

РЕЦЕНЗІЯ

на дисертаційне дослідження Терепи Сергія Вікторовича
«Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері
оподаткування», подане до захисту у спеціалізовану разову вчену раду
Державного податкового університету на здобуття наукового ступеня
доктора філософії в галузі знань 08 - Право за спеціальністю 081
«Право»

Актуальність теми дослідження.

Проблематика юридичної відповідальності у сфері оподаткування, незважаючи на її очевидну нормативну врегульованість у Податковому кодексі України, залишається однією із найбільш дискусійних у сучасних правових дослідженнях та не завжди методологічно узгодженою у правничій науці. Актуальність дисертаційного дослідження Терепи Сергія Вікторовича обумовлена наявністю хронічного дисбалансу між формальним юридичним регулюванням та фактичною практикою притягнення до відповідальності як і для платників податків, так і для податкових органів.

У чинному законодавстві існує низка проблем, пов'язаних із нечітким визначенням природи та меж фінансово-правової відповідальності; відсутністю уніфікованого розмежування між фінансовою, адміністративною та кримінальною відповідальністю в межах податкового правопорушення; відсутністю персоніфікованих санкцій для контролюючих органів, що призводить до правової асиметрії в статусі сторін податкових правовідносин.

Вказані проблемні аспекти вимагають як наукового переосмислення, з метою вдосконалення теоретичних засад податкової відповідальності, так і розробки практичних пропозицій, щодо її реформування в умовах сучасних трансформацій податкового права. Вказане ще раз підкреслює, що обрана тематика дослідження є надзвичайно актуальною з огляду на потребу формування єдиної концепції

податкової відповідальності, що відповідає б засадам правової визначеності, пропорційності та справедливості.

Окремо слід наголосити, що вектор євроінтеграції України передбачає наближення податкового законодавства до *acquis communautaire*, де відповідальність контролюючих органів є не декларативною, а процедурно гарантованою. Саме тому питання вдосконалення механізмів відповідальності у сфері оподаткування набуває стратегічного значення не лише в національному, а й у міжнародному правовому контексті.

Дисертант звертається до найближчих до тематики досліджень, що були проведені впродовж останніх років та присвячені сфері оподаткування, зокрема таких учених як В. Білоус, М. Бліхар, Л. Ваолевська, О. Гетманець, Д. Гетманцев, Е. Дмитренко, А. Іванський, М. Кармаліта, Л. Касьяненко, В. Ковтун, М. Кучерявенко, О. Музика-Стефанчук, О. Орлюк, Н. Пришва, Р. Усенко, І. Шумейко, Н. Якимчук та багатьох інших.

Таким чином, обрана тематика дослідження відповідає сучасним викликам розвитку податкової політики держави, орієнтованої на правову передбачуваність, баланс інтересів та захист платника як активного учасника публічних правовідносин.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.

Дисертація виконана відповідно до Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27.12.2023 № 1218-р; Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29.12.2021 № 1805-р.; Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікованої Законом України від 16.09.2014 № 1678-VII.

Мета дослідження сформульована на підставі аналізу фундаментальних праць юридичної науки та вітчизняного законодавства, враховуючи зарубіжний досвід і правозастосовну практику, забезпечує розв'язання наукового завдання

з удосконалення теоретичних основ та правового регулювання відповідальності за порушення в сфері оподаткування, а також розробку відповідних напрямів удосконалення сучасного податкового законодавства.

Дисертантом було поставлено комплекс завдань, що були виконані за результатами дослідження. Особливої уваги заслуговують такі завдання, що полягають у окресленні теоретико-методологічні основ фінансово-правової відповідальності за порушення у сфері оподаткування; виокремлення поняття та ознак юридичної відповідальності, що застосовується до платників податків у справах, що перебувають у провадженні податкових органів, а також тих, що розглядаються в порядку адміністративного судочинства; дисертантом проведено глибокий аналіз об'єкту і об'єктивної сторони юридичного складу правопорушень у сфері оподаткування, враховуючи зміни, внесені до податкового законодавства в умовах воєнного стану; автор здійснив характеристику суб'єктів і суб'єктивну сторону, що входять до юридичного складу правопорушень у сфері оподаткування; було встановлено особливості провадження у справах про притягнення до відповідальності платників податків; надано правову оцінку сучасним заходам стягнення за правопорушення у справах про притягнення до відповідальності платників податків; окреслено перспективи подальшого розвитку інституту фінансово-правової відповідальності за порушення у сфері оподаткування та сформульовано актуальні пропозиції щодо внесення змін до чинного законодавства України.

