

## **ВІДГУК**

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

**Актуальність обраної теми дослідження.** Обрана Хоменком Юрієм Володимировичем тема дисертаційного дослідження є актуальною та своєчасною. Вона зумовлена комплексом сучасних правових, інституційних та практичних викликів, з якими стикається Україна у сфері міжнародного податкового співробітництва. Протягом останніх років Україна активно інтегрується до глобальної системи обміну податковою інформацією, впроваджуючи такі стандарти, як Common Reporting Standard (CRS), Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) та Country-by-Country Reporting (CbC). Ратифікація Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, укладення багатосторонніх угод про автоматичний обмін інформацією та двосторонніх договорів про уникнення подвійного оподаткування створили правову основу для інтенсивної взаємодії компетентних органів України з відповідними органами іноземних держав.

Однак сама по собі наявність міжнародно-правових зобов'язань не гарантує ефективного функціонування механізму обміну. Необхідним є створення та постійне вдосконалення внутрішнього адміністративно-правового механізму, який би забезпечував належне виконання цих зобов'язань, чітке розмежування повноважень між органами державної влади, дотримання процедурних гарантій і захист прав платників податків. Саме на дослідженні цього внутрішнього механізму і зосереджена увага дисертанта.

Актуальність теми посилюється умовами воєнного стану. Значне переміщення громадян України за кордон, зміна їх податкового резидентства, відкриття рахунків та отримання доходів в іноземних юрисдикціях об'єктивно підвищують потребу в своєчасному та законному обміні податковою інформацією. Водночас такий обмін має здійснюватися з дотриманням балансу між фіскальними інтересами держави та правами добросовісних платників податків, зокрема щодо конфіденційності інформації та охорони комерційної таємниці.

Крім того, практика застосування національних нормативно-правових актів, зокрема Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16 квітня 2022 року № 118, виявила окремі прогалини та неузгодженості. Йдеться, зокрема, про регулювання обміну на запит і спонтанного обміну, визначення ініціаторів вихідних запитів, механізми захисту конфіденційної інформації. Ці обставини підтверджують потребу в комплексному науковому аналізі адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією та розробленні обґрунтованих пропозицій щодо його вдосконалення.

Таким чином, обрана тема є виправданою з теоретичної та практичної точок зору. Вона відповідає сучасним потребам розвитку адміністративного та податкового права, а також завданням забезпечення ефективного податкового адміністрування в умовах євроінтеграції та воєнного стану.

**Наукова новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Дисертація Хоменка Ю. В. є одним із перших у національній правничій науці комплексним дослідженням адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Автор не обмежився аналізом окремих процедур чи міжнародно-правових актів, а здійснив системне

дослідження механізму як цілісної конструкції, що включає нормативний, інституційний, процедурний та правоохоронний елементи.

Найбільш важливим науковим результатом є авторське визначення поняття адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. Під цим механізмом запропоновано розуміти систему правових засобів (адміністративно-правових норм, інституційних елементів, адміністративних процедур та адміністративної відповідальності), за допомогою яких забезпечується адміністративно-правовий вплив на суспільні відносини, що виникають у процесі отримання та використання компетентними органами України податкової інформації від компетентних органів іноземних країн, а також забезпечення передачі цієї інформації в межах укладених Україною міжнародних угод. Таке визначення дозволяє розглядати обмін не як набір розрізнених дій, а як упорядковану систему засобів правового впливу.

Автор обґрунтував структуру механізму, виділивши чотири основні елементи: нормативний, інституційний, процедурний та правоохоронний. Нормативний елемент охоплює сукупність національних і міжнародно-правових норм, що регулюють обмін. Інституційний елемент включає систему органів та інших суб'єктів, залучених до відповідних відносин. Процедурний елемент відображає порядок здійснення обміну як адміністративної процедури. Правоохоронний елемент пов'язаний із юридичною відповідальністю за порушення у цій сфері. Такий підхід є науково виваженим і створює методологічну основу для подальших досліджень.

Важливим результатом є формулювання завдань адміністративно-правового механізму. До них віднесено: створення ефективної нормативно-правової основи; створення ефективної організаційної основи; забезпечення виконання Україною міжнародних зобов'язань; забезпечення збереження конфіденційності податкової інформації. Особливої уваги заслуговує

детальний аналіз завдання щодо захисту конфіденційності. Автор обґрунтував необхідність посилення гарантій охорони комерційної таємниці платника податків і запропонував встановити обов'язок компетентного податкового органу повідомляти платника про надходження іноземного запиту, а також передбачити право платника оспорювати передачу інформації у випадках, коли вона містить відомості з обмеженим доступом.

У роботі систематизовано принципи адміністративно-правового механізму. Серед спеціальних принципів виділено принцип співробітництва та взаємодії, принцип ефективності, принцип чіткого виконання адміністративними органами своїх завдань і принцип контролю. Принцип співробітництва та взаємодії охарактеризовано як комплексний, що має зовнішній і внутрішній аспекти. Хоча такий підхід є дискусійним (про що йтиметься нижче), сам факт спроби осмислити цей принцип у контексті внутрішнього адміністративно-правового механізму заслуговує на увагу.

