

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

РЕЦЕНЗІЯ

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

Ментух Наталії Феліксісмівни

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. Актуальність дисертаційного дослідження обумовлена стратегічною важливістю ефективного функціонування податкової системи для забезпечення фінансової стабільності держави, формування достатньої дохідної частини бюджету та реалізації соціально-економічних програм. У сучасних умовах, коли Україна перебуває у стані воєнного стану, зазнає значних економічних викликів та здійснює амбітні реформи у сфері публічного управління, питання належного адміністративно-правового регулювання діяльності податкових органів набуває особливої актуальності.

Стабільне наповнення державного бюджету значною мірою залежить від ефективності механізмів податкового контролю та притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства. Водночас реалізація контрольно-наглядових повноважень податкових органів має здійснюватися з дотриманням принципів верховенства права, правової визначеності,

пропорційності та забезпечення гарантій прав платників податків. Саме баланс між фіскальними інтересами держави та захистом прав суб'єктів господарювання становить одну з найскладніших проблем сучасного податкового адміністрування.

Особливої актуальності дослідженню надає системна необхідність переосмислення адміністративно-правових підходів до притягнення платників податків до відповідальності в контексті євроінтеграційних процесів, цифровізації публічної сфери, децентралізації та реформи державного управління. Прийняття Закону України «Про адміністративну процедуру» створює нові виклики щодо гармонізації податкового законодавства із загальними принципами адміністративного провадження, що потребує ґрунтовного наукового осмислення.

На практиці фіксуються численні випадки порушення прав платників податків у ході реалізації контрольних функцій податкових органів, зокрема при складанні актів перевірок, прийнятті податкових повідомлень-рішень, накладенні штрафних санкцій. Часто адміністративна процедура не відповідає принципам належного урядування, що призводить до значної кількості судових спорів, скасування рішень контролюючих органів та підриву довіри до податкової системи загалом.

Варто також відзначити, що воєнний стан в Україні створює додаткові виклики для діяльності податкових органів: втрата платниками податків активів, тимчасова окупація територій, руйнування інфраструктури, обмеження доступу до документів – все це ускладнює реалізацію контрольних повноважень та вимагає адаптації механізмів притягнення до відповідальності до нових реалій.

Окрему увагу заслуговує вивчення зарубіжного досвіду функціонування податкових органів у сфері притягнення платників податків до відповідальності. Правові інструменти, що застосовуються в державах Європейського Союзу, можуть бути ефективно використані для модернізації

адміністративного й податкового регулювання в Україні, що особливо важливо з урахуванням курсу на євроінтеграцію.

Таким чином, актуальність дисертаційного дослідження обумовлена комплексністю, багатогранністю та стратегічною значущістю проблематики адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків. Результати роботи спрямовані на розвиток дієвих механізмів забезпечення податкової дисципліни з одночасним дотриманням прав людини, що є необхідною передумовою стабільного розвитку держави.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх вірогідність. Висновки, рекомендації та наукові положення, сформульовані в дисертації характеризуються високим ступенем обґрунтованості та наукової достовірності. Ця обґрунтованість підтверджується ретельним і всебічним аналізом значного масиву наукових джерел, що охоплюють різні аспекти тематики податкової відповідальності, а також широким залученням нормативно-правових актів як національного, так і міжнародного рівнів.

Фундаментом дослідження є основоположні положення теорії права, які доповнені й адаптовані через призму специфіки адміністративно-правового регулювання податкових правовідносин. Автор проводить поглиблений аналіз існуючих наукових розробок щодо визначення правової природи податкової відповідальності, видів та підстав її застосування, процедурних аспектів притягнення платників податків до відповідальності.

Особливої уваги заслуговують положення роботи, що стосуються оцінки сучасного стану нормативно-правового забезпечення діяльності податкових органів у сфері притягнення до відповідальності, а також рекомендацій щодо його вдосконалення з урахуванням принципів адміністративної процедури.

Дослідження має комплексний характер і виходить за межі виключно юридичної проблематики, спираючись на досягнення суміжних галузей знань, зокрема державного управління, фінансів та економіки. Такий

міждисциплінарний підхід дозволяє автору не лише аналізувати нормативно-правові аспекти, а й оцінювати економічну доцільність, соціальну значущість і управлінські особливості застосування механізмів податкової відповідальності.

