

Рецензія
на дисертацію Терепи Сергія Вікторовича на тему
«Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері
оподаткування» подану до захисту у спеціалізовану вчену раду
Державного податкового університету
на здобуття наукового ступеня доктора філософії
в галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право

Актуальність теми дослідження зумовлена низкою як теоретичних, так і практичних чинників. Насамперед, дослідження фінансово-правової відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування набуває особливої значущості в умовах воєнного стану, коли функціонування публічних фінансів країни залежить від стабільності податкових надходжень та ефективного контролю за дотриманням податкової дисципліни. В умовах воєнного стану, що триває в Україні з 2022 року, питання забезпечення стабільного наповнення державного бюджету є критично важливим для фінансування секторів національної безпеки, оборони та соціальної підтримки. Податкова система в цьому контексті виступає основним джерелом публічних фінансів, а отже – дієвість і ефективність правового механізму відповідальності за порушення податкового законодавства безпосередньо впливає на фінансову спроможність держави. У науці фінансового права, на разі, відсутній усталений підхід до визначення поняття «фінансово-правова відповідальність», а також її місця у системі юридичної відповідальності загалом. Зважаючи на це, дисертація С. В. Терепи як наукове дослідження із положеннями, висновками та рекомендаціями теоретичного та практичного змісту, які мають важливе значення для науки та практики, є безумовно актуальною.

У різні історичні періоди становлення та розвитку правової доктрини проблематика джерельної бази фінансового права як фундаментальної галузі вітчизняного права, висвітлення особливостей окремих її джерел привертала увагу вчених, що забезпечило належний теоретичний фундамент для подальших наукових досліджень. Зокрема, різноманітні питання означеної проблематики досліджувались у працях таких учених: В. Білоуса, М. Бліхар, Л. Воронової, Л. Ваолевської, О. Гетманець, Д. Гетманцева, О. Гурова, Е. Дмитренко,

А. Іванського, М. Кармаліти, А. Касьяненка, Л. Касьяненко, В. Ковтун, М. Кучерявенка, М. Мацелика, О. Мірошніченко, О. Музики-Стефанчук, Г. Наконечної, О. Орлюк, Н. Пришви, Р. Усенка, І. Шумейко, Н. Якимчук та інших.

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

Аналіз змісту дисертації С. В. Терепи дозволяє дійти висновку про те, що наукові положення, висновки та рекомендації дисертації пояснені та обґрунтовані із застосуванням відповідних посилань на джерела інформації, серед яких наукові праці з фінансового та податкового права та доктринальні джерела, міжнародно-правові акти, вітчизняні нормативно-правові акти тощо. Список використаних джерел є достатнім для висвітлення змісту проблематики та виявлення наявних недоліків, зважаючи також і на те, що частина використаних джерел є англomовною. Використана дисертантом кількість джерел, які були опрацьовані, а також змістовна якість наведеної в цих джерелах інформації, створили необхідні передумови для забезпечення достатнього рівня достовірності роботи та обґрунтованості отриманих результатів.

Основні наукові положення, висновки та рекомендації, викладені в дисертації, є теоретично обґрунтованими, що забезпечується застосуванням раціональної сукупності сучасних методів та засобів наукового пізнання. Аналіз змісту дисертації С. В. Терепи дозволяє дійти висновку про те, що дослідження спрямоване на розробку науково-обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення фінансово-правової відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. У процесі дослідження автором застосовано чимало дослідницьких методів сучасної теорії пізнання, зокрема загальні та спеціальні. Наприклад, використання здобувачем історико-правового методу дозволило дослідити еволюцію правового регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування; діалектичний метод застосовувався при дослідженні причинно-наслідкового зв'язку між діями і наслідками як однієї з характеристик об'єктивної сторони юридичного складу податкового правопорушення (підрозділ 2.1.); структурно-функціональний та логічний методи використовувалися під час дослідження співвідношення між

спорідненими поняттями та категоріями (підрозділ 2.1). Наведені автором у вступі до роботи посилання на підрозділи та розділи, в яких використовувався кожний використаний ним конкретний метод наукового пізнання, відповідає дійсності.

Структура дисертації є логічною, матеріали розділів викладено відповідно до мети і поставлених завдань, що відповідають сутності об'єкта і предмета дослідження.

Метою дослідження є аналіз фундаментальних праць юридичної науки та вітчизняного законодавства, з урахуванням зарубіжного досвіду і правозастосовної практики, задля вирішення наукового завдання з удосконалення теоретичних основ та правового регулювання відповідальності за порушення в сфері оподаткування (с. 7). Об'єкт (суспільні відносини, що виникають, змінюються та припиняються у сфері правового регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування) та предмет (правове регулювання фінансово-правової відповідальності за порушення у сфері оподаткування) дослідження визначені вірно. Висновки за результатами розділів (с. 48–52, 80–83, 140–144), за результатами дисертації в цілому (с. 145–152 дисертації) відповідають поставленим завданням, які, в свою чергу, відповідають структурним елементам роботи.

