

ВІДГУК

**офіційного опонента, доктора юридичних наук, професора
В.О. Рядінської на дисертацію Чудак Олесі Миколаївни на тему «Правове
регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації»,
подану до захисту у разову спеціалізовану вчену раду на здобуття ступеня
доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Актуальність обраної теми

Тема дисертації Чудак Олесі Миколаївни «Правове регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації» є надзвичайно актуальною. Сучасні світові економіки активно впроваджують цифрові технології у сфері оподаткування, що сприяє підвищенню ефективності адміністрування податків, зменшенню рівня ухилення від оподаткування та запровадженню нових механізмів контролю. Україна активно впроваджує цифрові технології та інструменти в податковій сфері, що проявляється у створенні електронного кабінету платника податків, різноманітних електронних реєстрів, інформаційно-комунікативних систем, розширенні функціоналу автоматизованих систем обліку та контролю тощо.

Проте аналіз чинного податкового законодавства України засвідчує фрагментарність правового регулювання процесів цифровізації податкового адміністрування. Відсутність комплексного підходу до правового забезпечення автоматизованих механізмів податкового контролю, невизначеність статусу криптовалютних операцій, а також відставання національного законодавства від міжнародних стандартів ускладнюють ефективне функціонування податкової системи в цифровій економіці. Враховуючи це, дослідження правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації є вкрай необхідним для розробки ефективних правових механізмів, спрямованих на забезпечення прозорості податкових відносин, підвищення рівня податкової дисципліни та гармонізації вітчизняного законодавства з міжнародними стандартами.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають в сфері справляння податків і зборів.

Предметом дослідження є правове регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації.

Аналіз рецензованої дисертації дозволяє стверджувати, що визначена автором мета дисертаційного дослідження досягнута, а поставлені завдання розкриті в повній мірі.

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача

Автором проведено аналіз наукових праць, положень актів вітчизняного та зарубіжного законодавства, які регулюють адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації, міжнародні та європейські документи, які регулюють міжнародну взаємодію суб'єктів адміністрування податків і зборів в сфері протидії порушенням законодавства України, шахрайству та іншим

порушенням, які впливають на фінансові інтереси ЄС в умовах цифровізації, враховані сучасні дослідження вказаної проблематики.

Розділи дисертаційної роботи характеризуються єдністю змісту, побудовані логічно відповідно до поставлених завдань та сприяють послідовному розкриттю теми дослідження.

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

Структура дисертації, обрана автором, дозволила послідовно та системно аналізувати проблеми правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації.

Новизна та обґрунтованість авторських пропозицій і достовірність отриманих результатів досягається за рахунок правильно обраних методів дослідження та всебічним використанням емпіричного матеріалу.

Основні наукові результати дисертаційної роботи опубліковано в одинадцяти наукових публікаціях, серед яких п'ять статей у наукових фахових виданнях та шістьох тезах у збірниках доповідей, оприлюднених на круглих столах, міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Зміст дисертації, який містить три розділи та дев'ять підрозділів, свідчить про продуманий підхід дисертантки до розкриття теми дослідження, висвітлює логічний ланцюг від дослідження теоретико-методологічних підходів до поняття адміністрування податків та зборів, правових основ цифровізації публічного управління та генезису правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації до особливостей реалізації функцій адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації та правових засад взаємодії в сфері податкового адміністрування.

Крім того, при написанні роботи здобувачка робила посилання на свої публікації у фахових виданнях та на матеріали апробації дослідження, опрацювала сучасні праці вчених різних наукових сфер, галузей правової науки з питань предмету дослідження, зокрема теорії держави і права, фінансового права, зокрема податкового права, конституційного права, адміністративного права, інших правових наук.

Здійснення аналізу дисертаційного дослідження та наукових публікацій дає підстави визначити факт обґрунтованості результатів дисертаційного дослідження в галузі права, їх цінності для теоретичного і практичного застосування в межах виконаних дисертантом завдань, а також про те, що дослідження Чудак О.М. здійснено на високому науковому рівні, а наукові публікації висвітлюють положення всіх розділів дисертаційної роботи.

Наукова обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації

Джерельну базу дослідження склали праці вчених різних наукових сфер, галузей правової науки, теорії держави і права, фінансового права, зокрема

податкового права, конституційного права, адміністративного права, інформаційного права, інших правових наук.

Нормативною основою дисертаційної роботи стали Конституція України, Податковий кодекс України, акти Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, центральних органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, міжнародні нормативно-правові акти, згоду на обов'язковість яких надано Верховною Радою України.

