

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

ВІДГУК

**офіційного опонента - доктора юридичних наук, доцента
Атаманчук Наталії Іванівни
на дисертаційне дослідження Олійника Юрія Ігоровича
на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових
органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за
порушення податкового законодавства» подане на здобуття ступеня
доктора філософії за спеціальністю 081 «Право»**

Актуальність теми дослідження. В сучасних умовах трансформації правової системи України, зумовленої євроінтеграційними процесами, особливої актуальності набуває проблема забезпечення ефективного функціонування податкових органів. Окрім того, уваги набуває проблематика своєчасної сплати податків і зборів в умовах воєнного стану в Україні, коли стабільність бюджетних надходжень є критично важливою для забезпечення обороноздатності держави, соціального захисту населення та відбудови інфраструктури.

Аналіз чинного законодавства та правозастосовної практики свідчить про наявність низки проблемних питань, пов'язаних із визначенням складу податкових правопорушень, процедурою притягнення до відповідальності, співвідношенням фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності, а також гарантіями захисту прав платників податків у процесі здійснення контрольно-наглядових повноважень. Все це вимагає комплексного наукового дослідження адміністративно-правових механізмів діяльності податкових органів із метою вдосконалення нормативної бази та практики її застосування.

Саме тому, в умовах сьогодення необхідним є подальше удосконалення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства задля підвищення ефективності податкового адміністрування,

удосконалення правового регулювання та формування єдиної правозастосовної практики.

Актуальність обраної дисертантом теми також підтверджується тим, що дослідження проводилося у контексті реалізації положень Національної економічної стратегії на період до 2030 року (Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179), положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України (Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 р. № 227), а також науково-дослідної роботи кафедри адміністративного права та судочинства за темою: «Захист прав людини в публічних правовідносинах» (номер державної реєстрації – 0122U201353).

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувача.

Ознайомлення зі змістом дисертаційного дослідження дають змогу зробити висновок про належний рівень роботи та публікацій. Робота виконана на відповідному рівні, логічно структурована та має обґрунтовані висновки та пропозиції. Наукова складова дослідження підтверджена належним та правильним підбором методів дослідження, як загально наукових так і спеціально юридичних. Вміння правильного застосування методів дослідження дало змогу встановити особливості, характерні ознаки об'єкту дослідження, зробити правильні висновки та запропонувати пропозиції щодо покращення досліджуваної сфери суспільних відносин.

Здобувачем підготовлено ряд наукових публікацій, в яких відображено результати наукового пошуку. Основні положення та висновки проведеного дослідження відображено у 9 наукових публікаціях, зокрема: 4 статті опубліковано у фахових виданнях з юридичних наук (категорія Б); 5 тез доповідей - у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій. Всі публікації відповідають вимогам, які ставляться до такого виду наукових робіт.

Значний аналіз наукових публікацій, статистичних та довідкових матеріалів, нормативно-правових актів дають можливість говорити про глибокий аналіз проблемного питання адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Це дало можливість автору всебічно розглянути та дослідити проблемне наукове питання, запропонувати шляхи покращення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства, що дає можливість говорити про вирішення досить складної наукової проблеми.

Відповідно, дисертаційне дослідження підготовлене Олійником Ю. І. у Західноукраїнському національному університеті за науковим рівнем, кількістю та змістом наукових публікацій відповідає вимогам до такого типу робіт.

Новизна представлених результатів проведених здобувачем досліджень, повнота викладу в опублікованих працях.

Аналіз дисертаційного дослідження дає можливість говорити про те, що винесені на захист положення новизни відповідають дійсності. Так, дисертантом вперше 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 (с. 43).

Хочеться відзначити, що здобувачем вперше 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, а саме: втрату платниками податків активів і майнових ресурсів, переміщення або зупинення виробничих потужностей, тимчасову окупацію територій, руйнування інфраструктури, обмеження доступу до первинних документів, перебої у функціонуванні реєстрів та інформаційних систем, а також зниження спроможності податкових органів через мобілізацію чи переміщення персоналу (с. 180).

Окрім того, здобувачем, під час проведення дослідження удосконалено наукову позицію щодо визначення правової природи податкової відповідальності, яка становить самостійний, комплексний різновид юридичної відповідальності, що інтегрує елементи фінансових, адміністративних і кримінально-правових механізмів державного примусу (с. 59); аргументи на користь висновку, що основна мета заходів відповідальності полягає не лише у покаранні порушників, а насамперед у попередженні податкових правопорушень і стимулюванні добровільного виконання податкових зобов'язань (с. 85); підходи до визначення особливостей порядку розгляду податковими органами справ про порушення платниками податків податкового законодавства (с. 140).

