

РЕЦЕНЗІЯ

**на дисертаційну роботу Хоменка Юрія Володимировича на тему
«Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією
з компетентними органами іноземних країн»,
подану на здобуття ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право», галузь знань 08 «Право»**

1. Актуальність теми дисертаційного дослідження

Дисертаційна робота Хоменка Юрія Володимировича присвячена комплексному дослідженню адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Актуальність обраної теми визначається не лише загальною тенденцією до посилення міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, а й конкретними зобов'язаннями України щодо забезпечення податкової прозорості, протидії ухиленню від оподаткування, належного адміністрування транскордонних доходів та імплементації міжнародних стандартів обміну інформацією.

Інтернаціоналізація підприємницької діяльності, поширення транснаціональних корпоративних структур, дистанційних форм зайнятості, фінансових інструментів та цифрових моделей ведення бізнесу істотно ускладнили встановлення об'єктів оподаткування й перевірку повноти виконання податкового обов'язку в межах однієї юрисдикції. За таких умов одержання від іноземних компетентних органів достовірної та своєчасної інформації стає необхідною складовою ефективного податкового адміністрування. Передача значних масивів даних, що можуть містити персональну інформацію, банківську або комерційну таємницю, зумовлює потребу у правових гарантіях конфіденційності, пропорційності втручання та належного використання одержаних відомостей.

На міжнародному рівні відповідні відносини регулюються Конвенцією про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, багатосторонніми угодами компетентних органів щодо автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки та звітами у розрізі країн, двосторонніми

договорами про уникнення подвійного оподаткування, Угодою між Україною та Сполученими Штатами Америки щодо застосування FATCA, а також стандартами ОЕСР, проте міжнародний договір визначає передусім юридичні підстави, межі та умови співробітництва. Реальне виконання міжнародних зобов'язань залежить від якості внутрішньодержавного механізму: компетенції уповноважених органів, узгодженості нормативних актів, адміністративних процедур, технологічних і організаційних засобів захисту інформації, контролю та юридичної відповідальності.

Своєчасність дисертації посилюється тим, що національне регулювання міжнародного обміну податковою інформацією формувалося протягом різних періодів і на різних нормативних рівнях. Унаслідок цього постають питання узгодженості положень міжнародних договорів, Податкового кодексу України, законодавства про інформацію та захист персональних даних, підзаконних порядків Міністерства фінансів України, а також практики Державної податкової служби України. Автор обґрунтовано розглядає міжнародний обмін не як суто технічну передачу даних, а як комплекс публічно-правових відносин, у межах яких мають бути одночасно забезпечені фінансовий інтерес держави, виконання міжнародних зобов'язань і права осіб, яких стосується інформація.

Доцільність проведення дослідження підтверджується й станом наукової розробленості проблеми. У вітчизняній юридичній науці окремо аналізувалися міжнародне оподаткування, уникнення подвійного оподаткування, автоматичний обмін за стандартом CRS, конфіденційність податкової інформації та міжнародна адміністративна допомога. Цілісна характеристика адміністративно-правового механізму, яка охоплює його нормативний, інституційний, процедурний і правоохоронний елементи, до цього часу не набула належного монографічного опрацювання, отже, вибір теми є обґрунтованим, а сформульоване наукове завдання має теоретичне та прикладне значення.

Дисертацію виконано в межах науково-дослідної роботи ПрАТ «Вищий навчальний заклад «Національна академія управління»» на тему «Правове забезпечення суспільних відносин в умовах європейської інтеграції» (державний реєстраційний номер 0122U202084). Тему дисертації затверджено рішенням Вченої ради закладу від 14 жовтня 2022 року, протокол № 7, що засвідчує відповідність дослідження затвердженим науковим напрямам і завданням розвитку юридичної науки.

2. Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій та їх наукова новизна

Мету роботи сформульовано як комплексний науковий аналіз адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, виявлення проблем його функціонування та розроблення пропозицій щодо вдосконалення законодавства. Для її досягнення визначено десять взаємопов'язаних завдань, які охоплюють міжнародно-правові засади, поняття та структуру механізму, його мету, завдання, функції й принципи, забезпечення конфіденційності, національне законодавство, суб'єктний склад, адміністративні процедури, юридичну відповідальність і напрями нормативного вдосконалення. Зміст розділів і підрозділів відповідає поставленим завданням, а загальні висновки послідовно відтворюють результати їх розв'язання.

