

ВІДГУК

**офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора
Касьяненко Любові Михайлівни на дисертацію
Хоменка Юрія Володимировича на тему: «Адміністративно-правовий
механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами
іноземних країн», подану на здобуття ступеня доктора філософії у галузі
знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Актуальність обраної теми дослідження зумовлена посиленням міжнародної взаємодії у сфері оподаткування, євроінтеграційними процесами України та необхідністю адаптації національного законодавства й адміністративних процедур до сучасних міжнародних стандартів обміну податковою інформацією. В умовах воєнного стану особливого значення набувають питання належного податкового адміністрування, забезпечення повноти податкових надходжень та контролю за транскордонними фінансовими потоками. Водночас розвиток міжнародних стандартів податкової прозорості та обміну інформацією, зокрема FATCA, CRS і CbC, зумовлює необхідність подальшого вдосконалення національних механізмів взаємодії компетентних органів України з відповідними органами іноземних держав. Окремої уваги потребує також узгодження національного законодавства з європейськими стандартами адміністративного та податкового співробітництва, що є важливою передумовою ефективної інтеграції України до європейського правового та інформаційного простору.

Дослідження проблеми, обраної здобувачем, є виправданим, своєчасним та має практичне значення. Це пов'язано насамперед із необхідністю вдосконалення адміністративно-правового механізму міжнародного обміну податковою інформацією, підвищення ефективності взаємодії компетентних органів України з іноземними партнерами та належного виконання міжнародних зобов'язань у сфері податкового співробітництва. Водночас

важливим залишається забезпечення балансу між потребою держави в отриманні та використанні податкової інформації і необхідністю захисту прав та законних інтересів платників податків, зокрема щодо конфіденційності інформації та комерційної таємниці.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є однією із перших у національній правничій науці комплексним дослідженням адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Здобувачем здійснено системний аналіз міжнародно-правових та національних засад такого обміну, визначено його структурні елементи, охарактеризовано суб'єктний склад, адміністративно-процедурні відносини та особливості юридичної відповідальності, а також сформульовано пропозиції щодо вдосконалення відповідного законодавства.

Заслужовує на позитивну оцінку авторське визначення поняття адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн та обґрунтування його структури, яку становлять нормативний, інституційний, процедурний та правоохоронний елементи. Такий підхід дозволяє розглядати міжнародний обмін податковою інформацією як цілісний адміністративно-правовий механізм, а не тільки як сукупність окремих процедур взаємодії компетентних органів.

Важливим результатом роботи є проведений здобувачем комплексний аналіз нормативно-правової бази у сфері міжнародного обміну податковою інформацією та виявлення проблем її практичної реалізації. Дисертантом проаналізовано положення Податкового кодексу України, нормативних актів Міністерства фінансів України та міжнародних договорів України, та встановлено окремі випадки їх неузгодженості. Зокрема, обґрунтовано недосконалість окремих положень Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, у частині регулювання

обміну на прохання та спонтанного обміну, а також звернуто увагу на недостатність механізмів захисту конфіденційної інформації та комерційної таємниці платників податків. Науковий інтерес становить визначення завдань, функцій та принципів зазначеного механізму. Здобувачем систематизовано загальні та спеціальні принципи, серед яких виокремлено принципи співробітництва та взаємодії, ефективності, чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань та контролю. Важливим є також обґрунтування адміністративно-правової природи процедури обміну податковою інформацією як адміністративної процедури, що здійснюється у публічній сфері.

Позитивної оцінки заслуговує удосконалення підходів до визначення суб'єктного складу адміністративно-правового механізму. Дисертант розглядає не тільки Державну податкову службу України, а й ширше коло органів державної влади, залучених до відповідних правовідносин, а також визначає роль фінансових установ, юридичних та фізичних осіб як суб'єктів, які не наділені владними повноваженнями.

Окремої уваги заслуговує обґрунтування положення про правову природу отримання податкової інформації компетентними органами України від компетентних органів іноземних держав. Автор доходить висновку, що відповідне право компетентного органу за наявності передбачених законодавством та міжнародними договорами підстав фактично набуває характеру його обов'язку. Важливим є також удосконалення підходів до визначення підстав для спонтанного обміну податковою інформацією та обґрунтування недопустимості їх розширеного тлумачення порівняно з міжнародними договорами України.