Ретельний розгляд поставлених у дисертації завдань дозволив автору досягти визначеної мети дослідження – з'ясувати сутність та зміст адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення платників податків до відповідальності та розробити науково обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення правового регулювання у цій сфері.

Достовірність і наукова новизна положень дисертації підтверджуються низкою публікацій у фахових виданнях, що висвітлюють результати проведеного дослідження. Це свідчить про їх апробацію в науковому середовищі та практичну значущість отриманих результатів.

Загалом дисертаційна робота є цілісним і завершеним науковим дослідженням. Представлені результати вирізняються високою обґрунтованістю, достовірністю та науковою новизною, що сприяє подальшому розвитку як теорії адміністративного права, так і практики діяльності податкових органів в Україні.

Ступінь обґрунтованості наукових положень дисертації та їх достовірність. Детальне ознайомлення зі змістом дисертаційної роботи Олійника Юрія Ігоровича дає підстави стверджувати, що у проведеному науковому дослідженні запропоновано актуальні заходи щодо покращення адміністративно-правового регулювання діяльності податкових органів у сфері притягнення платників податків до відповідальності.

Обґрунтовуючи ті чи інші положення, автор опирається на дослідження вітчизняних та іноземних вчених, вміло обґрунтовує власні судження, висновки та пропозиції. Зокрема, проаналізовано наукові праці таких учених, як: Атаманчук Н., Бей С., Бойко І., Галаган О., Галіцина Н., Глух М., Головай Н., Гречанюк Р., Дуда В., Кравчук М., Легеза Є., Легка О., Лихошерст Л., Літвінцева А., Манукян А., Марущак О., Ментух Н., Москалюк Н., Мурашко І.,

Письменний Д., Подолян Ю., Скляр Н., Скрипник С., Соловйова О., Стеценко С., Товкун Л., Черешнюк О. та інших.

Аналіз змісту дисертації засвідчує, що її автор володіє належним рівнем проведення наукового аналізу, узагальнення та формування обґрунтованих висновків. Дисертантом проаналізовано значний масив літературних джерел (160 найменувань), на кожне з яких дано правильне посилання. Вказане засвідчує не лише академічну доброчесність автора, а й глибину проведеного ним дослідження.

Заслугує на схвалення ґрунтовний аналіз іноземного досвіду не лише впровадження механізмів податкової відповідальності, а й практики застосування правових інститутів та моделей, які можуть бути адаптовані в Україні. Більш того, запропоновано яким чином можуть бути адаптовані ті чи інші положення в українському законодавстві.

Теоретичні та практичні висновки, що містяться в дослідженні, спрямовані не лише на вирішення виявлених у ході дослідження проблем, а й можуть стати підґрунтям для подальших наукових пошуків у досліджуваній сфері відносин.

Структура і зміст роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що мають вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 231 сторінку, з яких 195 сторінок основного тексту. У роботі наведено 4 додатки. Список використаних джерел містить 160 найменувань і розміщений на відповідній кількості сторінок.

Структура дисертації є логічною, послідовною та повністю відповідає меті та завданням дослідження.

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-правового регулювання діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.

Практичне значення роботи полягає в тому, що авторські пропозиції, отримані за результатами дисертаційного дослідження, можуть бути використані в науково-дослідній діяльності, нормотворчій діяльності, правозастосовній діяльності, освітньому процесі закладів вищої освіти.

Повнота викладу результатів дослідження в публікаціях. Основні результати дисертаційного дослідження викладено в дев'яти наукових публікаціях, з-поміж яких 4 статті опубліковано у фахових наукових виданнях України та 5 тез доповідей на всеукраїнських та міжнародних конференціях. Кількість та якість публікацій повністю відповідають вимогам, що висуваються до робіт на здобуття ступеня доктора філософії.

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. Робота виконана самостійно, всі запозичення коректно оформлені.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації, її окремих положень та оформлення. Як і будь-яке наукове дослідження, дисертаційна робота містить окремі дискусійні положення.

1. У підрозділі 1.2 дисертації (сторінки 87-88, 202) автор обґрунтовує позицію про те, що податкова відповідальність є «самостійним, комплексним різновидом юридичної відповідальності, що інтегрує елементи фінансових, адміністративних і кримінально-правових механізмів державного примусу». Водночас у Висновках до Розділу 1 (сторінки 87-88) вказується на «комплексний, змішаний характер, у якому поєднуються ознаки фінансово-правової, адміністративної та кримінально-правової відповідальності».

