

До спеціалізованої вченої ради
ДФ 70.895.060 у Хмельницькому
університеті управління та права
імені Леоніда Юзькова

РЕЦЕНЗІЯ

**кандидатки юридичних наук, професорки
Сторожук Ірини Петрівни на дисертацію
ЧУДАК Олесі Миколаївни
на тему «Правове регулювання адміністрування податків та зборів
в умовах цифровізації»,
поданої на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії
в галузі 08 Право за спеціальністю 081 Право**

Актуальність теми дисертаційного дослідження.

У сучасних умовах стрімкого розвитку цифрових технологій та глобальних трансформацій у сфері публічного управління особливої важливості набуває питання ефективного правового регулювання адміністрування податків та зборів. Цифровізація не лише змінює традиційні підходи до фіскального адміністрування, а й потребує перегляду нормативно-правових засад, які забезпечують справедливе, прозоре та ефективне функціонування податкової системи. Виклики, пов'язані із впровадженням електронного документообігу, автоматизованих інформаційних систем, штучного інтелекту в процесах адміністрування, зумовлюють необхідність формування нових юридичних механізмів, що забезпечують баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників податків.

Крім того, цифровізація викликає потребу в оновленні підходів до захисту персональних даних, кібербезпеки та контролю за транснаціональними цифровими потоками, що безпосередньо впливає на податкову юрисдикцію. Отже, дослідження правових аспектів адміністрування податків у цифровому середовищі є своєчасним і має значну теоретичну та практичну цінність для розвитку податкової політики України у напрямі євроінтеграції та електронного врядування.

Цифрова трансформація державного управління є визначальним трендом сучасного розвитку суспільства, що спрямований на підвищення ефективності, прозорості та якості надання адміністративних послуг. У податковій сфері цифровізація дозволяє автоматизувати процеси адміністрування податків, зменшити рівень корупційних ризиків, скоротити витрати на адміністрування та забезпечити зручність виконання податкових зобов'язань платниками податків. Розвиток технологій, зокрема штучного інтелекту, блокчейну, великих даних та хмарних сервісів, створює нові можливості для ефективного податкового адміністрування. Водночас відсутність належного правового регулювання використання цифрових технологій у податковій сфері може спричинити низку правових викликів, пов'язаних із захистом персональних даних, кібербезпекою, автоматизованим прийняттям рішень, уникненням оподаткування через цифрові платформи тощо, що і обумовлює актуальність представленого дисертаційного дослідження.

Дисертація є цілісним фундаментальним дослідженням, виконана на належному теоретико-методологічному рівні та відрізняється глибиною правового аналізу, виваженістю й коректністю наукової полеміки, вмільм підбором матеріалу. У результаті проведеного дослідження авторка досягнула визначеної мети й виконала поставлені завдання. Сформульовані висновки та пропозиції є досить аргументованими й оригінальними, відповідають вимогам сьогодення та можуть бути застосовані на практиці.

Дисертація підготовлена на високому професійному рівні. Її структурна побудова є логічною та доцільною, що свідчить про виважений підхід до розкриття теми. Цінність роботи полягає у ґрунтовному аналізі правового регулювання адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації. При цьому, відзначено вдалу структуру дисертаційної роботи. Дисертантка досліджує теоретико-правовий підхід до аналізу адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації, правове регулювання функцій такого

адміністрування та правові засади взаємодії у сфері цифровізації податкового адміністрування.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх новизна.

Робота має високий рівень наукового дослідження, який відповідає 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, відповідають меті та завданням роботи, що забезпечується адекватністю обраних методів дослідження.

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.

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

- надано визначення цифрового податкового адміністрування як організаційно-управлінської діяльності спеціально уповноважених на реалізацію податкової політики органів державної влади з використанням інформаційних і цифрових технологій та інструментів, яка забезпечена нормативно-правовим регулюванням, що формується на принципах податкового планування, податкового регулювання та податкового контролю та спрямована на реалізацію функцій зазначених органів, дотримання інтересів платників податків, міжвідомчу і міжнародну співпрацю у сфері оподаткування тощо;

- виокремлено етапи процесу цифровізації адміністрування податків і зборів (етап впровадження інформаційно-комунікативних технологій в управління в податковій системі (як елементу управління державними фінансами), етап впровадження ІКТ в адміністрування податків та зборів і етап

