

Голові Разової спеціалізованої вченої ради ДФ 17.051.100  
Запорізького національного університету,  
доктору юридичних наук, професору,  
члену-кореспонденту Національної академії правових наук України,  
заслуженому юристу України  
Коломоєць Т.О.

## **РЕЦЕНЗІЯ**

доктора філософії у галузі права (PhD)

**Титаренко Марини Володимирівни** на дисертаційну роботу  
**Порхуна Віталія Михайловича** на тему: «**Фінансово-правове  
регулювання децентралізації податків та зборів**»,  
подану на здобуття наукового ступеня доктора філософії з галузі  
знань 08 Право, за спеціальністю 081 Право

**Актуальність обраної теми.** Надання місцевим органам влади значного контролю над видатками бюджету зменшує контроль, який може здійснюватися профільними міністерствами, і зміщує баланс сил від центру. Більше того, після децентралізації в органах місцевого самоврядування видатки не так легко контролювати. Розподіл доходів, як це практикується в більшості менш розвинених країн, є менш постійною пропозицією: ставки місцевих податків можуть бути обмежені або підлягати затвердженню, міжурядові трансферти місцевим органам влади можуть не здійснюватися так, як було обіцяно, і всі запозичення можуть підлягати затвердженню центральним урядом.

Разом з тим має бути сильна централізована здатність контролювати та оцінювати децентралізацію. Більшість країн, які розвиваються характеризуються дуже централізованими системами державних фінансів і, ймовірно, залишатимуться централізованими протягом досить тривалого часу. Поступовий процес фіскальної децентралізації вимагатиме від центральних органів виконавчої влади чіткого адміністрування в таких питаннях, як запровадження єдиної системи фінансової звітності, правил аудиту, вимог до розкриття інформації тощо. Існує також потреба в технічній допомозі органам місцевого самоврядування в кількох сферах. Особливо невеликі органи місцевого самоврядування потребують допомоги в таких сферах, як бухгалтерський облік, казначейство, податкове адміністрування, обробка даних та оцінка інвестиційних проектів.

Багато країн вважають, що повинна існувати єдина міжурядова фіскальна система, в рамках якої повинні діяти всі субнаціональні уряди. Можливо, це не є необхідною умовою ефективної децентралізації, оскільки кращим шляхом може бути початок фіскальної децентралізації з більших одиниць місцевого самоврядування.

Регіональні уряди мають дуже різні можливості для надання та фінансування послуг і, звичайно, різні можливості для запозичень. Можливо, буде необхідно створити систему, в якій ці відмінності будуть чітко визнані, тобто коли різним органам місцевого самоврядування будуть надані різні повноваження щодо фінансування та відповідальності за витрати.

Фіскальна децентралізація вимагає значних податкових повноважень місцевих органів влади. Громадяни будуть вимагати від своїх обраних посадових осіб більшої підзвітності, якщо місцеві державні послуги фінансуватимуться значною мірою за рахунок місцевих податків, на відміну від випадку, коли фінансування здійснюється переважно за рахунок трансфертів центрального уряду. Податок повинен бути видимим для

громадськості, достатньо великим, щоб накладати помітний тягар, і цей тягар не повинен бути легко експортований на жителів за межами юрисдикції.

Органи центральної влади мають дотримуватися правил фіскальної децентралізації, які вони встановлюють. Центральні уряди розробляють програми фіскальної децентралізації. У більшості країн ця стратегія передбачає, що центр фактично відмовляється від влади, а в деяких випадках вносяться зміни до конституції, щоб гарантувати передачу влади. Хоча фіскальна децентралізація, безсумнівно, означатиме крок від патерналістського підходу до міжурядових фіскальних відносин, саме центральний уряд встановить правила, за якими працюватиме нова система. Дуже часто ці норми мають форму імплементаційних нормативно-правових актів, а не законів чи конституційних імперативів.

Але центральний уряд не завжди дотримується правил, які він встановлює. Прикладів тому безліч: нав'язування органам місцевого самоврядування мандатів на нефінансовані видатки; недофінансування трансфертних програм; перерозподіл видатків без відповідного перерозподілу доходів; скасування місцевих податків.

Місцеві органи влади визнають це і в багатьох країнах гаряче вірять у «ефект паперу» розподілу доходів, тобто гроші прилипнуть туди, куди потраплять. Правила чи ні, але віра в те, що центр не віддасть гроші у важкі часи. Вони також не завжди виконуватимуть обіцянку надати місцеву автономію.