Перший розділ дисертації присвячено дослідженню теоретичних засад фінансово-правової відповідальності платників податків, зокрема досліджується юридична відповідальність за порушення у справах про притягнення до відповідальності платників податків. Так, автор визначає особливості фінансово-правової відповідальності як інституту публічного права, що відрізняється за метою, підставами та формами реалізації від адміністративної та кримінальної відповідальності (с. 24–26 дисертації) – це систематизує наукові підходи до автономності фінансово-правової відповідальності. Обґрунтовано міжгалузевий характер відповідальності у податковій сфері – з елементами адміністративної, кримінальної та фінансової відповідальності (с. 28–31 дисертації), що дозволяє формувати цілісну доктрину юридичної відповідальності у публічних фінансах. Розділ завершується логічними висновками, які відповідають змісту проведеного аналізу.

У другому розділі дисертації характеризуються об'єктивні та суб'єктивні ознаки фінансово-правового складу у справах про притягнення до відповідальності у сфері оподаткування. Здобувачем уточнено склад фінансово-правового податкового правопорушення, зокрема через введення елементу «фінансової шкоди» як обов'язкової ознаки (с. 76–78 дисертації) – це конкретизує елемент об'єктивної сторони, що посилює юридичну визначеність. Слід підкреслити, що С. Терепю визначено особливості відповідальності податкових агентів як окремої групи суб'єктів, що не були достатньо врегульовані в попередніх наукових працях (с. 90–93 дисертації). Розділ завершується логічними висновками, які відповідають його змісту.

У третьому розділі йдеться про особливості провадження у справах про правопорушення та у справах про притягнення до відповідальності платників податків. Зокрема автором удосконалено підходи до притягнення контролюючих органів до відповідальності, запропоновано дворівневу модель: орган (публічно) і посадова особа (персонально) (с. 123–127 дисертації), що дозволяє збалансувати інтереси держави і платників податків. Крім того С. Терепя у своїй роботі провів детальне дослідження заходів стягнення за правопорушення у справах про притягнення до відповідальності платників податків, що має високу практичну цінність (с. 112–139 дисертації).

Викладення міркувань здобувачем здійснюється послідовно, всі підрозділи взаємопов'язані, містять усю необхідну інформацію для розкриття питання, яке досліджується у відповідному підрозділі, розкриває конкретне поставлене завдання, повторів у викладенні матеріалу не спостерігається.

Усі висновки та ідеї автора підкріплено посиланням на положення нормативно-правових актів, на приклади із судової практики, на положення міжнародно-правових документів. Положення дисертації повною мірою апробовані. Дисертація є важливим сучасним дослідженням фінансово-правової відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування, поєднує ґрунтовний аналіз класичних теоретичних підходів та новаторські рішення актуальних

проблем, що свідчить про високий рівень обґрунтованості наукових положень, висновків, рекомендацій дисертації Сергія Терепи.

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

Достовірність та наукова новизна дослідження підтверджується його результатами та висновками. Достовірність одержаних результатів досягнута здобувачем завдяки використанню достатнього обсягу доктринальних та нормативних джерел. Обґрунтованість запропонованих пропозицій і рекомендацій визначається правильно обраним методологічним підходом до здійсненого дослідження та достатнім використанням наукового та нормативного матеріалу, що дозволило С. В. Терепі дослідити ключові аспекти обраної проблематики, розв'язання яких має важливе теоретичне і практичне значення, і які на сучасному етапі залишаються малодослідженими.

Дослідження змісту дисертації дозволяє стверджувати, що її автор переконливо обґрунтував низку положень, які відрізняються науковою новизною. Загальна наукова новизна роботи полягає у комплексному дослідженні фінансово-правової відповідальності за порушення в сфері оподаткування за час правового режиму воєнного стану. На основі проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень і висновків, зокрема: *уперше* запропоновано під поняттям «юридична відповідальність за порушення у сфері оподаткування» розуміти комплексний міжгалузевий інститут, що включає в себе фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність згідно з Податковим кодексом України; рекомендовано законодавчо посилити окремі аспекти відповідальності посадових (службових) осіб податкових органів, зокрема, шляхом збільшення строків давності притягнення їх до дисциплінарної відповідальності, які є справедливими та відповідають тим, що застосовуються до платників податків і зборів та осіб, прирівняних до них у правовому статусі; пропонується доповнити ст. 128 «Податкові правопорушення контролюючих органів» Податкового кодексу України конкретними санкціями, що застосовуватимуться до порушників, як це передбачено у випадку платників податків ст. 117, 118, 118-1, 119, 119-1, 120, 120-