В результаті проведеного дослідження набули подальшого розвитку визначення видів відповідальності за порушення податкового законодавства та окреслення системи заходів примусового впливу, що застосовуються податковими органами до платників податків; пропозиція про створення дієвих механізмів моніторингу рішень посадових осіб податкових органів, автоматизації процесів ухвалення управлінських рішень, а також запровадження сучасних електронних інструментів контролю; висновок щодо розвитку

податкової юрисдикції в Україні в контексті формування моделі службово-партнерських відносин між державою та платником податків, що ґрунтується не лише на контролі та застосуванні санкцій, але й на забезпеченні консультативної підтримки, превенції правопорушень та стимулюванні добросовісної поведінки та ін.

Результати дисертаційного дослідження апробовані під час доповідей на науково-практичних конференціях, були опубліковані у фахових науково-практичних виданнях України, сприяли реалізації поставлених у дисертації завдань.

Дисертаційне дослідження Олійника Ю. І. проведено на високому науково-методичному та методологічному рівнях, результати та основні положення дисертації, що виносяться на захист, відповідають усім вимогам, що висуваються для здобуття ступеня доктора філософії, є обґрунтованими, логічними та мають високий ступінь наукової новизни та практичне значення.

Наукова обґрунтованість отриманих результатів, наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.

Дослідивши дисертаційне дослідження Олійника Ю. І. «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства», можна зробити висновок, що автор здійснив ґрунтовне комплексне наукове дослідження, що відповідає поставленій меті та завданням.

Методологічною основою дисертаційного дослідження стали загальнонаукові та спеціально-правові методи наукового пізнання, які забезпечили комплексний підхід до вивчення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення платників податків до відповідальності, а саме: історико-правовий метод (підрозділ 1.1.), формально-юридичний метод (підрозділи 1.2., 2.2.), метод аналізу та синтезу (підрозділи 1.2., 1.3.), соціально-правовий метод (підрозділ 2.1.), системно-структурний і структурно-функціональний (підрозділи 2.2., 2.3.), метод моделювання (підрозділ 3.1.), порівняльно-правовий метод (підрозділ 3.2.).

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачем методологією наукової діяльності.

Аналіз публікацій здобувача, тексту дисертаційного дослідження дають можливість говорити про належний рівень виконання поставленого наукового завдання. Завдання, які поставлені в роботі відповідають висновкам та результатам дослідження, за своєю побудовою зрозумілі та повною мірою відповідають тематиці дослідження. Винесені на захист наукова новизна,

висновки містять обґрунтування та мають логічну структуру, що підтверджує те, що дисертант оволодів необхідними для рівня доктора філософії компетенціями та заслуговує на підтримку.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження.

Теоретичне значення одержаних результатів дисертаційного дослідження Олійника Ю. І. полягає у розвитку та поглибленні положень адміністративно-правової науки щодо діяльності податкових органів у сфері притягнення платників податків до відповідальності та підтверджується новими науковими положеннями, що винесені на захист.

Сформульовані висновки та положення дисертаційного дослідження сприяють удосконаленню доктринальних підходів до розуміння адміністративно-правових засад діяльності податкових органів, розширюють наукові уявлення про зміст і особливості адміністративного провадження у справах про порушення податкового законодавства, а також створюють теоретичну основу для подальших досліджень у сфері податкового та адміністративного права. Отримані результати можуть бути використані при розробленні теоретичних концепцій розвитку податкової юрисдикції, формуванні сучасних моделей взаємодії держави та платників податків, а також при дослідженні проблем правового забезпечення публічного адміністрування та шляхів їх вирішення.

Практична значення роботи полягає в тому, що положення, висновки та пропозиції, сформульовані в дисертації Олійника Ю. І. можуть бути використані в науково-дослідній діяльності 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, правозастосовній діяльності та освітньому процесі закладів вищої освіти.

Оцінка змісту дисертації, її завершеності в цілому.

Дисертаційне дослідження «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства» підготовлене дисертантом Олійником Ю. І. виконане державною мовою. Дисертація має чітку структуру, розкриває всі поставлені завдання, що дозволило сформулювати відповідні висновки. Дисертація відповідає вимогам МОН України, які ставляться до такого виду робіт та порядку присудження ступеня доктора філософії. Дисертація складається з анотації, змісту, вступу, трьох розділів, які об'єднують вісім

підрозділів, висновків, списку використаних джерел (160 найменувань) і чотирьох додатків. Загальний обсяг роботи складає 231 сторінку, з яких 195 сторінок основного тексту.