Для того, щоб децентралізація мала шанс, центральний уряд повинен дотримуватися правил, які він встановлює. До цього правила успішної фіскальної децентралізації слід уважно дотримуватися, коли центральний уряд розробляє свою програму. Якщо центр має намір надати фінансам місцевого самоврядування низький пріоритет у своєму політичному порядку денному – перше скорочення у важкі часи – тоді він не повинен

розробляти «закон», який гарантує певний потік доходів. І якщо автономія видатків місцевого самоврядування залежить від центрального судження щодо того, чи зроблено «правильний» вибір, то автономію краще взагалі не обіцяти. З огляду на зазначене, слід вважати актуальною тему дисертаційного дослідження Порхуна В.М..

Актуальність дисертації Порхуна В.М. підтверджується її приналежністю до планів наукових досліджень Запорізького національного університету на 2020-2025 роки, проєктів прикладних досліджень з фінансуванням за рахунок коштів Державного бюджету України «Інституціоналізація антикорупційних трансформацій законодавства і практики його застосування у сфері публічно-правових відносин в Україні». Дисертаційне дослідження корелюється із положеннями Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», затвердженої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, положеннями Указу Президента України від 30 вересня 2019 року № 722/2019 «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року», Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 08 лютого 2017 року № 142-р, Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки, затвердженої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 р. № 1805-р.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Дисертація Порхуна В.М. характеризується системним підходом до предмету дослідження. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, які об'єднують сім підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Структура повністю відповідає цілям і завданням дослідження, дозволяє послідовно розглянути всі проблеми, визначені автором. Обґрунтованість положень, сформульованих у дисертації, підтверджується критичним аналізом

наявних використаних джерел, вітчизняного та зарубіжного законодавства, статистичних матеріалів та матеріалів судової практики.

Доведеність наведених дисертантом висновків базується на грамотному використанні сукупності методів і прийомів наукового пізнання. Автором використані загальнонауковий (історичний, логічний, діалектичний, системний аналіз тощо) та спеціальний методи (порівняльно-правовий, документальний аналіз, моделювання тощо), що забезпечило комплексний підхід та дозволило досягти поставленої мети, всебічно дослідити концептуальні завдання та отримати обґрунтовані результати. Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження було використано сукупність методів наукового пізнання, які дозволили усебічно розкрити розглядувані у роботі питання. Використання історико-правового методу дозволило вивчити історію правового регулювання децентралізації податків та зборів, виявити сучасний стан її реалізації (підрозділи 1.1, 1.2). Порівняльно-правовий метод застосований при здійсненні аналізу зарубіжного досвіду децентралізації податків та зборів (розділ 3). Формально-юридичний метод покладено в основу обґрунтування авторського підходу до визначення категорій «податок» та «місцевий збір» (розділи 1, 2, 3). Системно-структурний підхід дозволив розглянути систему суб'єктів реалізації фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів в Україні (підрозділ 2.1). Статистичний метод дозволив встановити специфіку децентралізацію зборів та податків (підрозділи 1.3, розділ 2). Метод моделювання застосовано задля обґрунтування напрями забезпечення ефективності фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів (підрозділ 3.1).

Метою дисертаційної роботи є дослідження фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів та розробка науково обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо його вдосконалення.

Відповідно до поставленої мети визначено і коло взаємопов'язаних задач, теоретичне вирішення яких становить зміст даного дослідження, а саме:

- охарактеризувати поняття, види та фінансово-правове значення податків та зборів в умовах децентралізації;
- визначити історію становлення нормативно-правового регулювання справляння місцевих податків і зборів та його сучасний стан;
- встановити сутність поняття децентралізації податків та зборів та її вплив на формування місцевих бюджетів;
- описати систему суб'єктів реалізації фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів в Україні;
- обґрунтувати специфіку справляння податків і зборів в умовах децентралізації;
- вивчити зарубіжний досвід фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів;
- обґрунтувати напрями забезпечення ефективності фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів.

*Об'єктом дослідження* виступають суспільні відносини, пов'язані із фінансово-правовим регулюванням децентралізації податків та зборів.

*Предметом дослідження* є фінансово-правове регулювання децентралізації податків та зборів.

Відповідною гарантією достовірності та теоретичної обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих автором є вірно поставлена мета та завдання дослідження, логіка викладеного матеріалу. Виходячи з аналізу основної частини дисертації, мета дисертації в ході виконання дослідження була досягнута, а дисертація є завершеною науковою кваліфікаційною працею.

