

РЕЦЕНЗІЯ

кандидата юридичних наук, доцента професора кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань Моргун Надії Сергіївни на дисертаційне дослідження Мірошніченка Володимира Руслановича на тему «Адміністративно-правові засади забезпечення податкової безпеки України», поданого до захисту у спеціалізовану вчену раду Національної академії внутрішніх справ на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Ступінь актуальності обраної теми. Одним з важливих аспектів реалізації державою своїх завдань є створення належних умов для забезпечення економічної безпеки, зокрема, податкової. Адміністративно-правове забезпечення зазначеного процесу відіграє ключову роль у створенні умов ефективної діяльності органів публічної влади, задіяних у ньому.

Окремі недоліки нормативно-правового забезпечення податкової безпеки, які наявні в умовах сьогодення, призводять до низької ефективності заходів, що реалізує держава в досліджуваній сфері, а отже, неможливості досягнення її високого рівня. Зокрема, унаслідок реорганізації Державної фіскальної служби шляхом поділу було утворено Державну податкову службу України й Державну митну службу України. Попри те, що зазначені органи створено й вони вже функціонують, зміни щодо припинення повноважень Державної фіскальної служби до чинного законодавства внесено не було.

На підставі аналізу статистичних даних, адміністративного законодавства, теоретичних напрацювань учених можна стверджувати, що існує коло проблем і прогалин в окремих аспектах адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України щодо порядку адміністрування податків і здійснення податкового контролю.

Попри пильну увагу науковців до таких питань, як адміністративно-правове забезпечення податкової безпеки України, адміністрування податків і зборів, система податкового адміністрування в Україні, правове забезпечення податкової безпеки України, що є дотичними до теми рецензованої роботи,

досі недостатньо висвітленою є проблематика, порушена автором у дисертаційному дослідженні.

У зв'язку із цим, актуальність теми дисертації Р. В. Мірошниченка «Адміністративно-правові засади забезпечення податкової безпеки України» не викликає сумнівів як у науковому, теоретичному, так і практичному аспектах.

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача.

Вивчення дисертації та наукових публікацій автора засвідчують логічність структури дослідження, що надало можливість дисертанту визначити мету, об'єкт, предмет і завдання роботи та всебічно й повно проаналізувати задекларовану тему.

У роботі використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів і прийомів наукового пізнання, які дали змогу висвітлити й вирішити низку теоретичних та практичних питань теми дослідження.

Дисертант проаналізував значну кількість джерел (286 найменування), ґрунтовно вивчив роботи інших науковців, що надало можливість вирішити наукову задачу, сформулювати пропозиції та рекомендації з удосконалення Положення про Державну податкову службу України щодо деталізації обов'язків Державної податкової служби України, та внесення змін в окремі норми чинного Податкового кодексу України й інших актів податкового законодавства щодо порядку адміністрування податків і здійснення податкового контролю.

Обґрунтованість сформульованих у дисертації висновків забезпечена емпіричними даними, а саме узагальненнями практики регулювання відносин у сфері забезпечення податкової безпеки держави, а також довідкові й періодичні видання, результатами анкетування службових осіб органів Державної податкової служби України, Національної поліції України, Бюро економічної безпеки України.

Результати наукового дослідження викладено в чотирьох наукових публікаціях, серед яких три статті – у виданнях, включених МОН України до переліку наукових фахових видань з юридичних наук, одна стаття в

іноземному юридичному виданні, а також трьох тез доповідей на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях.

Отже, дисертація Р. В. Мірошніченка «Адміністративно-правові засади забезпечення податкової безпеки України» виконана на високому науковому рівні.

Новизна представлених теоретичних та/або експериментальних результатів проведених здобувачем досліджень, повнота викладу в опублікованих працях. Дисертація Р. В. Мірошніченка є одним із перших у сучасній вітчизняній науці комплексних досліджень, у якому на монографічному рівні викладено наявність низки прогалин і недоліків у чинному законодавстві, що спричиняє виникнення загроз податковій безпеці держави, запропоновано шляхи їх усунення та удосконалення низки норм нормативно-правових документів.

У роботі сформульовано низку результатів і висновків, що були отримані вперше і мають достатній ступінь наукової новизни.

