

ВІДГУК

доктора економічних наук, професора, І проректора Національної академії статистики, обліку і аудиту, професора кафедри фінансів, банківської справи та страхування

Мельника Віктора Миколайовича

на дисертацію **Буковського Миколи Миколайовича** на тему:

«Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз»,

поданої на здобуття ступеня доктора філософії в галузі знань

07 – Управління та адміністрування

за спеціальністю 072- Фінанси, банківська справа та страхування

**Актуальність теми дисертації та її зв'язок з науковими програмами,
планами, темами**

Сучасний розвиток України відбувається в умовах системної трансформації економіки, зумовленої повномасштабною війною, структурними дисбалансами, бюджетним дефіцитом, високою залежністю від зовнішнього фінансування та євроінтеграційним вибором. У таких умовах податкова система виконує не лише функцію формування доходів бюджету, а й стає інструментом забезпечення макроекономічної стабільності, підтримки обороноздатності, стимулювання відновлення економіки та зміцнення фінансового суверенітету держави.

Функціонування держави в умовах гібридних викликів: воєнних, економічних, інституційних, інформаційних, екологічних, – формують нове середовище функціонування податкової системи. Воно зумовлює необхідність переосмислення стратегічних підходів до податкової політики, посилення її адаптивності, гнучкості та ризик-орієнтованості. У цьому контексті дослідження передумов формування ефективної податкової стратегії держави виступає ключовою умовою забезпечення фіскальної стійкості та економічної безпеки України.

В цьому контексті, дисертаційна робота на тему «Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз» є своєчасним та актуальним дослідженням, оскільки спрямоване на вирішення комплексного наукового

завдання – розроблення теоретико-методологічних засад і практичних рекомендацій щодо формування стратегічної моделі розвитку податкової системи України в умовах підвищеної невизначеності та багатовекторних загроз. Особливої ваги дослідженню надає інституціональний підхід, а також застосування сучасного економіко-математичного інструментарію.

Дисертаційна робота є складовою тем науково-дослідних робіт кафедри фінансів імені С.І. Юрія Західноукраїнського національного університету в межах науково-дослідної теми «Пріоритети фіскальної політики України в умовах дивергенції митно-податкових інститутів (державний реєстраційний номер 0122U000765) зокрема до виконання розділу “Пріоритети фіскальної політики в контексті соціально-економічного розвитку».

Таким чином, дисертаційне дослідження Буковського Миколи Миколайовича відповідає актуальним науковим завданням в сфері фінансів, банківської справи та страхування, інтегруючи дослідження сучасних викликів функціонування держави і пріоритетами окреслення стратегічних векторів її розвитку в сфері фіску.

Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій

Представлені наукові положення, висновки і рекомендації у дисертаційній роботі ґрунтуються на положеннях концепцій сучасної фіскальної науки, інституційного підходу до державного управління, теорії антикризового регулювання та методології стратегічного планування в умовах невизначеності й гібридних загроз, а також інтегрують сучасні підходи до оцінки ефективності податкових стратегій, моделювання фіскальних ризиків, оптимізації податкового портфеля та цифрової трансформації органів податкової та митної адміністрації. Такий підхід дозволяє розглядати податкову стратегію не лише як механізм мобілізації фінансових ресурсів, а як комплексний інструмент забезпечення економічної стійкості, інституційної резильєнтності, соціальної справедливості та національної безпеки в умовах динамічних внутрішніх і зовнішніх викликів.

Метою дослідження є концептуалізація теоретико-методологічних засад податкового стратегування, що ґрунтується на аналізі генезису існуючих у вітчизняній та зарубіжній практиці податкових стратегій з позиції їхньої здатності забезпечувати належний рівень фіскальної стійкості та адаптивності в умовах гібридних загроз і структурних зламів, а також у науковому обґрунтуванні пріоритетних напрямів їх формування для забезпечення фіскальної резильєнтності, економічної модернізації та сталого розвитку держави в умовах системної невизначеності та протидії зовнішній агресії.

У дисертації для розв'язання дослідницьких завдань застосовано комплекс сучасних методів та підходів, зокрема: інституційний підхід, діалектичний, історичний та логічний методи, аналіз і синтез, індукція і дедукція, метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод, методи економіко-статистичного аналізу, порівняння та оцінки, табличний та графічний методи, групування, порівняння та абстрагування, а також системного аналізу і прогнозування.

