

Голові разової спеціалізованої
вченої ради ДФ 58.082.098
Західноукраїнського національного
університету
доктору юридичних наук, професору
Москалюк Надії Богданівні

РЕЦЕНЗІЯ

доктора юридичних наук, доцента, доцента кафедри
адміністративного права та судочинства
Західноукраїнського національного університету

Гречанюк Роксолани Володимирівни

на дисертаційну роботу Олійника Юрія Ігоровича

на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів
щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення
податкового законодавства», подану на здобуття ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність теми дисертаційної роботи. Оцінюючи зміст дисертаційного дослідження Олійника Юрія Ігоровича, слід зазначити, що його тема має актуальний та своєчасний характер як для теорії, так і практики правового регулювання діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Адже наявність ефективної системи запобігання, виявлення та припинення податкових правопорушень є важливим аспектом економічної безпеки нашої держави та дає змогу залучити додаткові кошти до державного бюджету, зменшити рівень корупційних проявів у сфері податкових правовідносин та підвищити правову культуру і свідомість населення. За даними офіційної статистики Державної податкової служби України за минулий рік, в межах своїх контрольно-наглядових повноважень, її органами було здійснено 49774 податкові перевірки та виявлено порушень на суму 123765,2 млн грн, які були донараховані та сплачені платниками податків.

Не менш важливим викликом сучасності для України є необхідність гармонізації українського законодавства із законодавством Європейського Союзу, в тому числі, у сфері податкових відносин, та адаптації його до міжнародних стандартів. Також в умовах триваючої війни в Україні важливим завданням є стабільне функціонування фінансової системи держави та забезпечення реалізації соціально-економічних програм.

Водночас, результативність податкового адміністрування значною мірою залежить від того, наскільки законно, прозоро та обґрунтовано здійснюється процедура притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства. Цей напрям діяльності податкових органів є одним із найскладніших, адже поєднує владно-розпорядчі повноваження з необхідністю дотримання принципів верховенства права та пошуку балансу між фіскальними інтересами держави й правами платників податків

Саме тому в сучасних умовах актуального значення набуває необхідність розробки і теоретичного обґрунтування природи податкового правопорушення та порушення норм податкового законодавства. Дослідження та детальний аналізу механізму притягнення особи до відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи є важливою умовою зміцнення законності та забезпечення виконання платниками податків своїх обов'язків.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх вірогідність. Наукові положення, висновки і рекомендації, сформульовані в дисертації, достатньо обґрунтовані, та є результатом всебічного аналізу правових норм, наукових концепцій, а також практичних аспектів правозастосування з досліджуваної теми. Дисертант використав достатню кількість сучасних загальнонаукових та спеціально-наукових методів (історико-правовий, формально-юридичний, аналізу та синтезу, соціально-правовий, системно-структурний і структурно-функціональний, моделювання, порівняльно-правовий), які забезпечують об'єктивність та глибину аналізу адміністративно-правових засад діяльності

податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства

В основу дисертаційної роботи покладені фундаментальні дослідження у галузі адміністративного права, податкового права, а також фінансового права. Нормативну основу роботи становлять система нормативно-правових актів України, що регулюють податкові правовідносини.

Обґрунтовуючи ті чи інші положення, автор опирається на дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених, вміло обґрунтовує власні судження, висновки та пропозиції. Дисертант проаналізував значний масив літературних джерел (160 найменувань), на кожне з яких дано вірне посилання. Вказане засвідчує не лише академічну доброчесність автора, а й глибину проведеного ним дослідження.

Аналіз змісту дисертації засвідчує, що її автор володіє належним рівнем проведення наукового аналізу, формування та узагальнення обґрунтованих висновків. Розгляд та вирішення поставлених завдань дозволили дисертанту досягнути поставленої мети дослідження. Достовірність наукових положень підтверджується значною кількістю публікацій. Загалом представлені результати дослідження є цілком обґрунтованими, автор кваліфіковано підсумував проведену роботу, що відповідає заявленим вимогам.

Наукова новизна, представлена у дисертації, її основні наукові положення, висновки та рекомендації. Дисертаційна робота є комплексним дослідженням адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Оцінюючи основні здобутки дисертаційного дослідження, варто вказати на окремі результати, що є новими. Так, заслуговує схвалення сформований автором перелік ключових обставин, зумовлених збройною агресією проти України та запровадженням правового режиму воєнного стану, які суттєво ускладнюють діяльність податкових органів у сфері притягнення платників податків до відповідальності.

Уперше виокремлено новий етап розвитку законодавчого регулювання податкової відповідальності (2020 р. – сучасність), для якого характерним є

нормативне закріплення принципу вини як обов'язкової умови притягнення платників податків до відповідальності.

Доведеною і обґрунтованою вважаємо пропозицію Олійника Ю.І. щодо необхідності гармонізації адміністративно-процедурного забезпечення притягнення платників податків до відповідальності, яке нині перебуває у стані системної трансформації та узгодження норм Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Закону України «Про адміністративну процедуру».

