

## ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора  
Гетманець Ольги Петрівни – на дисертацію  
Олешко Олексія Леонідовича, за темою:

«Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності»,  
подану на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю  
12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

### Актуальність дослідження.

В останні роки в Україні прийнято чимало нормативно-правових актів з питань удосконалення системи оподаткування, механізму справляння окремих видів податків та зборів та контролю за їх надходженням до бюджету.

Набуття чинності Податкового кодексу України повинно було вирішити ряд проблем, таких, як: посилення соціальної справедливості податків, зменшення податкового навантаження на їх платників, усунення дискримінації окремих галузей економіки, підвищення ефективності адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів, узгодженість податкового та бухгалтерського обліку, посилення відповідальності щодо порушення норм податкового законодавства. Однак цього поки що недостатньо, щоб подолати складну фінансову ситуацію в країні, зумовлену наслідками пандемії COVID-19 та запровадження воєнного стану й збалансувати державний бюджет. Крім того, вважаючи, що довготривалі бойові дії на території України суттєво вплинули на фінансовий стан вітчизняних підприємств, і не зважаючи на те, що було внесено ряд змін до податкового законодавства у напрямку зменшення податкового навантаження шляхом надання податкових пільг та спрощення системи адміністрування як загальнодержавних так і місцевих податків – все ж спостерігається зростання кількості правопорушень у сфері оподаткування. Саме тому актуальним – є питання дослідження причин вчинення податкових правопорушень за окремими видами їх складів та пошуку шляхів для їх мінімізації.

Про актуальність дослідження свідчить також його відповідність тем науково-дослідної роботи «Фінансово-правове регулювання публічних відносин в Україні» (номер державної реєстрації 0111U008728) та «Баланс публічних і приватних



інтересів при правовому регулюванні суспільних відносин» (номер державної реєстрації 0116U008200) кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права Інституту права імені Володимира Сташиса Класичного приватного університету.

### **Теоретична та практична цінність дослідження для науки та практики.**

Отримані результати мають важливе практичне застосування в різних сферах. У науково-дослідницькій сфері вони можуть служити основою для подальшого розвитку проблем податкового права під час проведення загальнотеоретичних та галузевих досліджень з питань кваліфікації податкових правопорушень, удосконалення процесу притягнення до фінансово-правової відповідальності. У правотворчому вимірі та правозастосовній діяльності висновки і пропозиції дисертації можуть використовуватися – для вдосконалення практики застосування норм чинного законодавства щодо зменшення кількості податкових правопорушень, вчинених платниками податків, про що свідчить довідка про впровадження надана Головним управлінням ДПС у Київській області (довідка № 119/11-01 від 15.11.2023 р.).

У навчальному процесі – отримані результати можуть бути використані при викладанні навчальних дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право» (довідка Класичного приватного університету № 3278 від 13.10.2023 р.).

### **Практичне значення одержаних результатів дослідження**

полягає в тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес:

– у правотворчій та правозастосовній діяльності – для вдосконалення практики застосування норм чинного законодавства щодо зменшення кількості податкових правопорушень, вчинених платниками податків, запропоновані рекомендації можуть бути використані в правозастосовній практиці Головного управління ДПС у Київській області (довідка № 119/11-01 від 15.11.2023);

– у науково-дослідній діяльності – під час проведення загальнотеоретичних та галузевих досліджень з питань кваліфікації податкових правопорушень.



удосконалення процесу притягнення до фінансово-правової відповідальності;

– у навчальному процесі – при викладанні студентам закладів вищої освіти дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право» (довідка № 3278 від 13.10.2023).

**Обґрунтованість і достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.**

Здобувачем, як зазначається у рукописі, використано 152 джерела, що стосується різних аспектів теми дисертаційної роботи. Основні положення та результати дослідження знайшли відображення у 12 наукових публікаціях, з яких: 6 – статті в наукових фахових виданнях України, 1 – в науковому періодичному виданні іншої держави, 5 – матеріали конференцій. Відповідний перелік публікацій наведений у авторефераті дисертації.