Дисертація має логічну та послідовну структуру, на основі якої виокремлено дослідження Концептуалізації сутності та передумов інституційної трансформації податкових стратегій в умовах викликів і загроз гібридного характеру, , окреслення прагматики реалізації елементів податкової стратегії та тактичних заходів нейтралізації гібридних викликів і загроз, а також ідентифікація пріоритетних напрямів податкового стратегування в сучасних умовах.

У дисертаційній роботі здобувачем обґрунтовано доцільність застосування інституційного підходу до дослідження податкових стратегій держави в умовах невизначеності та гібридних викликів. Запропонований підхід дозволив забезпечити належну глибину аналізу впливу зовнішніх і внутрішніх загроз на формальні та неформальні інститути, оцінити якість державного управління, рівень інституційної довіри та визначити напрями необхідних трансформацій. Зазначені положення мають вагоме теоретичне значення та можуть бути використані у подальших наукових розробках з проблематики фіскальної безпеки.

Науковий інтерес становить аргументація здобувача щодо неприпустимості інерційного збереження існуючої структури інститутів оподаткування України, сформованої під впливом попередніх макроекономічних і політико-правових умов. Обґрунтовано, що в сучасних реаліях цифрових трансформацій та гібридних загроз така структура не забезпечує належної мобілізації фінансових ресурсів і не відповідає вимогам стратегічної стійкості держави.

Заслуговує на схвалення проведена класифікація впливу гібридних викликів і загроз на податкові інститути за макроекономічним, інституційним і фіскальним рівнями. Доведено їх каскадний характер, що зумовлює трансформацію економічної нестабільності у фіскальну кризу та обґрунтовує ключову роль податкової системи у забезпеченні національної безпеки.

У роботі переконливо обґрунтовано необхідність формування комплексної податкової стратегії, яка інтегрує правові, інституційні, технологічні та соціально-психологічні інструменти, зокрема цифровізацію адміністрування та підвищення кіберстійкості державних органів. Запропонований підхід може бути використаний органами державного управління при розробленні стратегічних документів у сфері фінансової політики.

Позитивної оцінки заслуговує аналіз генезису податкового стратегування в Україні у 2014–2025 рр., у результаті якого здобувачем виявлено концептуальні та структурні недоліки окремих стратегічних документів. Висновки щодо необхідності їх коригування мають прикладне значення та можуть бути враховані при оновленні державних програм розвитку.

Наукову новизну становить авторське трактування податкової стратегії як інституційно обумовленої інтегруючої системи заходів, спрямованої на забезпечення довгострокової стійкості, адаптивності та стратегічної когерентності державних фінансів. Запропоноване визначення розширює існуючі підходи та уточнює зміст досліджуваної категорії в умовах системної невизначеності. Особливої уваги заслуговують результати економіко-математичного моделювання, якими доведено зміщення оптимального рівня податкового навантаження в умовах війни. Використання поведінкового підходу

та методу Монте-Карло підвищує ступінь обґрунтованості отриманих результатів.

Наукова новизна результатів дисертаційної роботи

Основні результати, що містять наукову новизну полягають у таких положеннях:

удосконалено:

- авторське трактування податкової стратегії, як цілеспрямованої сукупності заходів, що здійснюють суб'єкти державного управління, що спрямовані на забезпечення динамічних процесів зміни та оновлення структури, функцій та співвідношення інститутів оподаткування (формальних і неформальних) на основі відповідних методик планування та принципів впливу для забезпечення досягнення довгострокової стійкості, динамічної адаптації та ефективної реалізації податкової системи держави в умовах високої невизначеності внутрішнього та зовнішнього середовища;
- дослідження генезису податкового стратегування в умовах детермінованих ризиків в Україні в період 2014-2025 рр, щодо особливостей формування та реалізації стратегічних актів в сфері управління державними фінансами та її податковій складовій;
- напрями стратегічної оптимізації податкового портфелю для України із застосуванням емпіричних інструментів Парето-фронт, що дозволило дійти висновку про структурний компроміс між мобілізацією доходів, ціною оподаткування та фінансуванням суспільних благ, який загострюється у воєнний час та аргументувати, що результати розрахованого Парето-фронт доцільно використовувати для формування набору керованих політик, між якими можливе перемикання залежно від безпекових ризиків та зовнішнього фінансування. Це дало змогу обґрунтувати недостатність традиційних детермінованих моделей, на основі яких встановлювались стратегічні імперативи в умовах системної невизначеності та актуалізувати важливість врахування поведінкових реакцій (з урахуванням кривої Лаффера) для оцінки поведінки економічних агентів при зміні податкового навантаження;
- інституційну систематизацію багаторівневих податкових стратегій

