

РЕЦЕНЗІЯ

кандидата юридичних наук, професора Герасименко Лариси Володимирівни 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. Забезпечення національних інтересів та економічної безпеки – найважливіші функції держави, реалізація яких покликана посилювати її позиції в міжнародному співтоваристві. Економічна безпека – фундаментальна основа економічно ефективної держави в цілому, яка відстоює свої національні інтереси і забезпечує свою економічну безпеку як складову частину національної безпеки.

В сучасних умовах особливу роль відіграє насамперед система податкової безпеки держави, як базова складова економічної безпеки держави в цілому.

Важливою умовою забезпечення національної безпеки держави є проведення політики економічного зростання. Дієвим інструментом реалізації цієї політики є ефективно діюча податкова система. З податковою системою пов'язані інтереси не тільки суспільства, але й різних верств населення, підприємств та організацій. Податки є матеріальною основою для функціонування держави. Податки впливають на стан економіки, наповнення бюджету, відносини між органами державної влади та органами місцевого самоврядування. Від податків залежить здатність держави виконувати свої функції: соціальну, правоохоронну, захисну та інші. Такий підхід спонукає до поглибленого вивчення сутності поняття «податкова безпека», оцінки її рівня та проблем її забезпечення.

Стійке функціонування податкової системи всієї держави та її окремих адміністративно-територіальних одиниць, забезпечення надходження податків

та зборів, передбачених законодавством, попередження податкових зловживань є наслідком забезпечення належного рівня податкової безпеки.

В Концепції забезпечення національної безпеки у фінансовій сфері податкова безпека визначена однією зі складових національної безпеки у фінансовій сфері. Вона є найважливішим інструментом забезпечення національних інтересів держави у сфері економіки, що забезпечує державне регулювання економічних процесів, здатне гарантувати нормальне функціонування ринкової економіки як у звичайних, так і в екстремальних умовах.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Актуальність вивчення

Автором проаналізовано та висвітлено окремі особливості нормативно-правового забезпечення податкової безпеки України. Визначені первинні та вторинні акти, що врегульовують питання забезпечення податкової безпеки. До групи первинних актів віднесено: Конституцію України ст. 67 якої закріплює обов'язок кожної людини сплачувати податки і збори у порядку й розмірах, встановлених законом, ст. 92 – закріплює можливість встановлення системи оподаткування, податків і зборів виключно законами України. Серед первинних актів базовим джерелом, яке безпосередньо закріплює основні положення забезпечення податкової безпеки держави, визнано Податковий кодекс України, який визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки тощо.

Також до групи первинних актів віднесено Кодекс України про адміністративні правопорушення та Кримінальний кодекс України, в яких окремі норми безпосередньо спрямовані на забезпечення податкової безпеки держави, міжнародні договори у сфері оподаткування, а саме, угоди між Кабінетом Міністрів України та Урядами різних країн про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень, а також Закони, якими вносяться зміни до чинного податкового законодавства з метою

оперативного реагування на ситуацію, що виникає у суспільстві у певний період часу.

Наголошено, що важливе місце в системі нормативно-правового забезпечення податкової безпеки держави посідають вторинні акти, які представлені Постановами Кабінету Міністрів України, Указами Президента України, наказами Міністерства фінансів України, актами Національного банку України, Державної податкової служби України, Державної фіскальної служби України тощо. Також серед вторинних актів виокремлено програмні документи – стратегії, концепції, доктрини, а також роз'яснення і рекомендації Державної податкової служби України, якими окреслюються особливості окремих аспектів правозастосування у досліджуваній сфері.

Визначено, що важливим напрямом оптимізації діяльності щодо досягнення належного рівня податкової безпеки є активізація нормотворчої діяльності на всіх рівнях. Адже ефективна стратегія податкової безпеки має базуватися на чіткому та логічному нормативно-правовому забезпеченню.

У зв'язку із цим, актуальність теми дисертації В.Р. Мірошніченка «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, міждисциплінарних і спеціально-наукових методів пізнання, які дали змогу висвітлити й вирішити низку теоретичних та практичних питань теми дослідження.

Дисертант проаналізував значну кількість джерел (280 найменувань), ґрунтовно вивчив роботи інших науковців, що надало можливість здійснити теоретичне узагальнення та запропонувати нове

вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні сутності й особливостей адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України, а також на підставі аналізу ефективного українського й зарубіжного досвіду окреслено шляхи вдосконалення адміністративного законодавства, норми якого регулюють правовідносини у сфері забезпечення податкової безпеки держави.