1, 120-2, 121, 122, 123, 123-1, 124, 125-1, 126, 126-1, 128-1 Податкового кодексу України; *удосконалено* дефініцію «фінансова відповідальність» як окремий вид юридичної відповідальності, який уперше в Україні був запроваджений Податковим кодексом України та передбачає стягнення у вигляді фінансових штрафів та/або пені за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи; підходи до визначення структури відповідальності за порушення в сфері оподаткування, що включає в себе відповідальність підпорядкованої та владної сторін податкових правовідносин, де остання є двоступеневою і передбачає: 1) відповідальність податкового органу як юридичної особи публічного права (школа відшкодовується за рахунок коштів державного бюджету); 2) персональну відповідальність посадової (службової) особи податкового органу, що застосовується до неї у порядку регресу у вигляді заходів дисциплінарної та матеріальної відповідальності на підставі законодавства про державну службу, а також заходів адміністративної чи кримінальної відповідальності залежно від ступеня тяжкості правопорушення та завданої потерпілій стороні шкоди; класифікацію об'єктів податкових правопорушень як елемента юридичного складу податкового правопорушення; *дістали подальшого розвитку* положення про специфічні ознаки, що характеризують юридичну відповідальність у сфері оподаткування; наукові погляди щодо видів правопорушень, що вчиняються у сфері оподаткування; положення про види юридичної відповідальності, що застосовуються за правопорушення у сфері оподаткування; шляхи оптимізації структури відповідальності, що застосовується за вчинені правопорушення у сфері оподаткування; ефективні методи запобігання та протидії вчиненню правопорушенням у сфері оподаткування; напрями вдосконалення правового регулювання відповідальності за порушення у сфері оподаткування.

Основні наукові результати дослідження достатньо повно висвітлені у п'яти фахових наукових статтях (одна з яких опубліковано у виданні, що індексується науково метричною базою Web of Science). Важливі положення дослідження викладені також у матеріалах трьох наукових конференцій, які оформлені у

вигляді тез. У переліку посилань здобувач серед інших джерел зазначає і свої власні праці, в яких було відображено результати проведеного дослідження. Усі публікації відповідають темі дисертації, є різноманітними за своїм змістом, всебічно розкривають новизну одержаних результатів, повною мірою відображають зміст трьох розділів дослідження. Три публікації дисертанта у фахових періодичних виданнях є самостійними (здійснені без співавторства з іншими особами), дві у співавторстві: з Merdova O., Striiashko G., Marshalek K., Karpenko S. (Interpretation of legal norms in modern jurisprudence) та Стріяшко Г. М., (Податкова відповідальність та вина як категорії податкового права). Слід зауважити, що ідеї та розробки, що належать співавторам цих публікацій, разом з якими були опубліковані наукові статті, у дисертації не використовувалися. Для аргументації окремих положень дисертації використовувалися наукові праці інших учених, на які зроблено посилання.

Практичне значення одержаних результатів дослідження.

Результати дослідження можуть бути використані у науково-дослідній діяльності для подальших наукових досліджень юридичної відповідальності за порушення у сфері оподаткування та порядку й особливостей застосування такої відповідальності в Україні. Окремо слід відзначити, що робота містить практичні рекомендації, а, відтак, окремі її положення можуть бути використані у правотворчій та правозастосовній діяльності, адже у дослідженні містяться пропозиції щодо внесення змін до чинного законодавства. Результати роботи можуть бути враховані і у подальших процесах розробки правових актів, які є нормативними джерелами галузі. У практичній діяльності використання отриманих результатів дозволить органам державної влади та місцевого самоврядування удосконалити свою діяльність, підвищити ефективність роботи їх посадових осіб та сприятиме вирішенню колізій, які виникають у процесі застосування нормативно-правових актів з питань удосконалення відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування. Результати проведеного С. В. Терепіною дослідження можуть бути використані й у освітньому процесі при викладанні

дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Юридичний (податковий) консалтинг» та інших навчальних дисциплін фінансово-правової спрямованості.

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 дисертації, 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 дисертації та відповідає її змісту.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Оцінюючи належним чином зміст дисертації Сергія Терепи, необхідно вказати на окремі зауваження щодо положень роботи, які потребують уточнення. Крім того, деякі із зауважень потребують від дисертанта додаткової аргументації. А саме:

1. У дисертації проаналізовано світовий досвід, зокрема, Канади щодо застосування відповідальності у сфері оподаткування. Чи можлива адаптація канадського інституту Taxpayer Bill of Rights в Україні? Яку модель Ви вважаєте найбільш придатною?

2. У чому полягають відмінності в процедурі притягнення до відповідальності фізичних осіб-підприємців порівняно з іншими категоріями платників.

3. У підрозділі 3.2 розглянуто заходи стягнення, однак залишається відкритим питання: як на практиці суди розмежовують фінансову відповідальність і адміністративну? Чи є тенденція до домінування певного виду відповідальності?

Відсутність порушень академічної доброчесності.

У ході вивчення як дисертації, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено. Дисертація Сергія Терепи на тему «Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування» є оригінальною, самостійно виконаною науковою працею.

ВИСНОВОК
про відповідність дисертації встановленим вимогам

Дисертація Терепи Сергія Вікторовича «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, пов'язаних із розкриттям сутності фінансово-правових та організаційних засад протидії правопорушенням у сфері оподаткування з метою розробки дієвих науково аргументованих пропозицій удосконалення законодавства, 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), 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 Терепи Сергій Вікторович заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 08 Право за спеціальністю 081 Право.

Рецензент:

**кандидат юридичних наук, професор,
завідувачка кафедри фінансового та
податкового права
Державного податкового університету**

Марина ГЛУХ