У тексті дослідження дисертантом вміло обґрунтовано та удосконалено підходи до визначення особливостей порядку розгляду податковими органами справ про порушення платниками податків податкового законодавства.

Загалом, пропоновані положення, що виносяться на захист є авторськими, чітко сформульовані, логічні, науково виважені та обґрунтовані у роботі, їх кількість та кваліфікаційні ознаки відповідають нормативним вимогам.

Оцінка змісту дисертації. У дисертації автором порушено фактично не розроблені раніше наукові і практичні проблеми, розв'язання яких дозволило одержати цікаві результати, сформувати низку корисних пропозицій. Окреслена мета, а також поставлені для її реалізації завдання, визначили структуру роботи, яка є цілком логічною, виваженою і такою, що охоплює великий обсяг важливих аспектів дисертаційного дослідження. Детальне ознайомлення зі змістом дисертаційної роботи дає підстави стверджувати, що дисертанту вдалося розкрити адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.

У першому розділі дисертації досліджено теоретико-правові основи визначення відповідальності платників податків, що застосовується податковими органами. У ньому розглянуто законодавче регулювання і правову природу відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства, а також її види та зміст.

Другий розділ присвячено порядку розгляду податковими органами справ про порушення платниками податків податкового законодавства та підставам

притягнення платників податків до відповідальності податковими органами. Також дисертантом представлено критичний аналіз особливостей адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків.

У третьому розділі дисертації досліджено напрями удосконалення діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Також здійснено аналіз міжнародного досвіду діяльності податкових органів з притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства.

Серед висновків, що заслуговують на увагу, слід відзначити висновок про правову природу відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків. На думку автора, вона характеризується комплексним, змішаним характером та поєднує в собі ознаки фінансово-правової, адміністративної та кримінально-правової відповідальності.

Також варто погодитися із авторською позицією про те, що закріплення на законодавчому рівні принципу вини як необхідної умови притягнення платників податків до відповідальності дозволило встановити більш справедливий та диференційований механізм застосування санкцій, підвищило ефективність контролю та відповідальності і забезпечило гармонізацію податкової практики з принципами правової держави.

Особливої уваги заслуговує висновок автора про те, що впровадження адміністративної процедури у податковій сфері має здійснюватися з урахуванням специфіки податкових правовідносин. У цьому сенсі оптимальною моделлю є поєднання універсальних адміністративних стандартів із галузевими особливостями, закріпленими податковим законодавством, що відповідає європейським підходам до адаптації податкової процедури загальним принципам адміністративного права та відповідними актам ЄС, які підкреслюють необхідність балансу між інтересами держави та правами платника податків.

Загалом, теоретичні та практичні висновки, що містяться в дослідженні, спрямовані не лише на вирішення виявлених в ході дослідження проблем, а й

можуть стати підґрунтям для подальших наукових пошуків у досліджуваній сфері відносин.

Структура і зміст роботи відповідають меті, завданням, об'єкту та предмету дослідження. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, які об'єднують вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертаційної роботи становить 231 сторінку, з яких 195 сторінок основного тексту. У роботі наведено 4 додатки. Список використаних джерел містить 160 найменувань.

Особистий внесок здобувача. Теоретичні положення та розробки в межах дослідження, зокрема ті, які характеризують його наукову новизну та практичне значення результатів, отримані автором особисто.

Теоретичне та практичне значення результатів дослідження. Наукове значення результатів дисертаційного дослідження полягає в узагальненні теоретичних положень попередніх досліджень та практичних рекомендаціях стосовно удосконалення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.

Обґрунтовані у дисертаційному дослідженні наукові висновки та пропозиції може бути використано:

- у науково-дослідній сфері – для подальших досліджень у галузі адміністративного та фінансового права, зокрема з питань удосконалення механізмів відповідальності за податкові правопорушення, функціонування податкових органів та ефективності державного контролю у сфері оподаткування;

- нормотворчій діяльності – під час підготовки проєктів нормативно-правових актів або змін до чинного законодавства з метою підвищення юридичної визначеності та ефективності порядку притягнення платників податків до відповідальності;

- у правозастосовній діяльності – у практиці роботи податкових органів, а також судових органів для підвищення правової обґрунтованості, прозорості та

справедливості застосування заходів адміністративної відповідальності до платників податків;

— освітньому процесі закладів вищої освіти — для розробки навчальних програм, навчально-методичних комплексів, монографій, навчальних посібників та підручників із дисциплін «Адміністративне право», «Актуальні питання адміністративного права та процесу», «Фінансове право», «Податкове право».

Повнота викладу результатів дослідження в публікаціях. Основні положення та результати цього дослідження відображені у 9 наукових публікаціях, з-поміж яких 4 статті опубліковано у фахових наукових виданнях України та 5 тез доповідей на всеукраїнських та міжнародних конференціях.