Таке визначення, хоча і відображає складність інституту податкової відповідальності, породжує теоретичну проблему: якщо податкова відповідальність є самостійним видом юридичної відповідальності, то чи коректно одночасно стверджувати, що вона інтегрує елементи інших видів відповідальності? Адже самостійність передбачає наявність власних, унікальних ознак, які відрізняють даний вид відповідальності від інших, тоді як інтеграція елементів свідчить про похідний, вторинний характер.

Крім того, недостатньо чітко окреслено критерії розмежування між фінансовою та адміністративною відповідальністю у податковій сфері. Наприклад, штрафні санкції за статтею 126 Податкового кодексу України мають ознаки і фінансової відповідальності (оскільки передбачені податковим законодавством), і адміністративної (оскільки застосовуються у порядку адміністративного провадження). Це створює певну теоретичну невизначеність і ускладнює практичне застосування норм.

Під час публічного захисту доцільно:

- чітко визначити, чи є податкова відповідальність самостійним видом юридичної відповідальності (зі своїми унікальними ознаками), чи комплексним інститутом, що об'єднує норми різних галузей права;
- запропонувати конкретні критерії розмежування фінансової та адміністративної відповідальності у податковій сфері (наприклад, за суб'єктом застосування, метою санкції);
- обґрунтувати, чи можливе існування міжгалузевого інституту відповідальності в системі юридичної відповідальності, і якщо так, то яке його місце в цій системі.

2. У підрозділі 2.3 (сторінки 140-157) та Висновках до Розділу 2 (сторінки 157-158) дисертант неодноразово наголошує на необхідності гармонізації Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Закону України «Про адміністративну процедуру». Зокрема, стверджується, що «гармонізація Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Закону України «Про

адміністративну процедуру» є не лише доцільною, а й необхідною умовою підвищення ефективності та легітимності порядку притягнення платників податків до адміністративної відповідальності».

Однак у роботі не конкретизовано механізм такої гармонізації. Не зрозуміло:

Чи має це здійснюватися через внесення змін до Податкового кодексу з метою приведення його у відповідність із ЗАП?

Чи необхідне прийняття спеціального закону, що врегулює особливості застосування адміністративної процедури у податковій сфері?

Чи достатньо практики правозастосування та роз'яснень для усунення колізій?

Яким чином має співвідноситися спеціальне регулювання Податкового кодексу із загальними нормами ЗАП у разі їх суперечності?

Крім того, на сторінках 155-156 автор слушно зазначає, що «оптимальною моделлю є поєднання універсальних адміністративних стандартів із галузевими особливостями», проте не наводить конкретних прикладів того, які саме норми ПК мають бути збережені як галузеві особливості, а які – приведені у відповідність із загальними принципами адміністративної процедури.

Під час публічного захисту варто:

- конкретизувати шляхи та механізми гармонізації: чи йдеться про зміни до ПК, прийняття підзаконних актів, чи комплексний підхід;
- навести конкретні приклади норм, які потребують узгодження (наприклад, щодо строків розгляду скарг, порядку повідомлення платника, процедури надання пояснень);
- запропонувати модель співвідношення загальних норм ЗАП і спеціальних норм ПК: чи має діяти принцип *lex specialis derogat legi generali*, чи навпаки – загальні принципи мають пріоритет;

- обґрунтувати критерії визначення галузевих особливостей податкових правовідносин, які виправдовують відступ від загальної адміністративної процедури.

3. Серед наукових досягнень, представлених у дисертації (сторінка 19-20), автор зазначає, що *уперше* «сформовано 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». До таких обставин віднесено: втрату активів, тимчасову окупацію територій, руйнування інфраструктури, обмеження доступу до документів, зниження спроможності податкових органів через мобілізацію персоналу.

Однак у дисертації відсутній детальний аналіз того, яким чином ці обставини мають впливати на процедуру притягнення до відповідальності та які конкретні правові механізми мають бути запроваджені для врахування цих обставин. Зокрема, не зрозуміло:

Чи мають зазначені обставини виключати відповідальність платника податків (як обставини, що виключають протиправність діяння)?

Чи вони є пом'якшувачими обставинами, що мають враховуватися при визначенні розміру санкції?