(глобальних, регіональних та національних), сформованих у відповідь на зростання глобальної нестабільності, особливо після 2014 та 2022 років. Аналіз показав, що гібридні виклики трансформували глобальну фінансову архітектуру, спровокувавши уряди на «security turn» (безпековий поворот) та оперативну адаптацію фіскальних інструментів. Було ідентифіковано параметри успішності та антикризовий спектр заходів (зниження ставок, податкові стимули, пільги для інвесторів), які використовуються у світі. Це дало змогу обґрунтувати ключові вимоги до архітектури національної податкової стратегії України, зокрема, використовуючи як бенчмарк механізм середньострокового фіскально-структурного планування ЄС (наприклад, Регламент ЄС 2024/12637) для координації фіскальних показників із реформами, інвестиціями та оборонними стратегіями.

- застосування ризик-орієнтованого підходу до моделювання фіскального простору з використанням методу Монте-Карло, що дозволило перейти від нормативу «максимізації доходів» до нормативу фіскальної стійкості в умовах системної невизначеності. У результаті розрахунків встановлено, що оптимальне податкове навантаження зміщується з 27-31% (довоєнні умови) до 14-20% (воєнні умови), щоб мінімізувати втрати податкової бази та запобігти тінізації. Завдяки симуляціям, було згенеровано емпіричний розподіл прогнозних значень, що забезпечило оцінку нелінійного характеру залежності та асиметричності ризиків, створюючи принципово важливу методологічну основу для формування антикризової податкової політики України;

- концептуально-методологічні засади податкового стратегування шляхом обґрунтування сутнісних характеристик антикризової податкової стратегії, що актуалізувало необхідність зміни класичних моделей стратегування для оперативного реагування на внутрішні та зовнішні шоки, спричинені загостренням геополітичної напруги та військовими конфліктами. Це дало змогу окреслити тріаду взаємопов'язаних імперативів (забезпечення, адаптації та захисту), а також комплексу принципів (фіскальної мілітаризації, цілісності, резильєнтності, превенції) і критеріїв ефективності (фіскальної, інституційної, економічної), що забезпечують її оперативність та керованість у надзвичайних

умовах;

одержали подальший розвиток:

- теоретико-методологічні положення щодо ролі податкової системи як ключового елементу забезпечення фінансової та економічної стійкості держави в умовах протидії гібридним викликам і загрозам, з визначенням їх спектру розгортання на різних рівнях (інфраструктурному, економічному, інституційному), та аргументувати гостру необхідність побудови податкової стратегії, яка б поєднувала правові, інституційні та технологічні заходи на засадах відмови від хаотичного, ситуативного впливу до антикризового стратегічного управління на рівні держави, окресленого відповідними доктринальними документами;
- трактування сутності поняття «податкового реформування», яке полягає у концептуалізації його як динамічного процесу генезису існуючих інститутів оподаткування відповідно до видозмінених умов функціонування суспільства, де має місце відмова від пасивної адаптації до нової реальності шляхом внесення фрагментарних коректив, та натомість здійснюється системна реконцептуалізація фундаментальних принципів організації національної податкової системи з формуванням інституційної архітекτονіки податкового реформування як проактивного, усвідомленого та процесу конструювання якісно нової інституціональної конфігурації у сфері фіску;
- дослідження реалізації інституційних механізмів податкового та митного адміністрування в умовах гібридних загроз, на основі чого було окреслено напрями оцінки ефективності адміністрування, які охоплює організаційну структуру, фіскальну результативність, рівень технологічності/цифровізації та якість протидії гібридним викликам. Це дає змогу ідентифікувати необхідні заходи податкового реформування, виявляти інституційні дисфункції та здійснювати превентивні заходи, що є критично важливим для підвищення стійкості фіскальної системи;
- наукові розробки концептуальних засад реалізації антикризової податкової стратегії, що дало змогу обґрунтувати її як цілісний інструмент національного оборони та захисту в умовах гібридних загроз. Аргументовано,

що ефективна стратегія має охоплювати тріаду взаємозалежних вимірів: економічний (фіскальна мобілізація), резильєнтний (інституційна стійкість) та морально-етичний (фіскальна справедливість). Це дало змогу обґрунтувати, що податкова стратегія для України повинна поєднувати жорсткі вимоги фіскальної мобілізації з довгостроковими інституційними цілями резильєнтності та моральної справедливості.