Зокрема, уперше запропоновано класифікацію зловживань з боку працівників Державної податкової служби України в правовідносинах з платниками податків; обґрунтовано доцільність запровадження визначення об'єктів податкової перевірки та конкретного підрозділу, що буде її проводити, рандомним (випадковим) шляхом; доведено необхідність унормування спільної діяльності Бюро економічної безпеки України з Державною податковою службою України.

Також дістали подальший розвиток: обґрунтування додаткових напрямів підвищення рівня податкової культури; тлумачення публічної адміністрації відповідно до сфери суспільних відносин, розуміння публічної адміністрації сфери забезпечення податкової безпеки як системи суб'єктів, що реалізують публічну владу шляхом виконавчо-розпорядчої діяльності у сфері забезпечення збалансованості та стійкості до внутрішніх і зовнішніх загроз податкової системи; засоби нівелювання можливостей зловживання службовими особами податкового органу своїми повноваженнями, до яких належать: персоналізація відповідальності, чітке встановлення сфери

компетенції та повноважень кожної службової особи, кваліфікаційних вимог до службових осіб у межах наданих повноважень, а також чітких критеріїв оцінювання діяльності податкового органу та кожної службової особи, проте безвідносно до розміру стягнутих платежів.

Крім зазначеного, у роботі містяться інші положення, висновки та рекомендації, які в сукупності забезпечують цілісність наукової новизни здійсненого дослідження.

Наукова обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Обґрунтованість отриманих результатів дослідження, сформульованих положень і висновків дисертаційної роботи Р. В. Мірошніченка не викликають суттєвих зауважень. Висновки в дисертації сформовано відповідно до отриманих результатів, вони мають вагому аргументацію, свідченням чого є використана методологія дослідження, яка ґрунтується на сукупності загальнонаукових та спеціально-наукових методів пізнання.

Обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, також забезпечена емпіричними даними, які охоплюють результати особистих спостережень з використанням власного досвіду роботи автора.

Отже, результати дисертаційного дослідження Р. В. Мірошніченка, які винесено на захист, є достатньо аргументованими, обґрунтованими, логічними та переконливими, мають достатній ступінь наукової новизни та практичне значення.

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методології наукової діяльності. Наукові результати й положення, що винесені на захист, отримано завдяки використанню різноманітних методів, таких як логіко-семантичний, діалектичний, системно-структурний, порівняльно-правовий, метод документального аналізу, а також ґрунтовної емпіричної бази.

Постановка завдань, визначення мети, об'єкта та предмета дослідження є чіткими, зрозумілими й такими, що цілком відповідають загальним вимогам. Завдання наукового пошуку виконано, мети роботи досягнуто.

Отже, поставлені наукові завдання виконано на високому методологічному рівні, а дисертант опанував необхідні компетенції для рівня доктора філософії.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження. Сформульовані та аргументовані в дисертації теоретичні положення, висновки, пропозиції та рекомендації впроваджено й надалі може бути використано у: законотворчій діяльності – під час внесення змін і доповнень до норм Податкового кодексу України й інших нормативно-правових актів; правозастосовній діяльності правоохоронних органів – під час проведення занять в системі службової підготовки, проведенні семінарів, нарад, а також для вдосконалення процесуальної діяльності органів досудового розслідування Національної поліції України; освітньому процесі та науково-дослідній діяльності – під час 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 підготовки підручників, науково-практичних посібників і методичних рекомендацій.

Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому. Дисертація Р. В. Мірошніченка викладена українською мовою та має чітку структуру, що відповідає вимогам МОН України та Порядку присудження ступеня доктора філософії. Дисертація містить анотацію, список публікацій, зміст, перелік умовних позначень, вступ, три розділи, які охоплюють дев'ять підрозділів, висновки, список використаних джерел і додатки. Загальний обсяг дисертаційного дослідження – 218 сторінок, з яких обсяг основного тексту – 158 сторінок.

Анотація в стислій формі відображає основні тези дослідження, викладена українською та англійською мовами, доповнена переліком публікацій здобувача, у яких висвітлено основні результати дослідження.

У **вступі** обґрунтовано вибір теми дослідження, схарактеризовано ступінь наукової розробленості, зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, визначено мету дослідження, окреслено поставлені завдання наукового пошуку, сформульовано об'єкт і предмет дослідження, описано використані методи пізнання, емпіричну базу, аргументовано наукову новизну отриманих результатів, зазначено про особистий внесок здобувача й інформацію щодо апробації матеріалів дисертації.