Науково-теоретичне підґрунтя роботи становлять праці фахівців із галузі адміністративного права. Нормативну основу дисертаційного дослідження становить сукупність нормативно-правових актів різної юридичної сили, зокрема: Конституція України, міжнародні нормативні акти, а також низка інших законодавчих, підзаконних, локальних нормативно-правових актів, які закріплюють правові засади забезпечення податкової безпеки України. Інформаційну й емпіричну базу роботи становлять узагальнення практики регулювання відносин у сфері забезпечення податкової безпеки держави, а також довідкові й періодичні видання.

Обґрунтованість сформульованих у дисертації висновків забезпечена емпіричними даними, а саме матеріалами вивчення думки та анкетування службових осіб органів Державної податкової служби України, Національної поліції України, Бюро економічної безпеки України з питань адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки.

Підсумки розроблення проблеми загалом, окремих її аспектів, сформульовані узагальнення та висновки було 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).

Основні результати дисертаційного дослідження викладено в чотирьох статтях, опублікованих у наукових фахових виданнях України, і трьох тезах наукових повідомлень на науково-практичних та науково-теоретичних конференціях.

Отже, дисертація Мірошниченка Володимира Руслановича на тему «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 В. Р. Мірошниченка є одним із перших у сучасній вітчизняній науці комплексним монографічним дослідженням, яке присвячене питанням адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України.

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

Проаналізовано доктринальні тлумачення дефініції «податкова безпека» та перелік її складових. Серед різноманітних підходів до складових податкової безпеки найбільш змістовним та таким, що дозволяє зрозуміти її особливості, вбачається той, відповідно до якого елементами зазначеного виду безпеки є податкове регулювання; податкове адміністрування; податковий контроль; податкове планування на макрорівні; податковий менеджмент.

Визначено, що функції органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки держави практично реалізуються за допомогою форм. Вид конкретної форми визначається характером дій суб'єктів публічної адміністрації, які здійснюють виконання покладених на них функцій у досліджуваній сфері.

Уперше в межах дослідження елементів механізму адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України запропоновано визначати механізм адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки держави як динамічну систему адміністративно-правових засобів і заходів

впливу на поведінку суб'єктів через встановлення їхніх прав та обов'язків стосовно досягнення збалансованості й 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.

Обґрунтовано, що одним з видів актів тлумачення норм адміністративного права як елементу механізму адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки держави є податкові консультації, зокрема узагальнювальні, що оформлюють наказами ДПС України, у яких тлумачать особливості практичного використання певної норми закону чи нормативно-правового акта з питань адміністрування, нарахування та сплати податків або зборів.

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 В.Р. 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, міждисциплінарних і 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 В. Р. Мірошніченка, які винесено на захист, є достатньо аргументованими, обґрунтованими, логічними

та переконливими, мають високий 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 теоретичний аналіз і синтез, логіко-юридичний, соціологічний та статистичний методи, 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 чинного Податкового кодексу України й інших нормативно-правових актів; правозастосовній діяльності правоохоронних органів – під час розроблення і вдосконалення відомчих нормативно-правових актів, підготовки посібників, методичних рекомендацій з питань забезпечення податкової безпеки держави; науково-дослідній сфері – 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);

Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому. Дисертація В.Р.Мірошниченка викладена українською мовою та має чітку структуру, що відповідає вимогам МОН України та Порядку присудження ступеня доктора філософії. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять 9 підрозділів, висновків, списку використаних джерел (280 найменувань на 30 сторінках) і додатків (на 13 сторінках). Повний обсяг дисертації становить 218 сторінок, основний текст на 158 сторінках

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 доктринальних тлумачень дефініції «податкова безпека» та перелік її складових.

Проаналізовано нормативно-правові засад забезпечення податкової безпеки держави було враховано, що у першу чергу воно має створювати умови для справедливого оподаткування суб'єктів господарювання та оприлюднення цих умов у відповідних законах. При цьому податкова безпека безпосередньо залежить від сумлінного дотримання вимог нормативно-правових актів з боку усіх суб'єктів податкових правовідносин, їх спільної

взаємодії та врахування інтересів як держави, так і платників податків при розробленні та впровадженні заходів у зазначеній сфері.

Досліджено систему органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки України з'ясувалось, що вона має два виміри: функціональний та організаційно-структурний.

У розділі 2 «Механізм адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України» проаналізовано механізм адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки, структуровано його основні елементи.