Суттєвим внеском є характеристика суб'єктного складу механізму. Автор розрізняє суб'єктів, наділених владними повноваженнями, і суб'єктів, які таких повноважень не мають. До першої групи 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 та суди України. До другої групи — фінансові установи, а також юридичних і фізичних осіб. Такий широкий підхід дозволяє комплексно розглянути інституційну основу механізму, хоча й потребує додаткового уточнення критеріїв віднесення окремих суб'єктів.

Важливим теоретичним положенням є висновок про те, що процедура обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є адміністративною процедурою. Вона виникає у публічній сфері, здійснюється компетентними державними органами і регулюється

адміністративно-процесуальними нормами, які визначають порядок застосування матеріальних норм податкового та міжнародного законодавства. Це положення має методологічне значення, оскільки дозволяє чіткіше визначити місце відповідних відносин у системі адміністративного права.

Автор обґрунтував, що право компетентного органу України на отримання податкової інформації від іноземних компетентних органів за наявності передбачених законодавством і міжнародними договорами підстав фактично набуває характеру обов'язку. Крім того, підкреслено недопустимість розширеного тлумачення підстав для спонтанного обміну податковою інформацією порівняно з тими, що визначені міжнародними договорами України.

Окремо досліджено особливості інституту адміністративної відповідальності у сфері обміну податковою інформацією. Автор розмежував загальну адміністративну відповідальність (передбачену Кодексом України про адміністративні правопорушення) і спеціальну (встановлену Податковим кодексом України). Таке розмежування є важливим для правильного застосування заходів відповідальності за порушення, допущені в межах механізму.

Практичну цінність мають пропозиції щодо вдосконалення національного законодавства, зокрема положень Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн (наказ Міністерства фінансів України від 16.04.2022 № 118) у частині конфіденційності, визначення ініціаторів вихідного запиту та регулювання спонтанного обміну, а також окремих положень Порядку застосування загального стандарту звітності (наказ Міністерства фінансів України від 26.05.2023 № 282).

Таким чином, наукова новизна дисертації проявляється у комплексному поєднанні міжнародно-правового, адміністративно-правового, процедурного

та інституційного аспектів досліджуваної проблематики. Сформульовані положення мають значення для розвитку адміністративно-правової науки та вдосконалення правового регулювання.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій.** Дисертація Хоменка Ю. В. є самостійним комплексним дослідженням, положення якого мають належний науково-теоретичний рівень. Обґрунтованість одержаних результатів забезпечується системним аналізом значного масиву наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених у галузі адміністративного, податкового, фінансового та інформаційного права, узагальненням нормативно-правового матеріалу та окремих елементів практики правозастосування.

Нормативну основу дослідження становлять Конституція України, Податковий кодекс України, закони України, міжнародні договори України (Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах, багатосторонні угоди CRS і CbC, угода FATCA, двосторонні договори про уникнення подвійного оподаткування), а також підзаконні нормативно-правові акти, зокрема акти Міністерства фінансів України, що регулюють порядок міжнародного обміну податковою інформацією.

Методологічну основу становлять загальнонаукові та спеціально-правові методи пізнання. Формально-юридичний метод застосовано при дослідженні змісту нормативних положень і формулюванні поняття адміністративно-правового механізму. Системно-структурний метод використано при визначенні елементів механізму, суб'єктного складу та взаємозв'язків між ними. Порівняльно-правовий метод дозволив зіставити положення національного законодавства з міжнародно-правовими засадами обміну податковою інформацією і виявити окремі недоліки чинного регулювання.

Аргументація авторських висновків є послідовною та логічною. Автор переходить від аналізу міжнародно-правових засад до характеристики національного механізму, від теоретичного осмислення поняття і структури

— до виявлення конкретних проблем правового регулювання та формулювання пропозицій щодо їх усунення. Обґрунтованість результатів підтверджується також логічною структурою дисертації, у якій послідовно розкрито всі основні аспекти досліджуваної проблематики.

Теоретичне значення роботи полягає у поглибленні наукових уявлень про адміністративно-правову природу та структуру механізму міжнародного обміну податковою інформацією, особливості його суб'єктного складу, адміністративних процедур, принципів функціонування та юридичної відповідальності. Сформульовані висновки можуть бути використані для подальшого розвитку наукових досліджень у сфері адміністративного, податкового та інформаційного права.

Практична значущість дисертації полягає у можливості використання сформульованих висновків, пропозицій і рекомендацій у правотворчій діяльності (для вдосконалення нормативного регулювання обміну податковою інформацією), у правозастосовній діяльності компетентних органів, а також у навчальному процесі при викладанні дисциплін адміністративно-правового та податково-правового циклу. Окремі положення можуть бути корисними при підготовці методичних рекомендацій для територіальних органів ДПС.

**Оцінка змісту дисертації та її оформлення.** Загальний аналіз змісту дисертації дає підстави стверджувати, що дослідження Хоменка Ю. В. є цілісною та комплексною науковою працею. Матеріал викладено логічно й послідовно. Структура роботи забезпечує належне розкриття теоретичних і практичних аспектів проблематики.