Обґрунтованість отриманих результатів забезпечена використанням загальнонаукових і спеціально-юридичних методів. Діалектичний метод дав змогу розглянути досліджуваний механізм як динамічну систему правових засобів; аналіз і класифікація застосовані для опрацювання понятійного апарату, повноважень суб'єктів і видів відповідальності; системно-структурний метод - для визначення внутрішньої будови механізму та адміністративно-процедурних відносин; формально-юридичний і логіко-граматичний - для тлумачення нормативних приписів і формулювання законодавчих пропозицій. Аргументація спирається на міжнародні договори України, акти ОЕСР, законодавство України, підзаконні нормативні акти,

судову практику та наукові праці українських і зарубіжних авторів. Список використаних джерел охоплює 190 найменувань.

Наукова новизна дисертації має комплексний характер, передусім автор запропонував визначення адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн як системи адміністративно-правових норм, інституційних елементів, адміністративних процедур та адміністративної відповідальності, за допомогою яких забезпечується правовий вплив на відносини щодо одержання, використання і передачі податкової інформації в межах міжнародних угод України. Важливо, що поняття не обмежується діяльністю одного компетентного органу, а відображає системний зв'язок нормативного, організаційного, процедурного та охоронного складників.

Послідовним продовженням цієї позиції є авторська характеристика структури механізму, його мети, завдань і функцій. Обґрунтовано, що метою механізму є своєчасне, ефективне й повне одержання компетентними органами України податкової інформації від іноземних органів та передача необхідної інформації у зворотному напрямі. До завдань віднесено формування ефективної нормативної й організаційної основи, забезпечення виконання міжнародних зобов'язань України та збереження конфіденційності інформації. Виокремлення нормотворчої і правозастосовної функцій дає змогу пов'язати статичну конструкцію механізму з його практичним функціонуванням.

Науковий інтерес становить розроблена система спеціальних принципів, до якої включено співробітництво і взаємодію, ефективність, чітке виконання адміністративними органами покладених завдань та контроль. Автор не лише перелічує відповідні принципи, а розкриває їх зміст крізь компетенцію органів, послідовність процедурних дій і спрямованість міжнародної взаємодії, що дозволяє оцінювати механізм не тільки за формальним існуванням нормативних приписів, а й за якістю їх реалізації.

Окреме місце посідають положення щодо конфіденційності податкової інформації та захисту комерційної таємниці. Дисертант розмежовує забезпечення конфіденційності інформації, одержаної Україною від іноземних компетентних органів, і захист інформації, передача якої може бути обмежена міжнародними договорами. Практично значущою є пропозиція запровадити повідомлення платника податків про надходження запиту іноземного компетентного органу та можливість оспорити передачу інформації, якщо вона містить комерційну або іншу охоронювану законом таємницю. Незалежно від дискусійності конкретної процедурної моделі, постановка питання про ефективний засіб захисту прав особи є науково виправданою.

Вагомим результатом є кваліфікація обміну податковою інформацією як адміністративної процедури, що виникає у публічній сфері та охоплює правозастосовну діяльність компетентних державних органів. Автор дослідив особливості обміну на прохання, автоматичного та спонтанного обміну, встановив взаємозв'язок матеріальних норм податкового й міжнародного права з процедурними нормами, а також обґрунтував положення, за яким право компетентного органу України запитати необхідну інформацію за встановлених умов трансформується в юридичний обов'язок діяти.

Практичну спрямованість мають висновки щодо недопустимості розширювального тлумачення підстав спонтанного обміну, визначених міжнародними договорами, розширення кола ініціаторів вихідного запиту за рахунок інших державних органів у межах їх законних повноважень, а також конкретні пропозиції до Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16 квітня 2022 року № 118, і Порядку застосування загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26 травня 2023 року № 282.

