

ВІДГУК
офіційного опонента – кандидата юридичних наук, професора
Брателя Сергія Григоровича на дисертацію
Мірошніченка Володимира Руслановича на тему:
«Адміністративно-правові засади забезпечення податкової безпеки
України», подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії з галузі
знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Відгук підготовлено на підставі вивчення рукопису дисертації та наукових праць Мірошніченка Володимира Руслановича, опублікованих за темою дисертації.

Актуальність теми дисертації. В умовах сьогодення вкрай необхідним є ефективне державне регулювання суспільних відносин у сфері економіки. Це дасть змогу досягнути економічного зростання, як наслідок – швидких темпів суспільного розвитку. Таку закономірність неодноразово доводили знані науковці, її засвідчив історичний досвід провідних країн світу.

Конституція України проголошує державу суверенною і незалежною, демократичною, соціальною та правовою, закріплює обов'язок кожного сплачувати податки й збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Відповідно до ст. 13 Конституції України, держава забезпечує соціальну спрямованість економіки, що можливо лише за наявності достатніх обсягів фінансування. Одним з основних джерел фінансування реалізації розвитку держави як соціальної інституції є податкові надходження. Власне податки й збори утворюють ресурси, необхідні державі для реалізації окреслених завдань.

Одним з важливих аспектів реалізації державою своїх завдань є створення належних умов для забезпечення економічної безпеки, ключовий елемент якої – податкова безпека. Адміністративно-правове забезпечення зазначеного процесу відіграє ключову роль у створенні умов ефективної діяльності органів публічної влади, задіяних у ньому.

Аналіз адміністративного законодавства, теоретичних напрацювань учених-адміністративістів і практичної діяльності дає підстави стверджувати, що широким є коло проблем і прогалин в окремих аспектах адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України.

Актуальність теми дисертації, її теоретична й практична цінність простежується через зв'язок змісту роботи з **науковими програмами, планами, темами, грантами**. Напрямок дослідження обрано відповідно до Стратегії національної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 14 вересня 2020 року № 392/2020, Стратегії сталого розвитку «Україна–2020», затвердженої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, і відповідає Основним напрямкам наукових досліджень Національної академії внутрішніх справ на 2018–2020 роки, схваленим рішенням Вченої ради Національної академії внутрішніх справ від 26 грудня 2017 року (протокол № 28/1), річним планам науково-дослідних робіт Національної академії внутрішніх справ.

Отже, зазначена наукова робота є складовою теоретико-прикладних розробок проблематики адміністративно-правових засад забезпечення податкової безпеки України.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій, що сформульовані у дисертації визначається тим, що запропонована робота В.Р. Мірошниченка, характеризується системним підходом до предмета дослідження. Структурно дисертація складається зі вступу, трьох розділів, які об'єднують дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загалом запропонована автором структура дисертації дала змогу здійснити всебічне вивчення проблем адміністративно-правових засад забезпечення податкової безпеки України, виявити недоліки та прогалини й обґрунтувати авторські пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства у цій сфері.

Високий ступінь вірогідності і наукової обґрунтованості результатів виконаного дослідження забезпечено також використанням загальнонаукових та спеціально-наукових методів пізнання. Використання логіко-семантичного методу дало змогу сформулювати авторські визначення ключових дефініцій (підрозділи 1.1, 1.3 і 2.2). Діалектичний метод застосовано під час визначення адміністративно-правового статусу ДПС України як основного суб'єкта забезпечення податкової безпеки (підрозділ 2.2). Системно-структурний метод допоміг схарактеризувати нормативно-правові засади забезпечення податкової безпеки (підрозділ 1.2) й елементи механізму адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України (підрозділ 2.1). Метод документального аналізу було застосовано, щоб визначити особливості взаємодії органів публічної адміністрації з правоохоронними та контролюючими органами у сфері забезпечення податкової безпеки України (підрозділ 3.2). Для визначення ефективного міжнародного досвіду забезпечення податкової безпеки держави використано порівняльно-правовий метод (підрозділи 3.1 та 3.3). Методи моделювання та прогнозування застосовано з метою окреслення оптимальних напрямів удосконалення національного адміністративного законодавства, що регламентує забезпечення податкової безпеки України.

