

ВІДГУК

**офіційного опонента доктора юридичних наук, професора,
професора кафедри права Хмельницького національного університету
ПУНДИ ОЛЕКСАНДРА ОЛЕГОВИЧА
на дисертацію ТЕРЕПИ СЕРГІЯ ВІКТОРОВИЧА
на тему: «Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері
оподаткування» подану на здобуття ступеня доктора філософії
з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Актуальність теми дослідження. Обрана дисертантом тема «Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування» є безперечно актуальною, що зумовлено низкою як загальнотеоретичних, так і прикладних чинників, пов'язаних із трансформацією правової, економічної та безпекової систем України в умовах радикальних суспільно-політичних змін останнього десятиліття.

Передусім, варто наголосити, що функціонування інституту юридичної відповідальності у сфері оподаткування є важливою запорукою реалізації фінансової політики держави, забезпечення наповнення публічних бюджетів та гарантування стабільності фінансової системи країни в цілому. Питання правової відповідальності платників податків та інших учасників податкових правовідносин постає не лише як суто юридичне, а й як стратегічне, оскільки без ефективного механізму притягнення до відповідальності держава фактично втрачає важелі впливу на порушників фіскальної дисципліни, що унеможлиблює реалізацію засад податкової справедливості та правової визначеності.

Особливої гостроти означена проблематика набуває в умовах триваючого воєнного стану, коли потреба у стабільному та прогнозованому надходженні фінансових ресурсів до бюджету набуває першочергового значення. Воєнні дії обумовлюють не лише збільшення видатків на оборонну та безпекову сферу, а й вимагають оперативного перегляду податкової політики, адаптації фінансово-правових інструментів до кризових умов та запровадження нових підходів до відповідальності за порушення законодавства у сфері оподаткування. Невипадково в останні роки фіскальне законодавство України зазнало численних

змін, нерідко суперечливих та фрагментарних, що лише підсилило правову невизначеність у сфері застосування санкцій та процедур стягнення, водночас ускладнивши реалізацію принципів належного адміністрування податків.

Важливою складовою актуальності теми є також наявність численних теоретичних дискусій у науковій площині щодо природи фінансово-правової відповідальності, її співвідношення з іншими видами юридичної відповідальності, особливостей правового статусу контролюючих органів та їх посадових осіб у податкових правовідносинах. Відсутність єдиного підходу до дефініцій «фінансова відповідальність», «фінансово-правова відповідальність», «податкове правопорушення», «санкції у податковому праві» ускладнює не лише правозастосування, а й створює загрозу подальшого поглиблення правового дуалізму в цій сфері.

З урахуванням євроінтеграційного вектору розвитку України, також актуальним постає порівняльно-правовий аналіз зарубіжного досвіду щодо регламентації відповідальності у сфері оподаткування, адже практика держав-членів ЄС, зокрема Польщі, Німеччини, а також провідних англосаксонських юрисдикцій, демонструє комплексний і водночас чітко структурований підхід до застосування санкцій та процедур захисту прав платників податків. У цьому контексті використання позитивного досвіду інших країн з урахуванням вітчизняних реалій та особливого правового режиму є не лише виправданим, а й необхідним з позиції гармонізації національного законодавства з *acquis communautaire*.

Крім того, не менш важливим фактором актуальності є необхідність перегляду існуючих підходів до відповідальності не лише підпорядкованих суб'єктів – платників податків, а й владної сторони – посадових осіб податкових органів. Наявна у чинному законодавстві нерівномірність строків давності притягнення до відповідальності, відсутність чітких санкцій для контролюючих органів, а також практична недієвість механізмів регресної відповідальності, фактично призводить до ситуації правової асиметрії, що суперечить принципу балансу приватних прав і публічного інтересу.