У сукупності наведені положення становлять нове розв'язання конкретного наукового завдання у сфері адміністративного та податкового

права. Більшість висновків належно впливає з проведеного аналізу, узгоджується із завданнями дослідження та має достатній рівень теоретичної аргументації.

3. Структура та зміст дисертації

Структура роботи є логічною та відповідає послідовності розкриття предмета дослідження. Дисертація складається з анотації, переліку умовних скорочень, вступу, двох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел і п'яти додатків. Повний обсяг становить 214 сторінок. Основний текст послідовно переходить від міжнародно-правової та теоретичної характеристики механізму до аналізу його конкретних елементів і проблем правозастосування.

У вступі належно обґрунтовано вибір теми, визначено її зв'язок із науковими програмами і темами, сформульовано мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, охарактеризовано методологічну основу, наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів, особистий внесок здобувача, апробацію й публікації. Сформульовані положення створюють достатню методологічну основу для подальшого дослідження.

Перший розділ «Загальна характеристика адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» охоплює сторінки 27-104. У підрозділі 1.1 систематизовано міжнародно-правові засади обміну. Автор послідовно аналізує Конвенцію про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, багатосторонні угоди MCAA CRS і CbC, FATCA та двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування, визначаючи їх роль у формуванні внутрішньодержавного механізму. Обґрунтованим є висновок про те, що міжнародні угоди визначають мету, об'єкт, умови, форми та правовий режим обміну, тоді як їх практична реалізація потребує належних національних адміністративно-правових засобів.

У підрозділі 1.2 досліджено поняття податкової інформації, правового та адміністративно-правового механізму, після чого сформульовано авторське

визначення предметної конструкції та запропоновано її чотириелементну структуру. Позитивно слід оцінити розмежування міжнародно-правової основи обміну і внутрішньодержавного адміністративно-правового механізму його забезпечення, що дозволяє уникнути ототожнення міжнародного співробітництва з внутрішньою організацією виконання міжнародних зобов'язань.

Підрозділ 1.3 присвячено меті, завданням і функціям механізму, а також проблемам конфіденційності. У роботі проаналізовано міжнародні вимоги до режиму одержаної інформації, організаційні та технічні засоби обмеження доступу, співвідношення банківської й комерційної таємниці. Значення цього фрагмента полягає у переході від загальної декларації конфіденційності до питання про конкретні гарантії платника податків, інформація щодо якого може передаватися за кордон.

У підрозділі 1.4 визначено поняття, ознаки та систему принципів адміністративно-правового механізму. Автор розкриває співробітництво і взаємодію, ефективність, чітке виконання адміністративними органами покладених завдань та контроль. Аналіз принципу чіткого виконання завдань логічно пов'язаний із пропозицією щодо розширення поняття ініціатора вихідного запиту, а принцип контролю - з необхідністю перевірки законності, доцільності та результативності діяльності суб'єктів механізму.

Другий розділ «Елементи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» викладено на сторінках 105-174. У підрозділі 2.1 проаналізовано систему національного законодавства, зокрема Податковий кодекс України, наказ Міністерства фінансів України від 16 квітня 2022 року № 118 та нормативне регулювання застосування CRS. Автор виявляє недоліки внутрішньої структури Порядку № 118, оцінює межі підзаконного регулювання спонтанного обміну та порушує питання про співвідношення українського й англійського текстів стандарту CRS.

У підрозділі 2.2 здійснено докладний аналіз суб'єктного складу. До суб'єктів, наділених владними повноваженнями, віднесено Верховну Раду України, Президента України, Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державну податкову службу України, Державну митну службу України, Національний банк України, Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, Державну службу фінансового моніторингу України і суди. До суб'єктів без владних повноважень віднесено фінансові установи, юридичних і фізичних осіб. Корисною є спроба визначити не лише компетенцію органів, які безпосередньо надсилають або одержують інформацію, а й місце нормотворчих, регуляторних, контрольних і судових інституцій.