Обґрунтованість положень, сформульованих у дисертації, а також цінність творчого пошуку дисертанта полягає в тому, що дослідження виконано на основі аналізу наукових праць фахівців у галузі загальної теорії держави і права, адміністративного права, теорії управління та інших галузей права. Саме це й дозволило автору визначити поняття та сутність податкової безпеки як складової економічної безпеки й об'єкта адміністративно-правового регулювання; здійснити аналіз нормативно-правових засад забезпечення податкової безпеки; окреслити систему органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки України; надати загальну характеристику елементів механізму адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України; з'ясувати адміністративно-правовий статус Державної податкової служби (ДПС) України як основного суб'єкта забезпечення податкової безпеки; встановити основні форми й методи діяльності органів публічної адміністрації у сфері адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України;

узагальнити зарубіжний досвід забезпечення податкової безпеки держави; окреслити особливості взаємодії органів публічної адміністрації з правоохоронними та контролюючими органами у сфері забезпечення податкової безпеки України; виокремити основні напрями вдосконалення національного адміністративного законодавства, яке регламентує забезпечення податкової безпеки України.

Достовірність і новизна наукових положень, висновків і рекомендацій не викликає сумнівів. У дисертації чітко сформульовані мета та завдання дослідження, їх постановка та послідовність дозволяють розкрити основний зміст теми. Результати проведеної наукової роботи мають достовірний характер і наукову новизну.

Дисертація В.Р. Мірошниченка є одним із перших комплексних монографічних досліджень, присвячених питанням адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку положень, висновків та пропозицій, які вирізняються науковою новизною, мають теоретичне і практичне значення. Найважливішими з них є такі: запропоновано класифікацію зловживань з боку працівників ДПС України в правовідносинах з платниками податків за зовнішнім виявом, пов'язані з: нарахуванням і сплатою платником податків обов'язкових платежів, а також отриманням бюджетного відшкодування; реалізацією контрольної функції; забезпеченням податкових надходжень; обґрунтовано доцільність запровадження визначення об'єктів податкової перевірки та конкретного підрозділу, що буде її проводити, рандомним (випадковим) шляхом, що дасть змогу знизити корупційні ризики під час здійснення перевірок платників податків; доведено необхідність унормування спільної діяльності Бюро економічної безпеки (БЕБ) України з ДПС України й визначення алгоритму взаємодії між підрозділами зазначених органів під час проведення відповідних заходів щодо забезпечення податкової безпеки.

Під податковою безпекою здобувач пропонує розуміти такий стан податкової системи, який характеризується її збалансованістю та стійкістю до внутрішніх і зовнішніх загроз, а також здатністю забезпечити виконання державою своїх завдань, соціально-економічне зростання країни та стимулювання розвитку національної економіки (стор. 29).

На стор. 43 дисертант надає авторське визначення податкова безпека – стан податкової системи який характеризується її збалансованістю та стійкістю до внутрішніх і зовнішніх загроз, а також здатністю забезпечити виконання державою своїх завдань, соціально-економічне зростання країни та стимулювання розвитку національної економіки та пропонує його законодавче закріплення у п. 14.1.152¹ ст. 14 ПК України.

Під публічною адміністрацією сфери забезпечення податкової безпеки пропонується розуміти систему суб'єктів, що реалізують публічну владу шляхом виконавчо-розпорядчої діяльності у сфері забезпечення збалансованості та стійкості до внутрішніх і зовнішніх загроз податкової системи, що обумовлює здатність забезпечити виконання державою своїх завдань, соціально-економічне зростання країни та стимулювання розвитку національної економіки (стор. 57).

За результатами аналізу наукових поглядів щодо змісту механізму адміністративно-правового забезпечення різних сфер суспільних відносин автор пропонує визначення механізму адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки держави як динамічної системи адміністративно-правових засобів і заходів впливу на поведінку суб'єктів через встановлення їхніх прав та обов'язків щодо досягнення збалансованості та стійкості податкової системи до внутрішніх і зовнішніх загроз, а також її здатності забезпечити виконання державою своїх завдань, соціально-економічне зростання країни та стимулювання розвитку національної економіки (стор. 78-79).

Акти реалізації адміністративно-правових норм у сфері забезпечення податкової безпеки визначаються як діяння суб'єктів адміністративно-правових відносин (фізичних та юридичних осіб – платників податків, суб'єктів владних повноважень), які спрямовані на набуття суб'єктивних прав і обов'язків, що передбачені в адміністративно-правовій нормі (стор. 86).

Адміністративно-правовий статус ДПС України як суб'єкта забезпечення податкової безпеки держави здобувач визначає як законодавчо закріплену та врегульовану нормами адміністративного права відповідну теоретико-правову конструкцію, що визначає місце, значення та мету діяльності ДПС України в системі органів публічної влади, характеризується спрямованістю на виконання окремої функції, а саме забезпечення податкової безпеки держави (стор. 87-88).