Досліджено адміністративно-правовий статусу Державної податкової служби України визначені особливості її прав, свобод та обов'язків, що обумовлюють її діяльність як основного суб'єкта забезпечення податкової безпеки. Зазначено, що саме сукупність прав та обов'язків ДПС України, а також їх належне дотримання дозволяють досягнути належного рівня податкової безпеки держави, але лише у випадку чіткого дотримання прав та свобод усіх суб'єктів, задіяних у цьому процесі.

Окреслено функції органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки держави, які практично реалізуються за допомогою форм. Вид конкретної форми визначається характером дій суб'єктів публічної адміністрації, які здійснюють виконання покладених на них функцій у досліджуваній сфері.

Класифіковано основні методи діяльності органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки. Визначено що основними методами діяльності органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки є переконання та примус.

У розділі 3 «Напрями вдосконалення адміністративно-правових засад забезпечення податкової безпеки України» проаналізовано зарубіжний досвід адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки держави з'ясовано, що сучасна практика податкових відносин у країнах ЄС рухається в

напрямі створення збалансованих, прозорих і рівноправних відносин між фіскальними органами та платниками податків.

Проаналізовано Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС та Угоду про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. Зважаючи на те, що окремі норми цих актів містять положення, що безпосередньо стосуються податкової безпеки держави, для їх реалізації аргументовано доцільність врахування позитивного досвіду провідних країн світу у зазначеній сфері.

Окреслено основні напрями взаємодії органів публічної адміністрації з правоохоронними та контролюючими органами у сфері забезпечення податкової безпеки України. Визначено основний напрям удосконалення законодавства з метою підвищення ефективності забезпечення податкової безпеки держави, а саме - запровадження та застосування в практиці оподаткування системи мотивації, яка зацікавить платників чітко дотримуватися вимог податкового законодавства.

За результатами здійсненого дослідження дисертант сформулював пропозиції та рекомендації з удосконалення податкового законодавства України щодо забезпечення податкової безпеки.

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.

Список використаних джерел охоплює 280 посилань на 30 сторінках.

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

Рекомендації щодо подальшого використання результатів дисертації на практиці. Отримані результати дисертаційного дослідження Мірошниченка Володимира Руслановича на тему «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. У підрозділі **1.2 «Нормативно-правові засади забезпечення податкової безпеки»** автором зазначено відсутність чіткого механізму міжвідомчої координації у вирішенні поставлених завдань щодо забезпечення економічної безпеки, а саме при взаємодії з Бюро економічної безпеки, яке має займатись розслідуванням ухилення від сплати податків, а також злочинами, пов'язаними з економікою та фінансами. Але які, саме елементи взаємодії потрібно удосконалити та покращити автором не зазначено.

2. У підрозділі **2.3. «Основні форми та методи діяльності органів публічної адміністрації у сфері адміністративно-правового забезпечення податкової безпеки України»** автором проаналізовано неправові (організаційні) форми діяльності органів публічної адміністрації у сфері забезпечення податкової безпеки. До таких форм віднесено аналіз національного та міжнародного законодавства щодо уникнення подвійного оподаткування, але не запропоновано механізм оперативної імплементації найбільш ефективних міжнародних практик з врахуванням динамічних змін національного податкового законодавства.

3. У підрозділі **3.3. «Основні напрями вдосконалення національного адміністративного законодавства, яке регламентує забезпечення податкової безпеки України»** розглядається необхідність

удосконалення законодавчого регламентування процедур проведення податкових перевірок для зменшення можливостей зловживання впливом податкового органу на підприємницьку діяльність та звуження «тіньового» сектору економіки на основі виконання податковими органами своїх контрольних функцій.

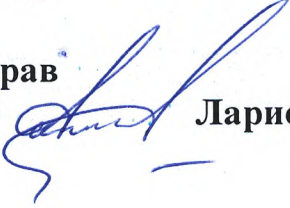
Але зауважимо, що саме податкові перевірки є найбільш дієвим важелем в контрольних функціях податкових органів, можливо, більш доцільніше було б переглянути саме підстави проведення таких перевірок, враховуючи саме вид діяльності суб'єкта господарювання.

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

Висновок про відповідність дисертації поставленим вимогам. Дисертація В.Р. Мірошніченка «Адміністративно-правові засади забезпечення податкової безпеки України», представлена на здобуття ступеня доктора філософії, є комплексним, цілісним, завершеним науковим дослідженням, у якому отримано науково обґрунтовані результати, що вирізняються новизною у забезпеченні податкової безпеки України за своїм змістом відповідає спеціальності 081 «Право» та вимогам, встановленим у Порядку підготовки здобувачів вищої освіти (наукових установах), затверджені 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, затверджені 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».

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

 **Лариса ГЕРАСИМЕНКО**