Суттєвим результатом дослідження є розвиток положень щодо захисту конфіденційної інформації та комерційної таємниці платника податків. Дисертантом обґрунтовано необхідність посилення гарантій захисту такої інформації та запропоновано встановити обов'язок компетентного податкового органу повідомляти платника податків про надходження запиту компетентного

органу іноземної держави, а також передбачити можливість оскарження передачі інформації у випадках, коли вона містить комерційну таємницю або іншу інформацію, передача якої обмежується міжнародно-правовими актами.

Важливим практичним результатом є розроблення пропозицій щодо вдосконалення нормативно-правових актів, зокрема положень Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118, у частині конфіденційності податкової інформації, визначення ініціаторів вихідного запиту та регулювання спонтанного обміну.

Таким чином, наукова новизна дисертації проявляється у комплексному поєднанні адміністративно-правового, міжнародно-правового, процедурного та інституційного аспектів обміну податковою інформацією. Сформульовані автором положення мають теоретичне значення для розвитку адміністративно-правової науки та практичне значення для вдосконалення правового регулювання і діяльності компетентних органів України.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації. Виконана дисертація може бути охарактеризована як самостійне комплексне дослідження, положення та висновки якого мають належний науково-теоретичний рівень і практичну спрямованість. Обґрунтованість одержаних результатів забезпечується системним аналізом значного масиву наукових праць вітчизняних та зарубіжних учених у галузі адміністративного, фінансового та інформаційного права, а також узагальненням нормативно-правового матеріалу та практики правозастосування у відповідній сфері.

Нормативну основу дослідження становлять Конституція України, Податковий кодекс України, закони України, міжнародні договори України та підзаконні нормативно-правові акти, зокрема акти Міністерства фінансів України, що регулюють порядок міжнародного обміну податковою інформацією та реалізацію відповідних міжнародних стандартів. Міжнародно-правову основу дослідження становлять Конвенція про взаємну

адміністративну допомогу в податкових справах, MCAA CRS, MCAA CbC, угода FATCA та двосторонні міжнародні договори України у сфері оподаткування, аналіз яких дозволив здобувачу визначити засади функціонування відповідного механізму та оцінити узгодженість національного регулювання з міжнародними зобов'язаннями України.

Сформульовані у дисертації наукові положення, висновки та рекомендації є належно аргументованими з позицій методології наукового пізнання. Їх обґрунтуванню передувало системне опрацювання нормативно-правових актів, міжнародних договорів України, наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених, а також матеріалів правозастосовної практики у сфері обміну податковою інформацією. Достовірність отриманих результатів забезпечено застосуванням сукупності загальнонаукових та спеціально-правових методів, зокрема формально-юридичного – при дослідженні змісту нормативних положень та формулюванні поняття адміністративно-правового механізму, системно-структурного – при визначенні його елементів, суб'єктного складу та взаємозв'язків між ними, а також порівняльно-правового – за допомогою якого дисертантом зіставлено положення національного законодавства України між собою та із міжнародно-правовими засадами обміну податковою інформацією. Це дозволило виявити окремі недоліки правового регулювання та обґрунтувати пропозиції щодо їх усунення, зокрема щодо підстав для спонтанного обміну податковою інформацією, визначення ініціаторів вихідного запиту, забезпечення конфіденційності інформації та захисту комерційної таємниці платників податків. Запропоновані дисертантом зміни до нормативно-правових актів спрямовані на підвищення ефективності адміністративно-правового механізму міжнародного обміну податковою інформацією.

Сформульовані висновки та пропозиції можуть бути використані для подальшого розвитку наукових досліджень у сфері адміністративного, податкового та інформаційного права, а також при вдосконаленні правового регулювання міжнародного обміну податковою інформацією.