Емпіричну базу дослідження становлять узагальнені дані практики діяльності суб'єктів адміністрування податків, судової практики, статистичні та інші матеріали, політико-правова публіцистика, словниково-довідкові видання тощо.

Мета дисертаційного дослідження досягається автором шляхом формування нових наукових положень, висновків та надання конкретних пропозицій щодо вдосконалення законодавства з усунення існуючих колізій та недоліків, належного уповноваження податкових органів з впровадження інформаційних та цифрових технологій і інструментів в податкове адміністрування, урахуванням кращого міжнародного досвіду.

Положення, висновки та рекомендації, запропоновані автором у дисертаційному дослідженні, є логічними, послідовними та мають достатній рівень обґрунтованості, характеризуються новизною.

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності

Високий рівень виконання завдань, поставлених автором у дисертаційному дослідженні, досягнуто шляхом використання сукупності загальнонаукових та спеціальних правових методів дослідження, таких як: діалектичний, аналітичний, історичний, логіко-семантичного аналізу, порівняння, системного структурування, статистичний та інші.

Використання здобувачем зазначених методів здійснюється послідовно й обґрунтовано та свідчить про оволодіння ним методології наукового дослідження.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження, можливість подальшого використання результатів дисертації на практиці

Результати дисертаційного дослідження можуть бути використані у практичній діяльності, зокрема, для удосконалення організаційно-правових засад діяльності податкових органів.

У освітньому процесі результати дисертаційного дослідження можуть бути використані під час розробки та викладення дисциплін «Податкове право», «Практика застосування податкового законодавства», «Фінансове право», «Інформаційне право», «Актуальні проблеми інформаційного права», «Адміністративне право», «Адміністративний процес» та інших загальних і спеціалізованих дисциплін.

Щодо правотворчої діяльності, то запропоновані автором зміни до чинного законодавства можуть бути враховані під час розроблення

законодавчих актів у сфері адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації.

Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому

Дисертація Чудак О.М. – завершене самостійне дослідження, яке містить важливі наукові висновки та рекомендації. Вона відповідає вимогам, що встановлені Кабінетом Міністрів України та Міністерством освіти і науки України. Рецензоване дослідження, його результати та оформлення відповідають спеціальності «Право» та вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах.

Робота складається із основної частини (вступу, трьох розділів, які охоплюють дев'ять підрозділів, висновків), списку використаних джерел та додатків.

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми дисертаційної роботи, визначено її зв'язок із науковими програмами, планами і темами, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, охарактеризовано його методи та науково-теоретичне підґрунтя, наукову новизну отриманих результатів, обґрунтовано практичне значення одержаних результатів дослідження, а також представлено інформацію про апробацію результатів дослідження та структуру роботи.

Перший розділ «Теоретико-правовий підхід до аналізу адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації в Україні» складається з трьох підрозділів, присвячених дослідженню теоретико-методологічних підходів до поняття адміністрування податків та зборів, правовим основам цифровізації публічного управління в Україні, генезису правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації в Україні.

Авторкою проаналізовано розвиток теоретико-методологічних підходів до визначення поняття «адміністрування податків і зборів» в Україні на двох етапах – з початку 2000-х до 2013 року і з 2013 року – до сьогодні, в результаті чого нею зроблені цікаві висновки щодо причин його трансформації та сформульовані власні аргументи щодо визначення цього поняття.

Дисертантка приділяє увагу аналізу поняття «цифровізація» та «цифровізація публічного управління», виокремлює переваги від впровадження технологій і інструментів цифровізації в таке управління (для населення, органів публічного управління та держави) та ризики, до яких приводить цифровізація публічного управління. Переходячи до аналізу правового регулювання цифровізації публічного управління, О.М. Чудак ґрунтовно та всебічно визначає недоліки, які притаманні йому на сучасному етапі.

Зосереджуючи увагу на генезисі правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації в Україні, авторка формулює власне визначення цифровізації адміністрування податків та зборів, яке заслуговує на підтримку та розділяє процес цифровізації податкового адміністрування на три етапи (етап впровадження ІКТ в управління в

податковій системі, етап впровадження ІКТ в адміністрування податків та зборів і етап впровадження інструментів цифровізації в АПЗ), після чого досліджує правове регулювання впровадження інформаційних та цифрових інструментів та технологій на кожному з цих етапів. Зазначимо, що в результаті проведеного дослідження дисертантка змогла визначити історичні закономірності, простежити, як недоліки, яких припустився законодавець на ранніх етапах формування правового регулювання у цій сфері, впливають на податкові правовідносини до сьогодні.