Відповідність дисертації встановленим вимогам. Дисертація на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства» не містить порушень академічної доброчесності.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації, її окремих положень та оформлення. Оцінюючи зміст дисертації в цілому позитивно, слід звернути увагу на наявність у ній окремих дискусійних положень, зокрема:

1. У тексті дисертації автор використовує різні дефініції «податкове правопорушення» та «порушення податкового законодавства». Під час публічного захисту дисертанту варто аргументувати свою позицію щодо тотожності або відмінності зазначених понять.

Адже відповідно до п. 109.1. ст. 109 Податкового кодексу України податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених цим Кодексом) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом. Податковий кодекс України визначає податкові правопорушення, за вчинення яких застосовується виключно фінансова відповідальність.

В свою чергу п. 109.2. ст. 109 Податкового кодексу України передбачає, що порушення податкового законодавства та порушень вимог, встановлених

іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами України. Зокрема, адміністративна відповідальність передбачена Кодексом України про адміністративні правопорушення, кримінальна – Кримінальним кодексом України відповідно.

Таким чином, виходячи із аналізу зазначених положень, використання категорій «адміністративна відповідальність за вчинення податкових правопорушень» (с. 108 дисертації) та «податкові кримінальні правопорушення» (с. 110 дисертації), на нашу думку, видається некоректним.

Також потребує додаткової аргументації тотожність дефініцій «податкова відповідальність» та «відповідальність за порушення податкового законодавства». На сторінці 59 дисертації автор наголошує на нормативній визначеності, як характерній ознаці податкової відповідальності. Однак на сьогодні відсутнє нормативне закріплення поняття «податкова відповідальність». Натомість законодавець використовує конструкцію «відповідальність за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи».

2. У підрозділі 1.1. дисертації автор детально аналізує історичні етапи розвитку законодавчого регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства. Однак поза увагою дисертанта залишився сучасний період з 2020 року і до сьогодні, який характеризується значною кількістю історичних подій та законодавчих ініціатив, що мали вплив, в тому числі, на податкову сферу, зокрема: ліквідація податкової поліції і створення Бюро економічної безпеки; початок повномасштабного вторгнення; гармонізація податкового законодавства із правом Європейського Союзу, імплементація міжнародних стандартів податкового регулювання і виконання Україною Рекомендацій Ради Організації економічного співробітництва та розвитку; прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру». Вважаємо, що детальніший аналіз впливу дії правового режиму воєнного стану та сучасних законодавчих новел на діяльність податкових органів щодо притягнення до

відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства лише б збагатив дане дисертаційне дослідження.

3. На сторінці 137 дисертації автор зазначає, що «питання притягнення до адміністративної відповідальності за порушення норм податкового законодавства, розглядаються в рамках судового провадження про адміністративні правопорушення місцевими судами відповідно до статті 221 Кодексу України про адміністративні правопорушення». Проте ст. 234-2 КУпАП визначає перелік справ про адміністративні правопорушення, пов'язані з порушенням податкового законодавства, які розглядають саме податкові органи. Від імені податкових органів розглядати ці справи і накладати адміністративні стягнення мають право керівники податкових органів та їх заступники, уповноважені ними посадові (службові) особи.

На цій же сторінці дисертант робить висновок про те, що «порядок розгляду справ про податкові правопорушення є ключовим інструментом реалізації контрольних та правоохоронних функцій податкових органів». Однак, варто зазначити, що податкові органи не наділені правоохоронними функціями. Водночас правоохоронною функцією щодо запобігання, виявлення, припинення, розслідування кримінальних правопорушень в податковій сфері наділене Бюро економічної безпеки.

4. Дисертант акцентує на проблемі кваліфікації податкових правопорушень та визначення моменту виникнення відповідальності (с. 162 дисертації). На думку автора, усунення цих проблем можливе шляхом уніфікації термінології, гармонізації положень національного законодавства України. Однак із тексту дисертації незрозуміло, яка саме термінологія потребує уніфікації, а також, які норми законодавства необхідно гармонізувати і з чим.

Також автор неодноразово наголошує на необхідності удосконалення механізму адміністративного оскарження рішень податкових органів (сторінки 139, 159 дисертації), проте не пропонує можливих шляхів вирішення цієї проблеми.

Наведені зауваження носять дискусійний характер, відображають власну наукову позицію рецензента і можуть слугувати підставою для наукової дискусії

під час прилюдного захисту дисертації. Зазначені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку наукової праці дисертанта.

Загальний висновок. Дисертація Олійника Юрія Ігоровича ««Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства», подана на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» є самостійною, завершеною науковою працею, виконаною на належному теоретичному рівні, має практичне значення та відповідає всім вимогам, які ставляться до такого виду робіт.

За актуальністю, змістом, повнотою вирішення поставлених завдань, науковою новизною отриманих результатів, дисертаційна робота 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 р. № 44, а її автор Олійник Юрій Ігорович заслуговує присудження йому ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:

доктор юридичних наук, доцент,

доцент кафедри адміністративного права

та судочинства Західноукраїнського

національного університету



Роксолана ГРЕЧАНЮК