Яким чином має доводитися причинний зв'язок між обставинами воєнного стану та неможливістю виконання податкового обов'язку?

Крім того, у Висновках до Розділу 3 (сторінки 198-199) вказується на «кадрові проблеми податкової служби» та «людський фактор», проте не запропоновано конкретних організаційно-правових заходів щодо підвищення спроможності податкових органів в умовах воєнного стану.

Під час публічного захисту доцільно:

- конкретизувати правову кваліфікацію обставин воєнного стану у контексті податкової відповідальності: чи є вони обставинами непереборної сили (*форс-мажор*), чи обставинами, що пом'якшують відповідальність;

- запропонувати конкретні зміни до законодавства або правозастосовної практики, які б дозволили адекватно враховувати ці обставини (наприклад, презумпція добросовісності платника у разі неможливості надання документів з окупованих територій);

- обґрунтувати критерії та порядок доведення платником податків наявності обставин воєнного стану, що перешкоджали виконанню податкового обов'язку.

Зазначені дискусійні аспекти носять рекомендаційний, уточнюючий характер і не впливають на загальне позитивне враження від дисертаційного дослідження Олійника Юрія Ігоровича на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства», яке відрізняється науковою новизною, продуманістю та структурованістю.

Висновок. На підставі проведеного детального аналізу змісту дисертації Олійника Юрія Ігоровича на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства» можна зробити висновок, що робота є самостійним, завершеним і комплексним науковим дослідженням, яке охоплює складну та водночас надзвичайно актуальну проблему сучасного правового регулювання. Тематика дисертації відповідає пріоритетним напрямкам розвитку юридичної науки, зокрема адміністративного права, і має значне практичне значення для вирішення нагальних суспільно-економічних викликів, пов'язаних із забезпеченням ефективності податкової системи України.

Дисертація демонструє високий рівень теоретичної і практичної підготовки автора, що підтверджується чіткою постановкою мети дослідження, логічною структурою роботи, глибоким аналізом джерельної бази та використанням сучасного методологічного інструментарію. Автором залучено значний масив наукових джерел, нормативно-правових актів та емпіричних матеріалів, що забезпечило всебічність і достовірність результатів дослідження.

Запропоновані дисертантом концептуальні підходи до вдосконалення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів є теоретично обґрунтованими та мають значну практичну цінність. Зокрема, у роботі сформульовано низку принципів, механізмів і моделей реалізації податкової відповідальності, які формують нову методологічну основу для подальших наукових досліджень у цій сфері.

Значну увагу в роботі приділено розробці дієвих механізмів забезпечення балансу між фіскальними інтересами держави та гарантіями прав платників податків. Особливо цінними є рекомендації щодо усунення правових колізій, вдосконалення процедури притягнення до відповідальності, а також забезпечення прозорості й підзвітності податкових органів.

Дисертантом також обґрунтовано необхідність вдосконалення адміністративно-процедурного забезпечення притягнення до відповідальності через гармонізацію норм Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення та Закону України «Про адміністративну процедуру». Автор пропонує впровадження нових організаційно-правових інструментів, зокрема автоматизації й цифровізації податкової процедури, а також формулює рекомендації щодо врахування особливостей воєнного стану при здійсненні податкового контролю.

Запропоновані в дисертації наукові положення, висновки та рекомендації є вагомим доповненням до існуючих знань у галузі адміністративного права, сприяють вирішенню практичних проблем застосування механізмів податкової відповідальності і створюють підґрунтя для подальшого розвитку теорії податкового адміністрування. Робота має значний вплив на формування наукових підходів до правового регулювання у сфері оподаткування та сприяє підвищенню ефективності діяльності податкових органів.

Таким чином, дисертація Олійника Юрія Ігоровича є вагомим науковим доробком, що відповідає сучасним вимогам до наукових робіт такого рівня, а також робить реальний внесок у розвиток теорії та практики адміністративно-правового регулювання діяльності податкових органів у сфері притягнення до

відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Результати дослідження можуть бути використані як у науковій діяльності, так і в практичній діяльності органів державної влади та судових органів.

Дисертація відповідає 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 року № 44, а її автор Олійник Юрій Ігорович заслуговує присудження йому ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:

доцент кафедри адміністративного
права та судочинства

Західноукраїнського національного університету

кандидат юридичних наук, доцент

Наталія МЕНТУХ