Не можна не відмітити проведений аналіз діяльності Державної податкової служби України з впровадження інформаційних та цифрових технологій і інструментів в податкове адміністрування, що дало О.М. Чудак підстави зробити закономірний висновок про її трансформацію в цифрову сервісну службу та визначити подальший напрям діяльності в цьому напрямку - розробку нової стратегічної спрямованості соціально орієнтованої взаємодії між податковими органами як суб'єктом публічного управління з одного боку та платниками податків з іншого.

Другий розділ «Правове регулювання реалізації функцій адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації» складається з трьох підрозділів, які присвячені аналізу правових засад функціонування сервісних інформаційних і цифрових технологій та інструментів, впроваджених в податкове адміністрування, правових підстав здійснення податкового контролю в умовах цифровізації, особливостей правового регулювання адміністрування окремих податків і зборів в умовах цифровізації.

Авторкою серед сервісних інформаційних та цифрових технологій, впроваджених в податкове адміністрування, досліджуються електронні сервіси, держателями яких є Державна податкова служба України (електронний кабінет, реєстри форми електронних документів для юридичних осіб та для фізичних осіб, сервіс «Пульс» Державної податкової служби України тощо), на підставі чого визначаються проблеми та недоліки правового регулювання роботи електронного кабінету, функціонування окремих електронних реєстрів у податковій сфері (Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, Реєстру форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для фізичних осіб та Реєстру форм електронних документів (перелік сервісних запитів) для юридичних осіб).

Особливу увагу привертає аналіз правових засад здійснення податкового контролю в умовах цифровізації, проведений дисертанткою в підрозділі 2.2, де розглянуто способи здійснення податкового контролю контролюючими органами (ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірки та звірки згідно законодавства, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на відповідні контролюючі органи; моніторинг контрольованих операцій, опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно законодавства; облік та моніторинг діяльності фінансових агентів) та їх рівень та особливості в умовах цифровізації.

Заслужують на підтримку висновки та положення, щодо особливостей правового регулювання цифровізації адміністрування окремих податків і зборів, а саме податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, акцизного податку, єдиного податку, податку на доходи фізичних осіб.

Третій розділ «Правові засади взаємодії в сфері адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації» складається з трьох підрозділів, які присвячені висвітленню правових засад обміну інформацією між податковими органами та органами державної влади – держателями державних реєстрів та інших інформаційних платформ, обміну інформацією між податковими органами та іншими органами державної влади, органами місцевого самоврядування та фінансовими установами в сфері виконання бюджетів за доходами в процесі реалізації діяльності з адміністрування податків і зборів та правовому регулюванню міжнародної взаємодії суб'єктів адміністрування податків і зборів в сфері протидії порушенням законодавства України, шахрайству та іншим порушенням, які впливають на фінансові інтереси ЄС в умовах цифровізації.

Автором вдало окреслено принципи у сфері інформаційного обміну в системі податкового адміністрування. З'ясовано та висвітлено систему нормативно-правового регулювання інформаційного обміну між податковими органами та органами державної влади – держателями державних реєстрів, відносин у сфері інформаційного обміну між державними органами та іншими державними органами, органами місцевого самоврядування, аспекти інформаційного обміну між Державною казначейською службою України та місцевими бюджетами. Надано визначення інформаційного обміну у контексті виконання бюджетів за доходами та визначено особливості такого обміну. Досліджено взаємодію податкових органів, врегульовану системою взаємоузгоджених нормативно-правових актів, документів та програм у межах Європейського Союзу. На підставі аналізу міжнародної співпраці податкових органів виокремлено форми міжнародної взаємодії у протидії податковим правопорушенням, а дослідження міжнародних договорів про співпрацю у сфері податків надало можливість згрупувати принципи, на яких ґрунтується міжнародне співробітництво податкових органів держав.

Виявлено недоліки правового регулювання цифровізації адміністрування податків і зборів та запропоновано шляхи їх усунення.

У висновках дисертаційної роботи дисертантка наводить самостійно сформовані положення, висновки, виведені закономірності, висновки та рекомендації відповідно до поставлених завдань та обґрунтовані в змісті відповідних підрозділів дисертаційного дослідження, а публікації висвітлюють результати дослідження, що викладені у всіх розділах дисертації, що свідчить про досягнення автором поставленої мети дослідження.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача

Позитивно оцінюючи роботу Чудак О.М. слід зауважити, що в деяких положеннях дисертації наявні неточності, дискусійні моменти, а також

авторські позиції, які потребують більш детального обґрунтування й врахування при подальшому розробленні тематики дисертаційного дослідження. Зокрема:

1. Досліджуючи в першому розділі роботи вплив цифровізації на податкові правовідносини, авторка зазначає, що цифровізація формує підстави переходу від податкового контролю до податкового моніторингу, проте при розгляді правових засад здійснення податкового контролю в умовах цифровізації в підрозділі 2.2 про це не згадує, в той час як розвиток думки щодо переходу до податкового моніторингу за допомогою засобів цифровізації мав би вагомий вплив на формування висновків по роботі.