Методологічне підґрунтя дисертаційної роботи склав комплекс актуальних взаємопов'язаних загальнонаукових та спеціально-юридичних методів наукового пізнання, зокрема конкретно-історичний, діалектичний, аналізу та синтезу, узагальнення, метод альтернатив, а також логіко-юридичний, формально-юридичний, порівняльно-правовий та міждисциплінарний метод (зокрема, культурологічний). Конкретно-історичний метод дозволив автору вивчити специфіку проблеми відповідальності за порушення у сфері оподаткування, а також прослідкувати динаміку її розвитку та особливості правового регулювання в конкретний історичний період – зокрема, сучасної правової держави (наприклад, у розділі 1). Діалектичний

метод застосовувався при дослідженні причинно-наслідкового зв'язку між діянням і наслідками як однієї з характеристик об'єктивної сторони юридичного складу податкового правопорушення (підрозділ 2.1.). Використання методів аналізу та синтезу стало вкрай важливим при розгляді загальної структури юридичного складу правопорушень у сфері оподаткування, що включає в себе сукупність чотирьох традиційних елементів – об'єкта, об'єктивної сторони, суб'єкта і суб'єктивної сторони (підрозділи 1.2, 2.1 і 2.2). Застосування методу узагальнення було зумовлено необхідністю визначення спільних ознак між видами юридичної відповідальності, що застосовуються за правопорушення у сфері оподаткування (висновки до розділу 1). За допомогою методу альтернатив було досліджено та зіставлено різні концепції і наукові погляди на існування інституту фінансово-правової відповідальності у вітчизняній теорії фінансового права (підрозділ 1.1.). Логіко-юридичний метод дав можливість автору на основі співставлення пояснити такий елемент юридичного складу податкового правопорушення як об'єкт, що було засновано на законах формальної логіки (підрозділи 2.1.). Застосування формально-юридичний методу забезпечив автору можливість тлумачення змісту норм національного податкового, адміністративного та кримінального законодавства, якими врегульовано умови та порядок застосування відповідальності за порушення в сфері оподаткування (підрозділи 1.2., 2.1, 2.2, 3.1). Порівняльно-правовий метод забезпечив порівняння вітчизняного досвіду законодавчого врегулювання питань відповідальності з досвідом зарубіжних країн, зокрема Польщі та Канади (підрозділ 1.1.).

Саме тому, у комплексному поєднанні, застосовані методи забезпечили автору можливість продемонструвати, за результатами дослідження, високий ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.

Висновки та авторські пропозиції С. Терепи підкріплено посиланням на положення нормативних актів, приклади із судової практики, положення міжнародних правових документів. Положення дисертаційної роботи достатньо апробовані. Дисертаційна робота є важливим сучасним дослідженням фінансово-правової відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, що поєднує

ґрунтовний аналіз класичних теоретичних підходів та оригінальних рішень актуальних проблем.

Дисертаційна робота С. Терепи свідчить про високий рівень виконання поставленого наукового завдання та належне оволодіння автором методологією наукової діяльності.

Структура дисертації є логічною, внутрішньо узгодженою, побудована за принципом від загального до конкретного. У першому розділі автор окреслює теоретико-правові засади відповідальності у фінансовому праві, у другому – аналізує елементи юридичного складу податкового правопорушення, а в третьому – досліджує процесуальні та практичні механізми реалізації цієї відповідальності. Такий підхід свідчить про вміння автора не лише працювати з теоретичним матеріалом, а й застосовувати його до конкретних правових ситуацій. Відчувається володіння здобувачем як загальнонауковими принципами дослідження, так і спеціально-юридичним інструментарієм. У дисертації С. Терепи містяться посилання на 113 джерел, які включені до списку використаних джерел.