Під формою діяльності органів публічної адміністрації у сфері адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України автор пропонує розуміти напрями та способи реалізації функції органів публічної адміністрації щодо забезпечення збалансованості та стійкості податкової системи до внутрішніх і зовнішніх загроз, здатністю виконання державою своїх завдань, соціально-економічного зростання країни та стимулювання розвитку національної економіки на підставі нормативно-правових актів шляхом виконавчо-розпорядчої діяльності для втілення державної політики та законів України, а також міжнародних договорів щодо забезпечення податкової безпеки держави (стор. 106).

На стор. 106-107 дисертант пропонує визначати правові форми діяльності органів публічної адміністрації у досліджуваній сфері як законодавчо регламентовані дії суб'єктів публічної адміністрації, що породжують правові приписи у сфері забезпечення податкової безпеки в процесі здійснення зазначеними суб'єктами виконавчо-розпорядчої діяльності. Неправові (організаційні) форми діяльності органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки – законодавчо регламентовані дії суб'єктів публічного адміністрування, що не породжують, не змінюють та не ліквідують правових приписів та спрямовані на організаційне забезпечення здійснення виконавчо-розпорядчої діяльності у сфері забезпечення податкової безпеки України.

Методи діяльності органів публічної адміністрації у сфері адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України здобувач визначає як сукупність прийомів, засобів, операцій і процедур, що застосовуються відповідними органами публічної адміністрації з метою досягнення належного

рівня податкової безпеки України (стор. 112).

Автор пропонує наступні напрями взаємодії органів публічної адміністрації з правоохоронними та контролюючими органами у сфері забезпечення податкової безпеки України: правове регулювання суспільних відносин, що виникають у процесі діяльності суб'єктів забезпечення податкової безпеки держави; визначення форм та способів взаємодії зазначених суб'єктів; організацію реалізації заходів із забезпечення податкової безпеки; здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства. Сукупність зазначених напрямів утворює правовий механізм взаємодії органів публічної влади в сфері забезпечення податкової безпеки держави (стор. 139-140).

На стор. 141 дисертант зазначає, що взаємодія між суб'єктами забезпечення податкової безпеки може відбуватись в ході здійснення різних форм діяльності: при проведенні перевірок платників податків, при поверненні надміру сплачених коштів, опрацюванні запитів на отримання публічної інформації, при протидії правопорушенням, що становлять загрозу податковій безпеці держави.

Повнота викладу матеріалів дисертації в опублікованих працях дисертанта та їхня апробація.

Основні здобутки дисертації В.Р. Мірошниченка викладені у 7 публікаціях, у тому числі в чотирьох статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях України, і трьох тезах наукових повідомлень на науково-практичних та науково-теоретичних конференціях.

Основні положення та теоретичні висновки дисертації оприлюднено на міжнародних, всеукраїнських і регіональних науково-практичних та науково-теоретичних конференціях, зокрема: «Сучасний стан і перспективи розвитку юридичної освіти в Україні в умовах європейської інтеграції» (м. Київ, 22 квітня 2021 року); «Реалізація державної антикорупційної політики в міжнародному вимірі» (м. Київ, 9–10 грудня 2021 року); «Проблеми кваліфікації та розслідування кримінальних правопорушень в умовах воєнного стану» (м. Київ, 26 травня 2022 року).

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що вони використовуються у: *правотворчості* – під час розроблення нових і вдосконалення наявних нормативно-правових актів, положення яких визначають правові засади забезпечення податкової безпеки України (лист Комітету з питань правоохоронної діяльності Верховної Ради України від 13 липня 2022 року № 04-27/12-2022/113561); *освітній та науково-дослідній діяльності* – під час підготовки навчальних матеріалів і викладання навчальних дисциплін «Економічна безпека», «Основи економічної безпеки та ділової корпоративної розвідки», «Детінізація економіки», «Контрольна діяльність публічної адміністрації», «Актуальні проблеми адміністративного права і процесу», а також розроблення підручників, навчальних посібників, конспектів лекцій та подальшого опрацювання теоретичних та прикладних питань, пов'язаних із забезпеченням податкової безпеки держави (акт впровадження Національної академії внутрішніх справ від 11 лютого 2022 року); *практичній діяльності* – у роботі слідчих підрозділів органів Національної поліції України під час проведення занять у системі службової підготовки, семінарів, нарад, а також для

вдосконалення процесуальної діяльності органів досудового розслідування Національної поліції України (акт впровадження Головного слідчого управління Національної поліції України від 02 лютого 2022 року).