2. Більш детального висвітлення, на нашу думку, потребує визначення напрямів подальшої імплементації актів права ЄС в національне законодавство в аспекті уніфікації правових стандартів у сфері цифровізації адміністрування податків і зборів, про що Чудак О.М. пише як про напрям удосконалення правового регулювання цифровізації адміністрування податків та зборів в Україні.

3. Додаткової аргументації, на наш погляд, потребує позиція автора щодо того, що впровадження інформаційних і цифрових технологій та інструментів в податкове адміністрування Державною податковою службою України не обмежується лише сервісним електронним обслуговуванням, але й спрямовується на розробку нової стратегії соціально орієнтованої взаємодії між податковими органами як суб'єктом публічного управління з одного боку та платниками податків з іншого.

4. Спираючись на Національну стратегію доходів до 2030 року, схвалену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р, авторка наголошує на необхідності розроблення Концепції та політики безпеки використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків та заходів щодо її реалізації, проте цьому питанню уваги в роботі не приділяє, хоча саме такий документ сприяв би забезпеченню балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах в умовах цифровізації.

5. В першому розділі авторка приділяє увагу перевагам від цифровізації публічного управління та ризикам, до яких вона приводить і зазначає, що зменшення впливу зазначених ризиків можливо шляхом належного правового регулювання. В подальшому вона зосереджує увагу на дослідженні правового регулювання цифровізації публічного управління в Україні, але, за його результатами, висновку, чи вдалося законодавцю із впровадженням правового механізму цифровізації публічного управління зменшити вплив ризиків від впровадження цифрових та інформаційних інструментів і технологій в систему публічного управління не робить, що є нелогічним в контексті проведеного аналізу.

Зазначені зауваження та рекомендації носять дискусійний характер і не знижують загалом високого теоретико-методологічного рівня та практичної значущості представленого до захисту дисертаційного дослідження.

Відсутність порушень академічної доброчесності

Під час аналізу рецензованої дисертації та опублікованих праць, фактів порушення академічної доброчесності (плагіату чи фальсифікації) не виявлено. Дисертація Чудак О.М. є завершеною, самостійно виконаною науковою працею, що має вагоме теоретичне і прикладне значення.

Висновок про відповідність дисертації встановленим вимогам

Основні наукові положення, висновки й практичні рекомендації, викладені в дослідженні, були опубліковані в наукових працях дисертантки та висвітлені в тезах доповідей наукових конференцій і круглих столів, присвячених проблемам права. Зміст дисертації відповідає меті і завданням дослідження, розроблені дисертантом положення, висновки й рекомендації підкріплені критичним аналізом наукової літератури, правових джерел, міжнародних та європейських стандартів, зарубіжної практики, вітчизняної судової практики та даних про практичну діяльність податкових органів.

Висновки дисертації можуть бути джерелом для розроблення законодавчих актів у сфері адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації, для удосконалення організаційно-правових засад діяльності податкових органів, подальших науково-правових досліджень, спрямованих на вирішення проблем правового регулювання адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації, під час розробки та викладення навчальних дисциплін.

Дисертаційне дослідження Чудак О.М. є ґрунтовною самостійною роботою, в якій за допомогою використання сучасних методів наукового пізнання, на підставі аналізу наукових праць вітчизняних та зарубіжних дослідників, чинного законодавства України та джерел міжнародного права, судової практики, розкрито сутність та особливості правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації, виявлено недоліки такого регулювання та запропоновано шляхи їх усунення.

Подана на розгляд дисертація Чудак Олесі Миколаївни на тему «Правове регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації» є самостійною, завершеною науковою працею, яку виконано за актуальною та практично значущою темою. Робота містить науково обґрунтовані результати, які в комплексі вирішують теоретичні, фінансово-правові і практичні проблеми діяльності податкових органів, реалізації платниками податків їх прав.

Зміст та результати дисертації відповідають спеціальності 081 «Право» та вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року № 261, її оформлення відповідає Вимогам до оформлення дисертації, що затверджені наказом Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 № 40 (із змінами і доповненнями), загалом дисертаційне дослідження 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 року № 44, та може бути подана до розгляду та захисту у разовій спеціалізованій вченій раді на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право», а Чудак Олеся Миколаївна, з урахуванням результатів публічного захисту, заслуговує на присудження їй ступеня доктора філософії (галузь знань 08 «Право», спеціальність 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