Практична значущість дисертації полягає у можливості використання сформульованих висновків, пропозицій і рекомендацій у правотворчій та правозастосовній діяльності для вдосконалення нормативного регулювання й підвищення ефективності міжнародного обміну податковою інформацією. Запропоновані зміни спрямовані, зокрема, на вдосконалення положень щодо визначення ініціатора вихідного запиту, забезпечення конфіденційності податкової інформації, уточнення підстав для спонтанного обміну та застосування загального стандарту звітності.

Окремі результати роботи можуть бути використані в освітньому процесі та подальших наукових дослідженнях у сфері адміністративного, фінансового й податкового права.

Оцінка змісту дисертації та її оформлення. Загальний аналіз змісту дисертації та ступеня розробки обраної проблематики дає підстави стверджувати, що дослідження Ю. Хоменка на тему «Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» є цілісною та комплексною науковою працею. Матеріал викладено логічно й послідовно, а структура роботи забезпечує належне розкриття теоретичних і практичних аспектів досліджуваної проблематики. Автором послідовно досліджено міжнародно-правові засади та національне нормативне забезпечення обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, визначено поняття, структуру, мету, завдання і принципи відповідного адміністративно-правового механізму, охарактеризовано його суб'єктний склад та адміністративно-процедурні відносини, питання конфіденційності та юридичної відповідальності. Обґрунтованість висновків посилюється комплексним розглядом питань конфіденційності податкової інформації, захисту комерційної таємниці, спонтанного обміну інформацією та юридичної відповідальності у цій сфері.

Аналіз змісту дисертаційної роботи дозволяє дійти висновку, що поставленої мети автор досягнув, а визначені завдання виконано.

Сформульовані висновки, узагальнення та пропозиції логічно пов'язані зі змістом проведеного дослідження та відповідають його меті й завданням.

Відповідність тексту дисертації вимогам академічної доброчесності.

У ході ознайомлення з дисертацією Ю. Хоменка та його науковими публікаціями фактів порушення академічної доброчесності не виявлено. У роботі належним чином оформлено посилання на наукові праці, нормативно-правові акти та міжнародні договори, використані під час дослідження. Наукові положення, висновки та пропозиції, на нашу думку, сформульовані здобувачем самостійно, що свідчить про належний рівень його авторського внеску та дотримання вимог академічної доброчесності.

Повнота викладу положень дисертації у роботах, опублікованих автором. Ключові теоретичні положення, висновки та практичні рекомендації дослідження пройшли належну апробацію та отримали повне відображення у 7 наукових публікаціях. Зокрема, результати роботи висвітлено у 4 статтях, опублікованих у фахових наукових періодичних виданнях України з юридичних наук. Додатково основні ідеї дослідження оприлюднено у 3 тезах доповідей на науково-практичних конференціях.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.

Незважаючи на позитивну оцінку дисертаційної роботи Хоменка Юрія Володимировича, вважаємо за доцільне зупинитися на окремих аспектах дослідження, що мають дискусійний характер або потребують додаткового пояснення.

1. Дискусійним видається питання забезпечення захисту комерційної таємниці платника податків під час передачі податкової інформації компетентному органу іноземної держави (підрозділ 1.3). Дисертант слушно звертає увагу на необхідність урахування встановлених міжнародно-правовими актами підстав для відмови у наданні окремих відомостей та на необхідність відповідної оцінки інформації перед її передачею у межах міжнародного обміну. Водночас, на нашу думку, потребує додаткового уточнення процедурний аспект здійснення такої оцінки. Зокрема, було б доцільно

уточнити, на якому саме етапі відповідної адміністративної процедури та яким суб'єктом має здійснюватися оцінка інформації на предмет наявності у ній відомостей, що становлять комерційну таємницю, а також яким чином у такому випадку мають забезпечуватися права та законні інтереси платника податків. У цьому контексті цікавим видається й питання щодо можливості участі платника податків у відповідній процедурі або оскарження рішення про передачу інформації, якщо така інформація, на його думку, містить відомості з обмеженим доступом. Висвітлення зазначених аспектів під час захисту дозволило б додатково розкрити співвідношення вимог щодо ефективності міжнародного податкового співробітництва із гарантіями захисту прав та законних інтересів платників податків.