впровадження інструментів цифровізації в адміністрування податків та зборів) та охарактеризовано особливості правового регулювання впровадження інформаційних та цифрових технологій в адміністрування податків і зборів на кожному з етапів;

- визначено особливості процесу цифровізації адміністрування податків і зборів (послідовність впровадження інформаційних і цифрових технологій та інструментів в податкове адміністрування, безпосередній вплив на податкові правовідносини, поетапне удосконалення механізмів взаємодії податкових органів і платників податків, впровадження міжнародних стандартів у сфері оподаткування, трансформація функцій Державної податкової служби України тощо);

- на підставі аналізу впроваджених та запланованих до впровадження Державною податковою службою України інформаційних і цифрових технологій та інструментів в управлінську діяльність зі справляння податків і зборів, констатовано її трансформацію в цифрову сервісну службу, що дозволяє їй конкурувати з іншими органами публічного управління, контролювати більший обсяг фіскальних функцій і забезпечувати гарантовану державою можливість платникам податків здійснювати їх конституційні права та виконувати обов'язки у сфері оподаткування;

- охарактеризовано вплив цифровізації адміністрування податків і зборів на податкові правовідносини (сприяння балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах, спрощення реалізації прав та виконання обов'язків учасників податкових правовідносин, створення нових прав та обов'язків суб'єктів, формування підстав переходу від податкового контролю до податкового моніторингу; забезпечення переходу від парадигми адміністративно-командного управління в податковій сфері до партнерсько-сервісного співробітництва податкових органів і платників податків, сприяння дотриманню податкової дисципліни, формуванню податкової культури тощо);

- з'ясовано особливості податкового контролю в умовах цифровізації за такими аспектами (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення контролюючих органів, перевірки та звірки контролюючих органів, моніторинг контрольованих операцій, опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків, облік та моніторинг діяльності фінансових агентів);

- надано визначення інформаційного обміну між податковими органами та іншими органами державної влади як врегульованого нормами права процесу передачі, отримання та використання інформації між уповноваженими суб'єктами з метою забезпечення повноти та своєчасності надходження коштів до бюджетів різних рівнів з урахуванням його особливостей (множинність суб'єктів обміну інформацією; різноманітність правових режимів інформації; необхідність дотримання бюджетних термінів; підвищені вимоги до достовірності інформації; специфічні формати даних), що здійснюється через спеціалізовані електронні платформи (електронний кабінет платника податків, Єдиний реєстр податкових накладних, інтегровані автоматизовані системи, Єдину автоматизовану систему обробки податкової інформації, Систему електронного адміністрування ПДВ, Систему електронного документообігу, Митну електронну систему тощо);

- виокремлено форми міжнародної взаємодії податкових органів у сфері адміністрування податків і зборів в умовах цифровізації в Європейському Союзі (інформаційний обмін; процедура узгодження сум податкових зобов'язань; взаємна допомога у стягненні податкової заборгованості; подання повідомлень про невідповідності до Європейського офісу по боротьбі з шахрайством (OLAF) та річної звітності до Єврокомісії про випадки виявленого податкового шахрайства та інших порушень, пов'язаних із доходами ЄС, що впливають на фінансові інтереси ЄС тощо).

Крім того в роботі:

- узагальнено результати цифровізації адміністрування окремих податків та зборів (податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств,

акцизного податку, податку на доходи фізичних осіб, єдиного соціального внеску);

- досліджено систему суб'єктів інформаційного обміну в податковому адмініструванні (між податковими органами та держателями державних реєстрів) та основні принципи у сфері інформаційного обміну в системі податкового адміністрування (законність, цільове використання, захищеність, повнота, оперативність, достовірність);

- дано характеристику системи нормативно-правового регулювання інформаційного обміну між податковими органами та органами державної влади – держателями державних реєстрів як ієрархічної трирівневої системи, що включає конституційні, адміністративні та податкові нормативно-правові акти;

- узагальнено недоліки функціонування окремих інформаційних та цифрових технологій, впроваджених в адміністрування податків і зборів, держателями яких є податкові органи (зокрема електронного кабінету платника податків, Єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій, Реєстру форм електронних документів для фізичних осіб, Реєстру форм електронних документів) і запропоновано напрями удосконалення правового регулювання їх функціонування для усунення виокремлених недоліків;

- виокремлено особливості інформаційного обміну між Державною казначейською службою України та місцевими бюджетами (щоденний обмін інформацією, щомісячне звітування (про виконання місцевих бюджетів); обмін інформацією щодо розпису бюджету; інформування про взяті бюджетні зобов'язання; обмін даними щодо платіжних доручень; інформаційний обмін щодо залишків коштів).