Зміст дисертації та її завершеність. У цілому науковий рівень рецензованої роботи дозволяє надати позитивну оцінку змісту дисертації, визнати її завершеною науковою працею, в якій автору вдалося досягти поставленої мети – визначити адміністративно-правові засади забезпечення податкової безпеки України, а також вироблення висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на удосконалення законодавства України.

Актуальність теми дослідження, належний теоретичний рівень наукової праці, а також практична спрямованість дисертації забезпечують її суттєву цінність для науки адміністративного права.

Оцінка змісту та оформлення дисертації. Дисертація оформлена згідно з існуючими нормативними вимогами і стандартами з дотриманням системного викладення матеріалу. Текст дисертації позбавлений граматичних і орфографічних помилок, а також технічних недоліків.

Основні положення, висновки, пропозиції та рекомендації дисертації в цілому характеризуються послідовністю, аргументованістю і завершеністю.

Порушень академічної доброчесності не виявлено.

Поряд із загальною позитивною оцінкою дисертації В.Р. Мірошниченка, слід відзначити, що дослідження містить деякі спірні положення, які потребують додаткової аргументації й мають бути обговорені під час публічного захисту та враховані автором у його подальших наукових дослідженнях, зокрема:

1. Деякі положення наукової новизни одержаних результатів викладені у вигляді анотації, зокрема, констатується, що необхідно унормувати спільну діяльність Бюро економічної безпеки (БЕБ) України з ДПС України й визначити алгоритм взаємодії між підрозділами зазначених органів під час проведення відповідних заходів щодо забезпечення податкової безпеки (стор. 20).

2. У підрозділі 1.1 дисертант досліджує поняття та сутність податкової безпеки як складової економічної безпеки та об'єкта адміністративно-правового регулювання (стор. 24-39), проте не здійснює історико-правовий аналіз забезпечення податкової безпеки.

3. На стор. 70 здобувач наголошує на тому, що Кодекс України про адміністративні правопорушення та Кримінальний кодекс України утворюють систему нормативно-правового забезпечення податкової безпеки держави, адже містять окремі норми, що передбачають притягнення до відповідальності за порушення суспільних відносин у податковій сфері. На нашу думку, дещо спірним є положення щодо можливості притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності за порушення суспільних відносин у податковій сфері.

4. На стор. 119 дисертант використовує такий термін, як «державний контроль (нагляд)». На нашу думку, варто було б розмежувати терміни «контроль» і «нагляд», оскільки контроль відносно нагляду є ширшим поняттям, тобто нагляд можна розглядати як елемент контролю або як контроль, звужений

відносно сфери свого застосування.

5. У результаті проведеного дослідження автор обґрунтовує необхідність законодавчого закріплення переліку обов'язків ДПС України та внесення відповідних змін до Положення про Державну податкову службу України (стор. 121), а також внесення змін до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку інформаційної взаємодії Державної податкової служби України, її територіальних органів, Державної казначейської служби України, її територіальних органів, місцевих фінансових органів у процесі повернення (перерахування) платникам податків помилково та/або надміру сплачених сум грошових зобов'язань та пені» від 11 лютого 2019 року № 60 в частині заміни словосполучення «непідконтрольних територій» на «окупованих територій» у відповідних відмінках (стор. 145), проте в додатках до дисертації відсутні проекти нормативно-правових актів.

Разом з цим, висловлені зауваження не знижують загальний високий рівень проведеного дисертантом дослідження, а лише свідчать про складність наукового завдання, що вирішується здобувачем.

Висновок щодо дисертації на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. Висновки і пропозиції, що містяться у дисертації, їх наукове значення вносять значний вклад у розвиток адміністративного права і є серйозною науковою базою для подальшої розробки проблематики адміністративно-правових засад забезпечення податкової безпеки України.

Виходячи з викладеного, можна стверджувати, що дисертація Мірошниченка Володимира Руслановича на тему: «Адміністративно-правові засади забезпечення податкової безпеки України» є завершеною працею, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, що вирішують конкретну наукову задачу, яка має суттєве значення для науки адміністративного права. Дисертація відповідає спеціальності 081 Право, вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.2016 № 261, 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 12.01.2022 № 44, Вимогам до оформлення дисертацій, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 № 40, а її автор з урахуванням результатів публічного захисту заслуговує на присудження ступеня доктора філософії (спеціальність 081 Право).

Офіційний опонент:
перший проректор
Одеського державного
університету внутрішніх справ,
кандидат юридичних наук, професор



Сергій БРАТЕЛЬ