Таким чином, варто зробити висновок, що дисертант впорався з поставленим науковим завданням, демонструє належний рівень методологічної культури, вміння працювати з нормативним матеріалом, критично оцінювати наукові джерела та формулювати власні, обґрунтовані наукові позиції.

Достовірність та наукова новизна одержаних результатів, повнота викладу основних результатів дисертації в опублікованих працях.

Дисертаційна робота Сергія Терепи «Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування» вирізняється високим рівнем наукової новизни, що підтверджується як змістом дисертації, так і опублікованими автором працями.

Уперше автором сформульовано та аргументовано власне бачення фінансово-правової відповідальності як міжгалузевого правового інституту, що охоплює елементи фінансового, адміністративного та кримінального впливу.

Дисертант пропонує нову концепцію юридичного складу податкового правопорушення, яка включає не лише класичні об'єктивні й суб'єктивні ознаки, а й

враховує специфіку функціонування контролюючих органів та природу публічного інтересу.

Сергій Терепи уточнює правову природу санкцій, застосовуваних до податкових органів, і пропонує модель двоступеневої відповідальності – інституційної (державної) та індивідуальної (посадової).

Особливої уваги заслуговують авторські пропозиції щодо удосконалення Податкового кодексу України, зокрема в частині: встановлення симетричних строків давності щодо платників і податківців; впровадження персоналізованої відповідальності представників податкових органів; уточнення процедур оскарження рішень.

Обґрунтовано доцільність гармонізації вітчизняного законодавства із правовими підходами країн ЄС щодо податкової відповідальності (на прикладі Польщі, Канади).

Основні наукові результати дисертації Терепи С.В. були достатньо повно викладені у фахових публікаціях, що підтверджується наявністю:

4 статей у наукових фахових виданнях України;

1 публікації в міжнародному науковому журналі, що індексується в базі Web of Science;

3 тез доповідей на міжнародних науково-практичних конференціях.

Дисертаційна робота С. Терепи «Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування» відзначається високим рівнем наукової обґрунтованості положень, висновків і рекомендацій. Автор демонструє послідовний науковий підхід, який базується на глибокому аналізі чинного законодавства, сучасної судової практики, наукових джерел та порівняльному правовому матеріалі. Теоретичні положення не є декларативними, а кожне з них підкріплено аналізом норм Податкового кодексу України, логічними міркуваннями та практичними прикладами. Висновки роботи є логічним продовженням дослідницьких розділів, а не формальністю, й чітко відображають результати проведеного аналізу.

Значною перевагою є те, що дисертант не обмежується лише констатацією проблем, а пропонує конкретні й досяжні шляхи їх вирішення, зокрема, щодо

вдосконалення процедур притягнення до відповідальності у податковій сфері, гармонізації строків давності, а також персоніфікації відповідальності службових осіб контролюючих органів. Практичні рекомендації є реалістичними, адаптованими до сучасних умов та можуть бути впроваджені в законотворчу й правозастосовну діяльність. Таким чином, дисертація відзначається цілісністю наукової побудови, внутрішньою логікою та належним рівнем теоретико-методичної аргументації, що засвідчує наукову зрілість здобувача та завершеність проведеного дослідження.

Практичне значення одержаних результатів дослідження.

Теоретичне і практичне значення результатів дослідження дисертаційної роботи полягає у формуванні авторських розробок щодо удосконалення національної системи юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування та обґрунтовує новий погляд на порядок застосування заходів впливу за такі порушення з позицій фінансового і податкового права.

Практичне значення одержаних результатів виявляється в тому, що вони несуть у собі не лише науково-теоретичну, а й практичну цінність, що сприятиме їх застосуванню у:

- науково-дослідній сфері – основні положення та висновки можуть стати науково-теоретичним підґрунтям для подальших доктринальних розвідок в сфері юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування та порядку й особливостей застосування такої відповідальності в Україні;

- правотворчості – з метою оптимізації вітчизняної чинної системи фінансово-правового регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування в контексті підготовки законопроектів про внесення змін до податкового законодавства;

- освітньому процесі – під час підготовки лекцій, підручників, навчальних посібників, методичних матеріалів з дисциплін фінансово-правового циклу «Фінансове право», «Податкове право», «Юридичний (податковий) консалтинг»;

- правозастосовній сфері – для покращання практичної діяльності органів Державної податкової служби України, а також інших органів державної влади,

уповноважених застосовувати заходи відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування.