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

Результати дисертації відображено в п'яти наукових статтях, із яких чотири опубліковані у фахових виданнях, визначених МОН України, одна наукова стаття – у науковому періодичному виданні іншої держави, та

одинадцятьох тезах доповідей. оприлюднених на науково-практичних конференціях та круглого столу.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.

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

1. Так, авторкою вказується, що у межах Європейського Союзу взаємодію податкових органів врегульовано системою взаємоузгоджених нормативно-правових актів, документів та програм, до яких входять: 1) Директива 2011/16/ЄС про адміністративну співпрацю в галузі оподаткування, яка встановлює процедури та правила, відповідно до яких держави-члени мають співпрацювати з метою обміну інформацією, яка має значення для адміністрування та виконання законодавства держав-членів про відповідні податки; 2) Директива (ЄС) 2017/1371 Європейського парламенту та Ради від 5 липня 2017 року про боротьбу з шахрайством, спрямованим проти фінансових інтересів Союзу, кримінально-правовими засобами (фокусується на кримінально-правових аспектах боротьби з шахрайством проти фінансових інтересів ЄС; 3) Регламент Ради (ЄС) № 904/2010 від 7 жовтня 2010 року про адміністративну співпрацю та боротьбу з шахрайством у сфері податку на додану вартість (встановлює правила і процедури для надання можливості компетентним органам держав-членів співпрацювати та обмінюватись інформацією, яка може сприятиме правильному обчисленню ПДВ, здійсненню моніторингу правильного застосування ПДВ, особливо тих операцій, що здійснюються в межах ЄС, та сприяє боротьбі із шахрайством у сфері ПДВ); 4) Eurofisc (мережа створена для сприяння і полегшення багатостороннього співробітництва у сфері боротьби проти шахрайства з ПДВ); 5) Програма співробітництва ЄС Fiscalis (дозволяє податковим адміністраціям створювати і обмінюватись

інформацією та досвідом); 6) VIES (IT-система контролю та обміну інформацією про операції з ПДВ, яка спрямована на перевірку компаній зареєстрованих у ЄС); 7) Стандарти ОЕСР електронного документообігу між податковими органами держав (Common Transmission System, Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information, XML Schema тощо).

Однак, було б доречним проаналізувати Регламент (ЄС) № 389/2012 щодо співпраці у сфері акцизного оподаткування та Директиву 2010/24/ЄС про взаємну допомогу у стягненні податкових вимог про які авторка не згадує.

2. Під час війни податкова система України зіткнулася з серйозними викликами, що ускладнили її функціонування. Руйнування інфраструктури, масова міграція та економічна нестабільність зробили традиційні методи адміністрування податків неефективними. В умовах обмеженої взаємодії між платниками та державними органами зростає потреба у цифровізації. Війна також сприяє розвитку тіньової економіки, що знижує податкові надходження. Упровадження цифрових технологій є критично важливим для забезпечення стабільності фіскальної системи, прозорості процесів та стійкості економіки саме в даних умовах.

Тому дуже б хотілось в роботі побачити бачення авторки щодо впровадження цифрових технологій не лише через цифрові інструменти (наприклад, Дія, е-кабінет платника, блокчейн у податковому адмініструванні тощо), а її перспективне бачення автоматизації процесів, електронних сервісів, big data, блокчейну, штучного інтелекту, чи інше, що оптимізувало б та сприяло ефективному функціонуванню податкової системи та методів адміністрування податків як під час війни, так і в післявоєнний період.

3. Ще одним моментом який би хотілось бачити в роботі це оцінка не лише переваг але й недоліків цифровізації 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 автором.

Загальний висновок.

Дисертаційне дослідження **ЧУДАК Олесі Миколаївни** на тему «**Правове регулювання адміністрування податків та зборів в умовах цифровізації**», відповідає вимогам, встановленим згідно до 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 її авторка – Чудак Олеся Миколаївна 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,
професорка

Ірина СТОРОЖУК