У **розділі 1** «Теоретико-методологічні засади адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України» здійснено аналіз стану наукової розробленості теми дослідження, за результатами чого сформульовано висновки щодо браку комплексних наукових досліджень з проблематики адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України, надано власне визначення дефініції «податкової безпеки України» та її структури.

У межах аналізу нормативно-правового забезпечення податкової безпеки окреслено основні нормативно-правові акти, які окреслюються особливості окремих аспектів правозастосування у досліджуваній сфері. Водночас, проаналізовано недоліки та надано пропозиції щодо розробки Концепції законодавства у економічній безпеці, у якій передбачити відповідні заходи із забезпечення податкової безпеки.

Розкрито зміст публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки України та в інших сферах суспільного життя: адміністративно-правовій, безпеки дорожнього руху, у сфері відносин, пов'язаних із забезпеченням національної безпеки і оборони України, тощо. Охарактеризовано систему органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки та їх функції. Заслуговує на увагу встановлення автором недоліків в діяльності органів місцевого самоврядування як елемента системи органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки:

-зазначені органи не мають суттєвого впливу на податкову сферу на рівні регіону;

-відсутність у цих органів доступу до даних про фактичну сплату окремих податків платниками, які перебувають чи здійснюють підприємницьку діяльність на відповідних територіях.

У розділі 2 «Механізм адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України» висвітлено погляди науковців щодо структури механізму адміністративно-правового забезпечення, які варіюються від розширеного до обмеженого. За широкого підходу до елементів механізму адміністративно-правового забезпечення віднесено адміністративно-правові норми та відносини, акти тлумачення та реалізації норм адміністративного права, публічну адміністрацію, форми та методи адміністративного права, процедури реалізації адміністративно-правових норм та інші. В межах вузького підходу виділено адміністративно-правові норми, адміністративно-правові відносини, акти тлумачення, акти реалізації норм адміністративного права.

У роботі визначено основного суб'єкта забезпечення податкової безпеки - Державну податкову службу України, розкрито особливості її прав та обов'язків, що обумовлюють її діяльність. З'ясовано, що обов'язки Державної податкової служби у законодавстві не деталізовано, а лише наведено перелік обов'язків посадових та службових осіб контролюючих органів. Автором визначено, що це положення є суттєвим недоліком чинного законодавства. З метою закріплення переліку обов'язків ДПС України на законодавчому рівні, запропоновано внесення змін до Положення про Державну податкову службу України.

Аналізуючи форми діяльності органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки, автор визначає що їх можна класифікувати на *правові* (видання нормативних актів, що приймаються відповідно до Конституції та на виконання законів України; видання наказів суб'єктів публічного управління; рішення органів місцевого самоврядування), та *неправові* (аналіз національного та міжнародного законодавства щодо уникнення подвійного оподаткування; оприлюднення інформації від органів публічної влади в офіційних джерелах; роз'яснювальна робота серед

населення; консультативна допомога платникам податків та податковим агентам щодо порядку обрахування та сплати податків та обов'язкових платежів; взаємодія із засобами масової інформації тощо).

У розділі 3 «Напрями вдосконалення адміністративно-правових засад забезпечення податкової безпеки України» автором за результатами здійсненого аналізу нормативних актів України та деяких іноземних країн було встановлено, що в Україні наразі відбуваються активні перетворення та наближення суспільного життя в країні до європейських стандартів, впроваджується провідний досвід економічно розвинутих країн у сферу податкових відносин. Проаналізовано позитивну практику інших країн щодо забезпечення податкової безпеки, якою є розвиток процедур примирення платників податків та контролюючих органів, надання права платникам податків вирішувати податкові спори у тому числі й шляхом цих процедур. У роботі висловлено позицію щодо доцільності запровадження, за прикладом ФРН, Великобританії та США, спеціалізованих податкових судів в Україні з метою зменшення навантаження на судову систему.

Вивчаючи взаємодію органів публічної адміністрації з правоохоронними та контролюючими органами у сфері забезпечення податкової безпеки України, з'ясовано, що вона виражається у правовому регулюванні суспільних відносин, що виникають у процесі діяльності суб'єктів забезпечення податкової безпеки держави; визначенні форм та способів взаємодії зазначених суб'єктів; організації реалізації заходів із забезпечення податкової безпеки; здійсненні контролю за дотриманням податкового законодавства.