Ідентичність змісту анотації та основних положень дисертації.

Аналіз змісту анотації свідчить про її відповідність основним положенням дисертації та відсутність у ній не зазначених в основному тексті дисертації положень. Анотація є узагальненим стислим викладом основного змісту дисертаційної роботи, вміщує положення наукової новизни, дає уявлення про наукове та практичне значення проведеного дослідження. Анотація подана українською та англійською мовами та відповідає вимогам, встановленим МОН України. Сукупність ключових слів, наведених в анотації, відображає тематику дисертаційної роботи та відповідає її змісту.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Оцінюючи позитивно рецензовану дисертаційну роботу, необхідно вказати на наявність певних, на нашу думку, недостатньо аргументованих положень, дискусійних моментів та зауваг:

1. В окремих випадках, по тексту розділів бракує прямих посилань на судову практику, що посилювало б прикладну значущість наведених положень. Вважаємо, що доцільно було б додати посилання на окремі влучні ілюстративні приклади судових рішень. Вказане значно б підкреслило аргументацію в частині реалізації відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, поглибило б практичну значимість дослідження, проте не є критичним для загального висновку щодо обґрунтованості положень дослідження.

2. Дисертантом не неодноразово акцентується увага на необхідності персоніфікації відповідальності службових осіб податкових органів, зокрема, про це зазначається у підрозділі 2.2 (с. 69–71). Проте, хотілося б почути думку автора з приводу того, чому, на його думку, цього не було реалізовано законодавцем раніше. Які ризики можуть виникнути при формальному впровадженні таких змін?

3. По тексту дослідження (наприклад, на с. 38) автор використовує термін «юридичний склад фінансово-правового правопорушення», який не є загальновизнаним у податковому праві. Вбачається за більш доцільне спершу

адаптувати вказану правову конструкцію до понятійного апарату Податкового кодексу України, а вже як наступний крок – перейти до його законодавчого закріплення.

4. Автор пропонує зрівняти строки давності притягнення до відповідальності платників податків та посадових осіб податкових органів (с. 103). Проте вказана пропозиція не знаходить свого наступного обґрунтування по тексту дослідження, не аналізуються причини існування таких розбіжностей та не наводяться влучні приклади такої гармонізації за досвідом зарубіжних країн.

Однак, зазначені зауваження не впливають на загальне позитивне враження від дисертаційної роботи Терепи Сергія Вікторовича та не знижують її науково-практичної значущості.

Відсутність порушень академічної доброчесності.

У ході вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено. У дисертації не виявлено текстових запозичень, використання ідей, наукових матеріалів і результатів інших авторів без посилання на джерела та інших випадків порушення академічної доброчесності. Дисертація відповідає вимогам, які пред'являються до таких наукових робіт, є оригінальною, самостійною, завершеною працею, в якій отримані нові науково обґрунтовані результати.

ВИСНОВОК

про відповідність дисертації встановленим вимогам

Дисертація Терепи Сергія Вікторовича на тему: «Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування», 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 розкриття сутності і змісту правових та організаційних відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, за своїм змістом відповідає галузі знань 08 «Право» спеціальності 081 «Право» та вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у вищих навчальних закладах (наукових установах), затвердженого постановою

Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року №261 (зі змінами і доповненнями від 03 квітня 2019 року №283, від 19.05.2023 №502), наказу МОН України №40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» (зі змінами від 12 липня 2019 року) і «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 січня 2022 року №44), а її автор Терепя Сергія Вікторовича заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 - Право за спеціальністю 081 «Право».

Доцент
кафедри фінансового та податкового права
Державного податкового університету
кандидат юридичних наук, доцент

Альона ГАРБІНСЬКА-РУДЕНКО