2. Потребує додаткового обґрунтування також підхід дисертанта (підрозділ 1.4) до обов'язковості попереднього вжиття ініціатором вихідного запиту всіх можливих заходів для отримання необхідної інформації на території України. Такий підхід загалом відповідає логіці послідовного використання внутрішніх джерел інформації, однак у роботі недостатньо визначено критерії достатності таких заходів та межі дискреції адміністративного органу щодо їх вибору. Залишається, зокрема, нез'ясованим, чи повинно невжиття окремого із зазначених заходів автоматично перешкоджати направленню запиту компетентному органу іноземної держави та яким чином має оцінюватися об'єктивна необхідність кожного такого заходу. Можливо додаткове розмежування обов'язкових і факультативних дій ініціатора вихідного запиту сприяло б більшій визначеності відповідної адміністративної процедури.

3. Дискусійним видається запропонований здобувачем підхід (підрозділ 2.2) до визначення статусу фізичних та юридичних осіб як суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Автор слушно зазначає, що платники податків зазвичай не беруть безпосередньої участі у процедурах міжнародного обміну щодо них, водночас допускає їх участь у відповідному механізмі у разі ініціювання отримання інформації, надання інформації або

оскарження дій компетентних органів. У зв'язку з цим виникає питання щодо єдиного критерію віднесення відповідної особи до суб'єктів адміністративно-правового механізму: чи достатньо для набуття такого статусу наявності у особи окремих прав або можливості вступати у відповідні адміністративно-правові відносини, чи необхідною є безпосередня участь у здійсненні процедур обміну податковою інформацією? Крім того, потребує додаткового пояснення розмежування суб'єктів самого механізму та осіб, щодо яких здійснюється обмін податковою інформацією, оскільки від цього залежить визначення їхніх прав, обов'язків та адміністративно-правових гарантій.

4. На нашу думку, окремої уваги заслуговує питання застосування механізмів міжнародного обміну податковою інформацією в умовах повномасштабної збройної агресії проти України та значного переміщення громадян України за кордон. Зміна місця проживання значної кількості фізичних осіб, набуття ними податкового статусу в інших державах, відкриття рахунків та отримання доходів за межами України об'єктивно підвищують значення міжнародного обміну податковою інформацією. Водночас такий обмін має значення не тільки для забезпечення фіскальних інтересів держави, а й для правильного визначення податкових зобов'язань осіб та запобігання їх подвійному оподаткуванню. У зв'язку з цим під час захисту хотілося б почути позицію дисертанта щодо того, яким чином у межах запропонованого ним адміністративно-правового механізму має забезпечуватися баланс між необхідністю отримання державою інформації про доходи та активи осіб, які перебувають за кордоном, та захистом прав добросовісних платників податків, зокрема тих громадян України, які виїхали за кордон у зв'язку з воєнними діями. Чи потребують відповідні адміністративні процедури додаткових гарантій для таких осіб, зокрема щодо повідомлення, використання та оскарження рішень, прийнятих на підставі отриманої у межах міжнародного обміну інформації?

Наведені зауваження мають дискусійний характер і не знижують загальної позитивної оцінки дослідження, його наукової новизни та практичної

значущості. Водночас висловлені питання можуть бути предметом наукової дискусії під час прилюдного захисту дисертації.

Висновок. Дослідження Хоменка Юрія Володимировича на тему «Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн», подане на здобуття ступеня доктора філософії, є самостійною завершеною кваліфікаційною науковою працею, що містить нові, обґрунтовані та аргументовані результати. Для роботи характерні логічність викладення матеріалу, змістовна завершеність та цілісність. Науково-практичні результати, отримані здобувачем є достовірними та об'єктивними. Висновки мають необхідну і достатню теоретичну аргументацію та є методологічно обґрунтованими.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дослідження Хоменка Юрія Володимировича на тему «Адміністративно-правовий механізм обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн» за своїм змістом відповідає галузі знань 08 «Право», спеціальності 081 «Право» та вимогам «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 р. № 44, наказу МОН України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації», а її автор – Хоменко Юрій Володимирович заслуговує на присудження йому ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового
та податкового права
Державного податкового університету

Любов КАСЬЯНЕНКО