Підрозділ 2.3 розкриває адміністративно-процедурні відносини у трьох основних формах обміну. Докладно проаналізовано підготовку та надсилання вихідного запиту, одержання і виконання вхідного запиту, використання отриманої інформації, автоматичний обмін та підстави спонтанної передачі відомостей. Автор переконливо пов'язує законність спонтанного обміну з принципом дії органів публічної влади лише на підставі та в межах повноважень, передбачених Конституцією і законами України, та обґрунтовує пропозицію вилучити з Порядку № 118 надмірно широку підставу щодо «іншої інформації, що може бути корисною» іноземним податковим органам.

У підрозділі 2.4 охарактеризовано кримінальну, адміністративну, дисциплінарну, цивільно-правову і матеріальну відповідальність, потенційно пов'язану з порушеннями у сфері міжнародного обміну податковою інформацією. Автор аналізує відповідальність платників податків, фінансових установ і працівників компетентних органів, звертаючи увагу як на ненадання чи недостовірність інформації, так і на неправомірне розголошення або неналежне використання відомостей з обмеженим доступом. Розділ завершується висновками та конкретизованими пропозиціями до законодавства.

Загальні висновки на сторінках 175-184 відповідають поставленим завданням, узагальнюють результати кожного підрозділу та містять конкретні редакції запропонованих змін. Виклад матеріалу загалом послідовний, термінологічний апарат відповідає предмету дослідження, а положення новизни простежуються в основному тексті й підсумкових висновках.

4. Теоретичне і практичне значення результатів, повнота їх оприлюднення та апробації

Теоретичне значення дисертації полягає у систематизації наукових уявлень про адміністративно-правове забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією та розвитку категорій адміністративного, податкового й інформаційного права. Запропоновані визначення, структура механізму, система принципів і характеристика процедур можуть бути використані у подальших дослідженнях міжнародної адміністративної допомоги, податкового адміністрування, цифрової трансформації публічного управління та захисту інформації.

Практичне значення результатів підтверджено документами про їх використання. Пропозиції враховано у правотворчій роботі Комітету Верховної Ради України з питань правової політики (акт від 10 липня 2026 року № 260710/1); окремі результати можуть бути використані в діяльності Державної податкової служби України (лист від 9 липня 2026 року № 18307/6/99-00-27-03-03-06); положення дисертації впроваджено в освітній процес ПрАТ «Вищий навчальний заклад «Національна академія управління»» під час викладання дисциплін «Фінансове право України», «Податкове право України» та «Правові засади забезпечення інформаційної безпеки України» (акт від 27 травня 2026 року); результати використано у виконанні науково-дослідної теми закладу (довідка від 26 грудня 2025 року № 03-25/88). Наявність різних напрямів упровадження підтверджує прикладну спрямованість одержаних висновків.

Основні результати дисертації оприлюднено у семи одноосібних наукових працях: чотирьох статтях у наукових фахових виданнях України та

трьох публікаціях апробаційного характеру. Тематика статей охоплює поняття і структуру адміністративно-правового механізму, його інституційну систему, забезпечення конфіденційності та принципи функціонування. Матеріали конференцій присвячені системності міжнародного і внутрішнього законодавства при спонтанному обміні, національному законодавству як елементу механізму та його міжнародно-правовим засадам. Зміст опублікованих праць відповідає основним положенням дисертації, а їх кількість і характер забезпечують належну апробацію результатів.

5. Дотримання вимог академічної доброчесності

На титульному аркуші дисертації міститься засвідчення здобувача про те, що робота містить результати його власних досліджень, а використані ідеї, результати й тексти інших авторів супроводжуються посиланнями на відповідні джерела. Ознайомлення з текстом підтверджує системне застосування внутрішньотекстових посилань, відокремлення запозичених наукових позицій від авторських міркувань та наявність повного бібліографічного опису використаних джерел. Нормативні приписи, міжнародні акти, судові рішення й наукові погляди подані з можливістю ідентифікувати першоджерело.