Теоретичне та практичне значення отриманих результатів

Теоретичне значення отриманих результатів полягає у розвитку концептуальних положень фінансової науки щодо формування та реалізації податкової політики в умовах системної нестабільності та гібридних викликів. У дисертаційній роботі узагальнено та поглиблено теоретико-методологічні підходи до трактування податкової стратегії держави як інструменту забезпечення фіскальної стійкості, економічної безпеки та макроекономічної рівноваги. Отримані наукові положення сприяють уточненню категоріального апарату, розширюють уявлення про механізми адаптації податкової системи до кризових впливів і формують підґрунтя для подальших досліджень проблем стратегічного управління державними фінансами.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробленні комплексу прикладних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення державної податкової політики, зокрема при підготовці стратегічних і програмних документів у сфері фіскального регулювання. Запропоновані підходи можуть бути застосовані органами державної влади при прийнятті управлінських рішень щодо оптимізації податкового навантаження, підвищення ефективності адміністрування податків і зміцнення доходної бази бюджету. Окремі положення роботи можуть бути використані у науково-дослідній діяльності та навчальному процесі закладів вищої освіти фінансово-економічного профілю.

Повнота викладу матеріалів дисертації в публікаціях

Основні положення і висновки дисертації викладені у 13 наукових працях загальним, обсягом 7,03 д.а. (особисто автору належить 5,35 д.а.), з яких 5 статей в українських фахових виданнях з фінансів, банківської справи та страхування;

8 тез доповідей за результатами участі в роботі всеукраїнських та міжнародних науково—практичних конференцій та апробації на наукових заходах.

Особистий внесок дисертанта в отриманих наукових результатах

Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові результати, які викладено в дисертаційній роботі отримані автором самостійно.

Оцінка структури дисертації, мови та стилю викладення

Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку літератури і додатків.

Дисертація написана діловою українською мовою з науковим стилем викладення її змісту, характеризується цілісністю, смисловою завершеністю, логічною послідовністю розглянутих питань, точністю використання спеціальної термінології, чіткістю, ясністю та об'єктивністю викладення матеріалів дослідження.

Відсутність (наявність) порушень академічної доброчесності

Текст дисертаційної роботи пройшов перевірку на наявність текстових запозичень у системі «Strike Plagiarism». За результатами перевірки, виявлено відсутність текстових запозичень без належного посилання на джерело та встановлено, що дисертаційна робота Буковського Миколи Миколайовича на тему: «Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз» відповідає принципам академічної доброчесності.

Зауваження до роботи та її дискусійні положення

До недоліків та зауважень дискусійного характеру слід віднести таке:

1. У дисертаційній роботі автором здійснено критичний аналіз положень Національної економічної стратегії та виявлено її концептуальні суперечності, фрагментарність окремих напрямів і недостатній рівень узгодженості між стратегічними цілями та інструментами їх досягнення. Разом із тим оцінка зазначених недоліків має переважно якісний характер і ґрунтується на логіко-аналітичних висновках. Наукову вагомість дослідження посилило б використання кількісної метрики стратегічної когерентності, наприклад через побудову індексу узгодженості цілей і показників, аналіз відповідності між

задекларованими орієнтирами та бюджетними параметрами, або застосування методів контент-аналізу із формалізованою системою критеріїв. Наявність кількісного виміру дозволила б об'єктивізувати висновки автора та підвищити їх переконливість у контексті стратегічного фінансового планування. Водночас слід визнати, що поставлена автором дослідницька мета не передбачала спеціалізованої розробки інструментарію стратегічного аудиту, що частково пояснює відсутність відповідної метрики.

2. Автор обґрунтовано визначає інституційний підхід як методологічну основу дослідження, розкриває роль формальних і неформальних правил у формуванні податкової стратегії та аналізує вплив інституційної якості на фіскальну стійкість держави. Однак у роботі відсутній формалізований інструмент вимірювання інституційної когерентності або інституційної спроможності податкової системи. Запровадження інтегрального індексу інституційної когерентності (з урахуванням показників прозорості, стабільності нормативної бази, рівня довіри, адміністративної спроможності та цифровізації) дало б змогу перейти від концептуального аналізу до кількісної оцінки стану інституційного середовища. Такий підхід підвищив би прикладну цінність дослідження, зокрема в частині можливості моніторингу інституційних змін у динаміці та порівняння з міжнародними практиками. Разом із тим зазначене зауваження не нівелює наукової новизни отриманих результатів, а радше окреслює перспективу їх подальшого розвитку.