Анотація у тезисній формі представляє основні результати дисертаційного дослідження, наводиться перелік публікацій, в яких викладені основні результати рецензованої роботи. Анотація підготовлена українською та англійською мовами.

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми, охарактеризовано ступінь її наукової розробки, зв'язок з науковими програмами, темами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет та методи дослідження, сформульовано наукову новизну, практичне значення результатів та зазначено інформацію про апробацію результатів дослідження на науково-практичних заходах.

У першому розділі дослідження «Теоретико-правові основи визначення відповідальності платників податків, що застосовуються податковими органами» розкрито законодавче регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства (с. 23-43), досліджено правову природу відповідальності, що застосовується податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства (с. 44-60), проаналізовано види та зміст заходів відповідальності, що застосовуються податковими органами до платників податків за порушення податкового законодавства (с. 60-86). В кінці розділу зроблено відповідні висновки, які визначають основний напрямок дослідження.

У другому розділі «Адміністративне провадження у справах про порушення платниками податків податкового законодавства» досліджено підстави притягнення платників податків до відповідальності податковими органами (с. 89-115), визначено порядок розгляду податковими органами справ про порушення платниками податків податкового законодавства (с. 115-140), розкрито особливості адміністративно-процедурного порядку притягнення до відповідальності платників податків (с. 140-157). В кінці розділу зроблено висновки, які є обґрунтованими.

Третій розділ дисертаційного дослідження «Напрями вдосконалення діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства» присвячений вивченню проблемних питань у сфері діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків та шляхам їх вирішення (с. 159-180), а також аналізу міжнародного досвіду діяльності податкових органів з притягнення платників податків до відповідальності за порушення податкового законодавства

(с. 181-197). На підставі критичного аналізу зарубіжного досвіду зроблені відповідні висновки, що викладені в кінці розділу.

Робота завершується розширеними висновками, які відповідають отриманим результатам, завданням та меті дослідження, мають вагому аргументацію, належним чином обґрунтовані і характеризуються високим рівнем достовірності.

При підготовці дисертації були використані 160 наукових, нормативних та статистичних джерел як в друкованому так і в електронному вигляді.

Вище зазначене дає можливість говорити про те, що дисертація Олійника Ю. І. є завершеною науковою працею, яка відповідає встановленим вимогам, які ставляться до такого виду наукової продукції, результати дисертаційного дослідження вирішують актуальне наукове завдання - розробку науково-обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.

Рекомендації щодо подальшого використання результатів дисертації в практиці.

Отримані результати дисертаційного дослідження Олійника Ю. І. на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства» можуть стати підґрунтям для подальших теоретико-правових досліджень проблемних питань, пов'язаних із удосконаленням адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Результати дослідження належить використовувати у практичній діяльності податкових органів, 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, а також 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».

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувача.

При тому, що наукові положення, висновки і рекомендації дисертації «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового

законодавства» підготовленої Олійником Ю. І. свідчать про її належний науковий рівень, у ній має місце декілька малозначних недоліків та невикористаних можливостей для досягнення ще більш високих показників якості дослідження. Окремі положення дослідження потребують або додаткової аргументації, або спеціальних пояснень під час публічного захисту:

1. Заслуговує на увагу ґрунтовний та детальний аналіз історичного становлення та реформування податкової відповідальності в Україні. Дисертант у підрозділі 1.1 «Законодавче регулювання відповідальності, що застосовується податковими органами за порушення податкового законодавства: етапи формування та становлення» виділяє 5 етапів становлення і розвитку національного законодавства у сфері податкової відповідальності.

Здійснюючи характеристики п'ятого етапу, який бере свій початок з 2020 року і триває донині (с. 43), автор називає його «етапом закріплення на законодавчому рівні принципу вини як необхідної умови притягнення платників податків до відповідальності» і зазначає, що «це дозволило встановити більш справедливий та диференційований механізм застосування санкцій, підвищило ефективність контролю та відповідальності і забезпечило гармонізацію податкової практики з принципами правової держави».

У підрозділі 2.1 дисертаційної роботи дисертант про це також зазначає та вказує, що вперше на рівні податкового законодавства було закріплено не лише сам факт необхідності встановлення вини, а й критерії її доведення, що демонструє більш чітку орієнтацію законодавця на принципи справедливості, розумності та індивідуалізації відповідальності (с. 106). Водночас, попри позитивний характер такого оновлення, здобувач підкреслює й певні проблемні аспекти (с. 106-107).