Відповідно до матеріалів попередньої атестації та перевірки тексту на академічний плагіат, відображених у висновку про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації, порушень академічної доброчесності не встановлено. Публікації за темою роботи є одноосібними, тому питання розмежування внеску співавторів не виникає. Основні положення, винесені на захист, послідовно викладені у дисертації та апробовані у власних публікаціях здобувача. Під час рецензування не виявлено очевидних ознак академічного плагіату, фабрикації або фальсифікації результатів, тому є достатні підстави вважати дисертацію самостійною кваліфікаційною науковою працею Ю. В. Хоменка, виконаною з дотриманням вимог академічної доброчесності.

6. Дискусійні положення та зауваження до дисертації

Позитивно оцінюючи дисертацію, необхідно зазначити окремі положення, які потребують додаткового обґрунтування або можуть бути предметом наукової дискусії під час публічного захисту.

1. У підрозділі 2.2 (с. 115-137) суб'єктів механізму поділено на тих, хто має владні повноваження, і тих, хто їх не має. Така класифікація окреслює загальне коло учасників, однак не повною мірою відображає різний характер їх участі. Верховна Рада України та Президент України формують нормативну й міжнародно-правову основу; Міністерство фінансів України та Державна податкова служба України безпосередньо організовують і здійснюють обмін; фінансові установи збирають і передають первинні дані; суди виконують функцію правового контролю й захисту. Робота виграла б від додаткової функціональної класифікації та чіткого розмежування «суб'єктів механізму» і «безпосередніх учасників конкретної процедури обміну». Під час захисту доцільно пояснити критерій включення кожного з названих органів саме до суб'єктів механізму.

2. Запропонований на с. 76-77 обов'язок компетентного органу повідомляти платника податків про надходження іноземного запиту та право оспорювати передачу інформації спрямовані на захист комерційної таємниці, але потребують детальнішої процедурної моделі. Не визначено, чи має повідомлення здійснюватися до передачі чи після неї, чи зупиняє оскарження виконання запиту, який орган розглядає скаргу, у які строки та які винятки мають діяти, якщо завчасне повідомлення може зашкодити податковому контролю, іноземному розслідуванню або виконанню міжнародного зобов'язання. Бажано також диференціювати ці гарантії залежно від форми обміну, оскільки індивідуальне попереднє повідомлення за автоматичного обміну має іншу правову природу, ніж при обміні на прохання.

3. Пропозиція надати перевагу українському тексту стандарту CRS у разі розбіжностей з англійським текстом (с. 113-114, 174, 184) має важливе конституційно-правове обґрунтування, однак потребує повнішого врахування

міжнародної природи стандарту та вимоги однакового його застосування юрисдикціями. Доцільно пояснити, яким чином у запропонованій моделі усуватимуться помилки офіційного перекладу та забезпечуватиметься відповідність оновленому автентичному тексту ОЕСР. Інакше формальна перевага перекладу може спричинити відмінне тлумачення однакових правил українськими та іноземними компетентними органами.

Наведені зауваження мають дискусійний і рекомендаційний характер, стосуються переважно поглиблення аргументації та уточнення окремих елементів запропонованої концепції та не спростовують достовірності основних результатів, не знижують наукової та практичної цінності дисертації й можуть бути використані здобувачем у подальших дослідженнях.

7. Загальний висновок щодо відповідності дисертації встановленим вимогам

Дисертаційна робота Хоменка Юрія Володимировича на тему «Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» є завершеною, самостійною та актуальною кваліфікаційною науковою працею, у якій одержано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності розв'язують конкретне наукове завдання у сфері адміністративно-правового забезпечення міжнародного обміну податковою інформацією. Робота характеризується належним рівнем теоретичної аргументації, логічною структурою, практичною спрямованістю висновків і достатнім оприлюдненням основних результатів.

За актуальністю, ступенем наукової новизни, обґрунтованістю положень і висновків, теоретичним та практичним значенням, повнотою публікацій і дотриманням академічної доброчесності дисертація відповідає Вимогам до оформлення дисертації, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року № 40, та Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії,

затвердженому постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року № 44.

Хоменко Юрій Володимирович заслуговує на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право», галузь знань 08 «Право».

Рецензент

кандидат юридичних наук, доцент,
декан юридичного факультету
ВНЗ «Національна академія
управління»



Наталія ВЕСЕЛОВСЬКА