3. У роботі слушно акцентовано увагу на цифровій трансформації фіскальних органів як складовій податкової стратегії в умовах гібридних загроз. Проте аналіз цифрової стійкості Державної податкової служби України та Державної митної служби України потребує більшої деталізації, зокрема у вимірі кібербезпеки та захисту критичної інформаційної інфраструктури. Доцільним було б розглянути показники кіберрезильєнтності, наявність резервних систем, ступінь захищеності реєстрів, частоту та наслідки кіберінцидентів, а також механізми відновлення даних і безперервності фіскальних процесів. У сучасних умовах воєнної агресії та цифрових атак саме кіберстійкість податкових і митних органів виступає ключовим елементом забезпечення фіскальної безпеки

держави. Поглиблення цього аспекту дозволило б посилити міждисциплінарний характер дослідження та підвищити його прикладну значущість у сфері управління ризиками.

4. В дисертаційній роботі міститься ґрунтовний аналіз антикризових заходів у сфері податкової політики та пропонується комплекс рекомендацій щодо їх реалізації в умовах гібридних викликів і невизначеності. Проте більшість оцінок ефективності цих заходів носить описовий, аналітичний та рекомендаційний характер що потребує обґрунтування кількісних індикаторів системного моніторингу та прогнозування результатів реалізації податкових заходів. Для підвищення наукової та практичної цінності пропозицій доцільно окреслити емпірично обґрунтовані показники, такі як: індекси ефективності адміністрування податків і митних платежів, коефіцієнти мобілізаційної спроможності бюджету, індикатори адаптивності податкової системи до змін макроекономічного середовища, рівень цифрової стійкості органів податкового управління та індикатори довіри платників податків. Використання таких кількісних метрик дозволило б здійснювати регулярний моніторинг та коригування податкової політики, підвищити її прозорість і інтегрувати результати дослідження в систему стратегічного управління державними фінансами.

5. Дисертація містить широкий спектр пропозицій щодо підвищення ефективності податкової стратегії в умовах гібридних загроз. Водночас деякі з цих заходів виглядають локальними, ситуативними та не повністю інтегрованими у загальну систему антикризового реагування. Такий підхід може обмежувати їхню практичну реалізацію, оскільки ізольоване впровадження фіскальних заходів не гарантує досягнення синергії та комплексної результативності стратегії. Для підвищення системності доцільно структурувати заходи за ключовими блоками – економічними, інституційними, технологічними, соціально-психологічними та цифровими – та чітко показати їх взаємозв'язки, пріоритетність і послідовність реалізації. Необхідно також відобразити взаємодію запропонованих заходів із іншими складовими державної політики, зокрема бюджетною, борговою, монетарною та інвестиційною, що

дозволить розглядати податкову стратегію як комплексний інструмент антикризового управління, а не як набір ізольованих ініціатив. Чітке визначення взаємозв'язків і логіки реалізації заходів створює підґрунтя для розробки механізмів контролю, оцінки досягнення стратегічних цілей та підвищення практичної значущості дисертації для органів державного управління.

Загальний висновок

Дисертаційна робота Буковського М.М. «Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз» є самостійним кваліфікаційним науковим дослідженням, яке виконане на актуальну тему та вирішує актуальне наукове завдання. За своїм змістом відповідає спеціальності 072 – Фінанси, банківська справа та страхування. Отримані результати та висновки мають наукову новизну, важливе теоретичне та практичне значення, роблять безперечний внесок у теорію та практику податкового стратегування в контексті існуючих викликів і загроз гібридного характеру.

За науковим рівнем, якістю теоретичних та практичних розробок, структурою, стилем викладення матеріалу дисертація на тему: «Податкові стратегії держави в умовах гібридних викликів і загроз» відповідає 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 року № 44, а її автор, Буковський Микола Миколайович, заслуговує на присудження ступеня доктора філософії в галузі знань 07 – Управління та адміністрування за спеціальністю 072- Фінанси, банківська справа та страхування.

Опонент:

І проректор Національної академії статистики,
обліку і аудиту,

доктор економічних наук, професор, професор
кафедри фінансів, банківської справи
та страхування

**Віктор МЕЛЬНИК**