Тож яким чином забезпечити принципи справедливості, розумності та індивідуалізації відповідальності?

2. Слушним є твердження здобувача, про те, що податкова відповідальність має розглядатися як динамічний інститут, що потребує постійного вдосконалення у напрямі підвищення передбачуваності, справедливості та пропорційності санкцій (с. 60). А також те, що наукове дослідження її правової природи дозволяє виробити концептуально обґрунтовані пропозиції щодо оптимізації діяльності податкових органів, забезпечення балансу між інтересами держави та правами платників податків і створення більш ефективної моделі податкового адміністрування в Україні.

Якою, на думку дисертанта, є більш ефективна модель податкового адміністрування в Україні в сучасних реаліях?

3. Пропозиція про створення дієвих механізмів моніторингу рішень посадових осіб податкових органів, автоматизації процесів ухвалення управлінських рішень, а також запровадження сучасних електронних інструментів контролю дістала подальшого розвитку у дисертаційному дослідженні.

Поділяємо твердження дисертанта про нагальну потребу глибокої цифровізації діяльності податкових органів, що має стати ключовим напрямом підвищення ефективності податкового адміністрування (с. 175). Детальніше перспективи цифровізації податкової сфери і подальшого розвитку її правової основи розглядаються у підрозділі 3.1.

У роботі досліджено вплив цифровізації податкового адміністрування, розвитку електронного врядування та автоматизованих систем виявлення ризиків на формування сучасних підстав податкової відповідальності. Автором, встановлено, що нові технологічні інструменти підвищують точність фіксації правопорушень та мінімізують суб'єктивність рішень, проте вимагають вдосконалення нормативного регулювання, зокрема щодо доказування порушень у цифровому середовищі та захисту інформації.

Яким чином запропоновані у дисертації механізми цифровізації податкового контролю можуть бути впроваджені щодо доказування порушень у цифровому середовищі та захисту інформації?

4. Позитивним є прагнення здобувача всебічно проаналізувати особливості діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства в різних країнах світу. Доцільним вважаємо присвячення вивченню міжнародного досвіду окремого підрозділу 3.2 дисертації, в якому проаналізовано досвід США (с. 185-187), Португалії (с. 187), Італії (с. 188), Швеції (с. 188), Королівства Іспанії (с. 188-189), а також застосування медіації як альтернативного інструменту врегулювання податкових спорів (с. 191).

Водночас, в умовах євроінтеграційних процесів, хотілося б почути більш обґрунтовану думку дисертанта щодо того, позитивний досвід яких саме країн ЄС може стати найбільш вдалим для впровадження в Україні?

5. Здобувачем було здійснено детальний аналіз положень Податкового кодексу України, Кодексу України про адміністративні правопорушення, Закону України «Про адміністративну процедуру», Положення про Державну податкову службу України та інших нормативно-правових актів, що дозволило сформулювати ряд висновків та пропозицій щодо удосконалення адміністративно-правових

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

Доцільним було б структурувати підготовлені пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства шляхом формулювання конкретних редакцій норм у проект закону, подавши його як один із додатків до дисертаційного дослідження.

Проте, варто наголосити, що вказані недоліки і наведені зауваження в основному вказують на дискусійні моменти, мають рекомендаційний характер й не є суттєвими, та не заперечують загальну позитивну оцінку дисертації Олійника Ю. І. як ґрунтовного дослідження, що виконане на високому науково-професійному рівні, містить наукову новизну, має теоретико-методичну і практичну цінність.

Відсутність порушень академічної доброчесності.

У ході вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено, на всі використані в роботі джерела інформації є відповідні посилання. Дисертація Олійника Ю. І. на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства» є оригінальною, самостійно виконаною науковою працею і відображає прагнення автора надати достовірну інформацію про результати власної наукової діяльності з питань удосконалення адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства.

ВИСНОВОК

про відповідність дисертації встановленим вимогам

Дисертація Олійника Юрія Ігоровича на тему «Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства», подана на здобуття ступеня доктора філософії, є комплексним, цілісним, завершеним науковим дослідженням, містить нові науково обґрунтовані результати що відрізняються новизною в постановці і вирішенні проблем адміністративно-правових засад діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства, за своїм змістом 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 на присудження ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Опонент:

**доктор юридичних наук, доцент
провідний науковий співробітник відділу
дослідження проблем правотворчості та
адаптації законодавства України до права ЄС**

Інституту правотворчості

та науково-правових експертиз

Національної академії наук України

Наталія АТАМАНЧУК