Проаналізувавши національне адміністративне законодавство, яке регламентує забезпечення податкової безпеки України, автором зроблено висновок, що воно не є досконалим. За результатами здійсненого дослідження дисертант сформулював аргументовані пропозиції та рекомендації з удосконалення законодавства з метою підвищення ефективності забезпечення податкової безпеки держави.

Після кожного розділу й дисертації загалом сформульовано **висновки**, у яких вичерпно висвітлено зміст розглянутих питань. Висновки відповідають

отриманим результатам, мають належну аргументацію, мають високий рівень достовірності.

Дисертант у своїй роботі продемонстрував високий теоретичний рівень викладу матеріалу, логіку дослідження, вміння застосовувати різноманітні методи наукового пізнання, аналізувати законодавчі акти, судову та іншу практику, коректно полемізувати з іншими авторами, аргументовано відстоювати свою точку зору, робити загальні науково та практично значущі висновки.

Список використаних джерел охоплює 286 посилань на 32 сторінках.

Зазначене дає підстави стверджувати, що дисертація В. Р. Мірошніченка відповідає встановленим вимогам і є завершеною науковою працею, результати якої виконують актуальне наукове завдання – вдосконалення теоретичних та практичних положень забезпечення податкової безпеки України.

Рекомендації щодо подальшого використання результатів дисертації на практиці. Отримані результати дисертаційного дослідження В. Р. Мірошніченка «Адміністративно-правові засади забезпечення податкової безпеки України» може бути рекомендовано для використання в освітньому процесі закладів вищої освіти юридичного профілю, у науково-дослідних розробках наукових установ, під час підготовки наукових публікацій та монографій, планування досліджень за цим напрямом.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача. Загалом позитивно оцінюючи наукову роботу, необхідно спрямувати увагу на деякі дискусійні питання, які потребують, на нашу думку, додаткової аргументації або пояснень під час захисту:

1. Автором запропоновано визначати об'єкти податкової перевірки та конкретного підрозділу, що буде її проводити, рандомним (випадковим) шляхом, що дасть змогу знизити корупційні ризики під час здійснення перевірок платників податків. При цьому автор посилається на позитивний досвід США у зазначеному напрямі, але не наводить достатньої аргументації

щодо особливостей запровадження такого підходу в Україні, особливо з урахуванням реалій сьогодення.

2. Переважна більшість публікацій основних положень дисертації відбулася у 2022 році, що певним чином порушує хронологію висвітлення результатів дослідження.

3. У розділі 3 автор пропонує унормування алгоритму взаємодії між підрозділами БЕБ України та ДПС України під час проведення відповідних заходів щодо забезпечення податкової безпеки України. Проте, узагальнену систему взаємодії автором не запропоновано, що унеможлиблює розуміння його позиції.

Ці зауваження і побажання є рекомендаційними, загалом не позначаються на позитивній оцінці дисертації та спрямовані на поглиблення наукової дискусії під час прилюдного захисту.

Відсутність порушень академічної доброчесності. Під час вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій автора фактів порушення академічної доброчесності не виявлено. Дисертація В. Р. Мірошниченка є оригінальною, самостійно виконаною науковою працею.

Висновок про відповідність дисертації поставленим вимогам. Дисертація В. Р. Мірошниченка «Адміністративно-правові засади забезпечення податкової безпеки України», подана на здобуття ступеня доктора філософії, за своїм змістом, одержаними науковими результатами, актуальністю, новизною та іншими ознаками є самостійною завершеною науковою роботою, що містить суттєві положення для удосконалення забезпечення податкової безпеки України.

За своїм змістом дисертація відповідає спеціальності 081 «Право» та вимогам, встановленим у Порядку підготовки здобувачів вищої освіти (наукових установах), затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 23 серпня 2016 року № 261 (із змінами і доповненнями від 3 квітня 2019 року № 283), наказу МОН України від 12 січня 2017 року № 40 «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами від 12 липня 2019 року) та Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування

рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затверженому постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44, а її автор – Володимир Русланович Мірошніченко – заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:

**професор кафедри економічної безпеки та
фінансових розслідувань
Національної академії внутрішніх справ
кандидат юридичних наук, доцент**

 **Надія МОРГУН**