Таким чином, дисертаційне дослідження Терепи С.В. своєчасно фокусує увагу на комплексному аналізі фінансово-правової відповідальності у сфері оподаткування як системного, міжгалузевого правового інституту, актуальність якого обумовлена як зовнішніми викликами – військовими, економічними та політичними, так і внутрішніми факторами – нормативною фрагментацією, нестабільністю судової та адміністративної практики, відсутністю цілісної доктринальної позиції щодо концептуальних основ юридичної відповідальності у сфері публічних фінансів. У цьому контексті результати роботи мають як фундаментальне теоретичне значення, так і очевидну практичну спрямованість, а отже, можуть слугувати підґрунтям для подальших наукових розвідок, розробки пропозицій до податкового законодавства та удосконалення правозастосовної діяльності фіскальних органів у контексті забезпечення фінансової стабільності та правової безпеки держави

Наукова обґрунтованість положень, сформульованих у дисертації

Наукова обґрунтованість положень, висунутих у дисертації Терепи С.В., не викликає сумнівів та засвідчує високий рівень теоретичної і методичної підготовки здобувача. Робота побудована на комплексному, міждисциплінарному аналізі джерельної бази, який включає системну правову оцінку положень чинного національного законодавства, обґрунтоване залучення норм міжнародного права, зіставлення з практикою зарубіжних країн, а також критичне осмислення доктринальних підходів, наявних у сучасній юридичній науці.

Дисертант чітко окреслює теоретико-методологічне підґрунтя дослідження, застосовуючи цілий спектр загальнонаукових і спеціально-юридичних методів — від діалектичного та логіко-юридичного до формально-правового й порівняльно-правового. Саме це забезпечило належний рівень достовірності висновків та дозволило автору не лише систематизувати наявні підходи до трактування фінансово-правової відповідальності, а й сформулювати низку власних, належно аргументованих концептуальних положень.

Висновки, представлені в дисертації, ґрунтуються на критичному аналізі законодавства (зокрема Податкового кодексу України, Закону «Про державну службу», КАСУ тощо), судової практики, матеріалів правозастосовної діяльності податкових органів, статистичних даних, а також позицій провідних українських і зарубіжних науковців. Автор коректно цитує джерела, дотримується академічної доброчесності й демонструє вміння обґрунтовано спростовувати або розвивати чужі наукові позиції.

Особливої уваги заслуговує те, що дисертант не обмежився констатацією правових недоліків або оглядом проблем практики. Він послідовно й аргументовано вибудовує власну концепцію фінансово-правової відповідальності у сфері оподаткування як міжгалузевого інституту, визначає її місце в системі юридичної відповідальності та пропонує науково вивірені напрями вдосконалення податкового законодавства, зокрема у частині деталізації відповідальності контролюючих органів, врегулювання строків давності, диференціації процедур притягнення до відповідальності тощо.

Залучення позитивного зарубіжного досвіду (Канада, Польща, Німеччина), правових позицій міжнародних організацій (ОЕСР, ЄС) відбувається не декларативно, а з урахуванням правових, інституційних і соціальних особливостей національної правової системи України. Дисертант не просто транслює чужі моделі, а критично осмислює можливості їх адаптації до українського контексту, що свідчить про зрілий науковий підхід.

Таким чином, положення, сформульовані у дисертації, мають високий ступінь наукової обґрунтованості, відповідають сучасним вимогам до дисертаційних досліджень і засвідчують здатність автора самостійно вирішувати складні теоретико-прикладні проблеми правового характеру в галузі фінансового і податкового права.

Новизна представлених наукових положень та результатів сформульованих у дисертації не викликає сумнівів. Положення дисертації реально ґрунтуються на об'єктивних фактах, полягає в тому, що дисертація є одним із перших у вітчизняній правничій науці комплексним дослідженням фінансово-

правової відповідальності за порушення в сфері оподаткування за час правового режиму воєнного стану, в результаті здійснення якого сформовано нові наукові положення, висновки та рекомендації, зокрема:

у перше:

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;

запропоновано 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;

набули 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

Академічна доброчесність. Очевидних ознак порушення авторкою академічної доброчесності, зокрема випадків оприлюднення (частково або повністю) наукових (творчих) результатів, отриманих іншими особами, як результатів власного дослідження (творчості) та/або відтворення опублікованих текстів (оприлюднених творів мистецтва) інших авторів без зазначення авторства (академічний плагіат) не виявлено.