У першому розділі автор розглядає загальну характеристику адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн: міжнародно-правові засади, поняття та структуру, мету, завдання, функції та принципи.

У другому розділі досліджуються елементи механізму — особливості національного законодавства, суб'єктний склад, адміністративно-процедурні відносини та юридична відповідальність.

Автор послідовно розглянув міжнародно-правові засади, поняття і структуру механізму, його суб'єктів, адміністративні процедури, питання конфіденційності та юридичної відповідальності. Поставленої мети дослідження досягнуто, визначені завдання виконано. Сформульовані висновки, узагальнення та пропозиції логічно пов'язані зі змістом проведеного дослідження та відповідають його меті й завданням.

Оформлення дисертації відповідає встановленим вимогам.

#### **Відповідність тексту дисертації вимогам академічної доброчесності.**

У ході ознайомлення з дисертацією Хоменка Ю. В. 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. Наукові положення, висновки та пропозиції сформульовані здобувачем самостійно, що свідчить про належний рівень авторського внеску.

**Повнота викладу положень дисертації у роботах, опублікованих автором.** Ключові теоретичні положення, висновки та практичні рекомендації дослідження пройшли належну апробацію та отримали відображення у наукових публікаціях автора. Результати роботи висвітлено у фахових наукових періодичних виданнях України з юридичних наук, а також у тезах доповідей на науково-практичних конференціях. Це забезпечує достатній рівень апробації основних положень дисертації.

**Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації.** Незважаючи на загальну позитивну оцінку дисертаційної роботи Хоменка Юрія Володимировича, вважаємо за доцільне зупинитися на окремих аспектах дослідження, що мають дискусійний характер або потребують додаткового пояснення під час захисту.

1. Автор досліджує у роботі принципи адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн і одним із принципів визначає принцип співробітництва та взаємодії. На думку автора, принцип співробітництва та взаємодії передбачає узгодженість діяльності суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, і він є комплексним, оскільки має як зовнішній, так і внутрішній аспект (стор. 86 роботи). Загалом погоджуючись з виокремленням серед принципів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн принципу співробітництва та взаємодії, не можемо не вказати на дискусійність визначення у ньому зовнішнього аспекту. Чому ми можемо визначати зовнішній аспект співробітництва, якщо категорія адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, як вбачається з дисертації, є категорією внутрішнього права України, суб'єктами механізму є вітчизняні суб'єкти, процедурні відносини, які виникають в межах цього механізму, є внутрішніми відносинами і т. д.?

2. У підрозділі 2.2 роботи автором досліджено питання суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн. На думку автора, суб'єктами адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн є досить широке коло осіб: 1) Верховна Рада України; 2) Президент України; 3) Кабінет Міністрів України; 4) Міністерство фінансів України; 5) Державна податкова служба України; 6) Державна митна служба України; 7) Національний банк України; 8) Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку; 9) Державна служба фінансового моніторингу України; 10) суди України; 11) фінансові установи; 12) юридичні і фізичні особи. Однак, визначаючи таке широке коло суб'єктів, з роботи не зовсім чітко вбачаються та потребують певного

додаткового пояснення критерії віднесення тих чи інших суб'єктів до суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн.

3. Автор цілком обґрунтовано відніс до суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн суди, які здійснюють захист прав інших суб'єктів у відповідному механізмі. Однак поза межами дослідження залишилося саме питання захисту суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн судами як однієї з умов його належного функціонування. Чи варто питання захисту прав суб'єктів адміністративно-правового механізму обміну податковою інформацією з компетентними органами розглядати як один з його елементів?

4. У підрозділі 2.3 дисертант обґрунтовує положення про те, що процедура обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних держав є адміністративною процедурою. Водночас, на нашу думку, це положення потребувало б більш ґрунтовного розкриття саме крізь призму сучасної доктрини адміністративного права та адміністративної процедури. Зокрема, у роботі не достатньо чітко визначено співвідношення процедури міжнародного обміну податковою інформацією з категоріями адміністративного провадження, адміністративного акта, процедурних прав та гарантій учасників відповідних правовідносин. Додаткового пояснення також потребує питання щодо можливості оскарження рішень, дій чи бездіяльності компетентних органів у межах такої процедури.

Наведені зауваження мають переважно дискусійний характер і не знижують загальної позитивної оцінки дисертаційної роботи, її наукової новизни та практичної значущості. Водночас висловлені питання можуть бути предметом наукової дискусії під час прилюдного захисту дисертації та сприятимуть додатковому розкриттю окремих положень дослідження.

## **Висновок**

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

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дисертація Хоменка Юрія Володимировича 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, а також вимогам до оформлення дисертації.

Автор — Хоменко Юрій Володимирович — заслуговує на присудження ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

## **Офіційний опонент:**

доктор юридичних наук,

професор, провідний науковий співробітник НДЧ

юридичного факультету ДВНЗ

«Ужгородський національний університет»

Михайло ВІХЛЯЄВ