**Структура дисертації** дозволила автору повною мірою охопити

об'єкт і предмет дисертаційного дослідження. Справляє позитивне враження джерельна база роботи, що свідчить про системне й ґрунтовне опрацювання проблематики, високий рівень наукової підготовки автора та його наукову зрілість. Наукові положення та рекомендації є достатньо аргументованими, базуються на аналізі судової практики, а також на аналізі поглядів та аргументів вчених-юристів, накопиченому у сфері адміністративного та фінансового права.

**У вступі** автором здійснюється обґрунтування вибору теми дослідження, доведена її актуальність; зазначено зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами; визначено мету, завдання, об'єкт, предмет і методи дослідження; розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів, надано відомості щодо апробації, а також щодо кількості публікацій, у яких відображено основні положення дисертаційного дослідження.

**У першому розділі** дисертації розглянуто поняття, види та фінансове правове значення податків та зборів в умовах децентралізації; визначено історія становлення та сучасний стан нормативно-правового регулювання справляння місцевих податків і зборів; проаналізовано поняття децентралізації податків та зборів та її вплив на формування місцевих бюджетів.

**У другому розділі** дисертації з'ясовано систему суб'єктів реалізації фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів в Україні, охарактеризовано специфіку справляння податків і зборів в умовах децентралізації.

**У третьому розділі** дисертації виокремлено й досліджено зарубіжний досвід фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів; сформовано напрями забезпечення ефективності фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів.

Завершується дисертація розгорнутими висновками, у яких наведено

теоретичне узагальнення та нове вирішення наукового завдання, що у встановленні особливостей фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів на підставі здійсненого аналізу системи нормативно-правових актів України, актів міжнародно-правового регулювання та актів ЄС, окресленні проблем його нормативного визначення та практичної реалізації, виробленні пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства України в цій сфері та практики його застосування. Висновки дисертації є цілісними та логічно обґрунтованими, відповідають меті та завданням дослідження й містять важливі теоретичні та практичні положення щодо визначення фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів.

**Значення одержаних результатів для науки й практики та рекомендації щодо їх можливого використання.** Оцінюючи дисертаційну роботу, зміст та характер досліджуваних у ній теоретичних та практичних питань, варто відзначити актуальність та комплексність даного дослідження, в якому здійснено комплексний аналіз наукових, навчальних джерел, законодавства України та зарубіжних країн, правозастосовної практики з'ясовано фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів, визначено сутність, характерні ознаки фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів, етапи, особливості та тенденції генези її доктринального дослідження й сучасного нормативно-правового закріплення, практичної реалізації фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів. Дисертантом запропоновано розв'язання проблем із застосуванням ґрунтовного підходу до наявних проблем, виокремлено основні напрями удосконалення нормативного закріплення та реалізації фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів, із запозиченням «позитивних» правотворчих та правозастосовних практик зарубіжних країн та акцентом на потреби реального часу, особливості національних державотворчих та

правотворчих процесів. За результатом дослідження автором сформульовано низку нових теоретичних та практичних положень, висновків та пропозицій.

Ознайомлення із науковим дослідженням дає підстави стверджувати, що основні положення і висновки, які виносяться здобувачем на захист, мають відповідний високий ступінь наукової новизни.

– Дисертаційне дослідження має обґрунтовані та достовірні наукові висновки, які доповнюють існуючі позиції науковців або по-новому надають вирішення існуючих проблем фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів. Елементи наукової новизни сформульовані коректно, їх кількість та кваліфікаційні ознаки відповідають нормативним вимогам. Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що сформульовані в дисертації наукові положення, висновки та рекомендації можуть бути використані в:

– *науково-дослідній сфері* – шляхом їх використання при подальшій розробці теоретичних проблем, пов'язаних із фінансово-правовим регулюванням децентралізації податків та зборів;

– *законотворчій діяльності* – отримані результати можна використовувати для вдосконалення законодавства, яким встановлюються особливості фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів;

– *навчальному процесі* – при складанні посібників, підручників та викладанні курсів з наступних навчальних дисциплін: «Адміністративне право», «Фінансове право».

Отже, дисертація може виступати теоретичною основою для проведення науково-прикладних досліджень у сфері проблематики стосовно фінансово-правового регулювання децентралізації податків та зборів. Висновки та рекомендації, що сформовані автором, можуть бути

враховані при вдосконаленні чинного законодавства України.

**Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій в наукових публікаціях, зарахованих за темою дисертації.** Основні положення та висновки дослідження, що сформульовані в дисертації, відображено в 6 наукових публікаціях, з них три наукові статті у журналах та наукових фахових виданнях, включених МОН України, до переліку наукових фахових видань з юридичних наук категорії «Б», а також 3 тез доповідей у всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях. Таке представлення результатів наукової роботи є достатнім. Кількість публікацій, обсяг, якість, повнота висвітлення результатів та розкриття змісту дисертації відповідає вимогам Міністерства освіти і науки України. Зазначені публікації повною мірою висвітлюють основні наукові положення дисертації. Спрямованість науково-практичних конференцій, де відбувалася апробація дисертаційного дослідження, характер статей здобувача, в яких відображено положення дисертації і результати проведених досліджень, повною мірою вказують, що дисертація пройшла належну апробацію та є самостійною науковою працею, що має завершений характер. Ознайомлення з текстом дисертації дає підстави стверджувати, що за структурою та змістом робота відповідає вимогам, що ставляться Міністерством освіти і науки України. У тексті роботи відображено основні положення, зміст, результати і висновки здійсненого наукового дослідження.

**Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності.** Дисертація є самостійно написаною кваліфікаційною науковою працею із науково-обґрунтованими висновками та рекомендаціями, які виставлені автором для публічного захисту. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідні джерела. У роботі відсутнє привласнення чужих ідей, результатів або слів без оформлення належного цитування. Таким чином, у дисертаційному дослідженні Порхуна Віталія

Михайловича на тему: «Фінансово-правове регулювання децентралізації податків та зборів» відсутні порушення академічної доброчесності.

**Питання для дискусійного обговорення та недоліки дисертації щодо її змісту та оформлення.** Визнаючи високий теоретичний рівень дисертаційного дослідження, його важливе практичне значення, не виключає можливості зупинитися на деяких конкретних зауваженнях і побажаннях.

1. Дисертантом вказується, що чинним Бюджетним кодексом України передбачено доволі значний перелік підстав для застосування заходів відповідальності до винних осіб, але при цьому акцент у цьому переліку робиться на формуванні Державного бюджету та вже похідних від нього місцевих бюджетів. Так само в адміністративно-деліктному законодавстві робиться акцент на застосуванні заходів відповідальності за недотримання вимог дотримання бюджетної дисципліни про розробці та прийнятті Закону України про Державний бюджет та його подальше виконання (ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення). Отже робиться висновок, що фактично відсутньою є підстава для застосування заходів відповідальності до органів місцевого самоврядування за недостатню ефективності діяльності із наповнення дохідної частини місцевих бюджетів в цілому, і зокрема, у частині справляння місцевих податків та зборів, розподілу таких коштів на бюджетні програми та контролю за їх використанням. Утім результати дослідження мали б бути доречними для їх висвітлення у висновках.

2. У роботі автором зроблено висновок, що актуальним є питання про налагодження дієвої системи розосередження фінансових потоків, які акумулюються в органах місцевого самоврядування, на: 1) ті, які формують дохідну частину місцевих бюджетів; 2) ті, які спрямовуються до центрального бюджету. Адміністрування перших віднесено до повноважень органів місцевого самоврядування (зокрема досвід Польщі),

що дає можливість оптимізації системи контролю за справлянням місцевих податків і зборів, зменшити уникнення оподаткування несумлінними платниками, а також удосконалювати систему моніторингу окремих об'єктів оподаткування (земля, нерухомість тощо) та збільшувати надходження від них. Проте постає питання щодо впливу наведених пропозицій на національну складову.

Втім, зазначені зауваження мають більше рекомендаційний чи дискусійний характер і не впливають на загальну позитивну оцінку результатів дисертаційного дослідження.

**Висновок.** Дисертація на тему «**Фінансово-правове регулювання децентралізації податків та зборів**» є завершеною, самостійно підготовленою кваліфікаційною науковою працею, в якій отримано нові науково обґрунтовані та практично цінні результати, що вирішують важливе наукове завдання. Актуальність обраної теми дисертації, ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, новизна та повнота викладу в опублікованих наукових працях повністю відповідають вимогам «Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії» (Постанова Кабінету Міністрів України від 12.01.2022 р. № 44), а її автор – **Порхун Віталій Михайлович** – заслуговує присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 Право, за спеціальністю 081 Право.

**Офіційний рецензент:**

доктор філософії у галузі права (PhD),

доцент кафедри конституційного та адміністративного права

Запорізького національного університету

**Титаренко М.В.**