Повнота викладення наукових положень, висновків і результатів в опублікованих працях. Основні положення дисертації обговорювалися на кафедрі фінансового та податкового права Державного податкового університету. Результати дослідження були оприлюднені на 3 міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: X Науково-практичній конференції,

присвяченій науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса «Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку» (м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 р.); IV Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Integration of Education, Science and Business in Modern Environment: Winter Debates» (м. Дніпро, 23-24 лютого 2023 р.), VII Міжнародної науково-практичної конференції «Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки. Збалансування приватних прав та публічного інтересу в умовах воєнного стану»: (м. Ірпінь, 3 квітня 2025 р.). 4 статті в наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, 1 наукова стаття в міжнародному науковому журналі, що входить до наукометричної бази даних Web of Science

Дискусійні положення та зауваження до дисертації.

Позитивно оцінюючи Терепи Сергія Вікторовича, відзначаючи його теоретичне та практичне значення, водночас слід констатувати, що окремі наукові положення мають дискусійний характер, а окремі потребують додаткових пояснень.

1. Розглядаючи розділ 1 дисертації, де аспірантом ґрунтовно проаналізовано теоретико-методологічні засади фінансово-правової відповідальності, зокрема розмежування понять «фінансова відповідальність» і «фінансово-правова відповідальність», виникає питання: чому, обґрунтовуючи самостійність інституту фінансової відповідальності у межах податкового права, автор не розглянув можливість його інтеграції в загальну систему фінансового права як надгалузевого утворення, що охоплює також бюджетну, банківську та митну відповідальність? Чи не доцільно було би проаналізувати це питання через призму уніфікації санкцій у сфері публічних фінансів?

2. Щодо інституціональної відповідальності податкових органів. Автор обґрунтовано порушує питання щодо відсутності ефективного механізму персональної відповідальності посадових осіб податкових органів, однак водночас не повною мірою розкрито проблематику балансування публічного інтересу з правовими гарантіями державного службовця. Зокрема, в дисертації

не запропоновано чітких критеріїв розмежування сфери службової помилки та податкового правопорушення з боку органу влади.

3. Щодо перспективи позитивної відповідальності у сфері оподаткування. У роботі зазначено, що позитивна (перспективна) відповідальність може розглядатися як потенційний інструмент забезпечення фіскальної дисципліни та правосвідомої поведінки платників податків. Проте концепція позитивної відповідальності не отримала належної логіко-юридичної конкретизації в межах системи юридичної відповідальності. Це положення виглядає більше декларативним і потребує глибшого філософсько-правового обґрунтування та прикладного наповнення.

4. У розділі 3, присвяченому особливостям провадження у справах про податкові правопорушення, здобувач детально аналізує процедури стягнення санкцій щодо платників податків. Разом з тим виникає запитання:

чому, розкриваючи специфіку порядку провадження щодо фізичних та юридичних осіб, автор не порушує питання про можливість застосування альтернативних (некаральних) заходів — таких як попередження, угоди про добровільне врегулювання чи податкове медіацію — що дедалі активніше застосовуються в зарубіжній практиці?

Водночас висловлені зауваження, насамперед, характеризують складність проблеми, що досліджується. Вони не мають істотного впливу на загальну позитивну оцінку дисертаційного дослідження Терепи Сергія Вікторовича.

ВИСНОВОК

Дисертаційне дослідження Терепи Сергія Вікторовича, на здобуття ступеня доктора філософії на тему: «Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування» є самостійною завершеною науковою працею, в якій отримано нові науково обґрунтовані результати, які забезпечують розв'язання важливих теоретичних та прикладних проблем, повною мірою відповідає вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти ступеня доктора філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах), затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року

№261 (зі змінами), пунктам 6–9 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 (зі змінами), а її автор Терепя Сергій Вікторович заслуговує на присудження йому ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право.

Офіційний опонент:

доктор юридичних наук,
професор, професор кафедри
права Хмельницького
національного університету

Олександр Пунда