**Характеристика змісту роботи.**

Зміст дисертації в цілому характеризується досить високим теоретичним і науково-методологічним рівнем вирішення поставлених завдань. Чітко виражений теоретичний підхід до структурно-логічної побудови роботи, аргументовано визначити власну позицію щодо багатьох дискусійних проблем стосовно притягнення до фінансово-правової відповідальності.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає, насамперед у тому, що представлена робота є однією з перших спроб комплексно, з використанням сучасних загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, урахуванням останніх досягнень юридичної науки, положень чинного законодавства вивченні змісту податкових правопорушень як підстави притягнення до фінансово-правової відповідальності як самостійного, специфічного, закріпленого в нормах фінансового та податкового права інституту й розробці пропозицій щодо вдосконалення законодавства в цій сфері.

Деякі наукові здобутки автора заслуговують на особливу увагу, зокрема в дисертаційній роботі запропоновано внести зміни до п. 51.1 ст. 51 ПК України щодо суб'єктного складу осіб, які зобов'язані подавати розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску, з розбивкою по



місяцях звітнього кварталу. Автором запропоновано виключити з числа осіб «платників податків» та «платників єдиного внеску», залишивши лише категорію «податкові агенти», для усунення колізії між п. 176.2 ст. 176 та п. 51.1 ст. 51 Податкового кодексу України для можливості притягнення до відповідальності за вчинені правопорушення, кваліфіковані за ст. 119 ПК України (стор. 142-144 дисертації).

Дисертантом запропоновано чітко визначити об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб шляхом внесення зміни до форми «Податкової декларації про майновий стан і доходи» та до форми 4ДФ «Податкового розрахунку сум доходу нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску», вказавши «нарахований» чи «виплачений» дохід, без ототожнення цих понять (стор. 152-153 дисертації).

Автором дисертації доведено хибність норми п. 89.5 ст. 89 ПК України стосовно включення майна до акта опису, право власності на яке платник податків набуває майбутньому, оскільки для реалізації платником податку права на податкову заставу майно має бути наявним, перебувати в його власності, а балансова вартість майна повинна відповідати сумі податкового боргу. Автором доведено, що за наявності боргу керівник контролюючого органу призначає податкового керуючого, який має ряд повноважень за цим майном, за відсутності майна – керуючий не може виконати свої повноваження (стор. 163-169 дисертації).

Дисертантом запропоновано внести зміни до п. 126-1.1 ст. 126-1 ПК України – видалити фразу «третьої групи», оскільки фізична особа – підприємець платник другої групи єдиного податку також може бути податковим агентом для своїх найманих працівників, яким він нараховує та виплачує заробітну плату, з якої зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб і військовий збір. Відсутність цієї категорії платників податків, що можуть бути притягнуті до фінансової відповідальності за ст. 126-1 ПК України, суперечить принципам, на яких будується податкове законодавство, як-от: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (стор. 178-180 дисертації).



Автором дисертації вдосконалено класифікацію податкових правопорушень: *за суб'єктами вчинення* (правопорушення, вчинені юридичними особами; правопорушення, вчинені фізичними особами; правопорушення, вчинені самозайнятими особами); *за об'єктом посягання правопорушення* (порядок організації обліку платників податків; у сфері надання податкової інформації; у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку; у сфері погашення податкового боргу; у сфері сплати податків та зборів); *за періодичністю вчинення* (діяння, вчинені вперше; діяння, вчинені повторно); *за суб'єктивною стороною* (діяння вчиненні умисно; діяння, вчинені через необережність) (стор.57-58 дисертації).

Дисертантом вдосконалено порядок набуття дієздатності суб'єктом податкових правовідносин за виключних підстав набуття повної цивільної дієздатності, а як наслідок – і податкової дієздатності особою, що не досягла повноліття, серед яких реєстрація шлюбу фізичної особи з моменту такої реєстрації, шляхом внесення змін до ч. 1 ст. 23 Сімейного кодексу України (стор.94-95 дисертації).

Автором роботи представлено розуміння об'єктивної сторони податкових правопорушень, які можуть бути реалізовані як шляхом вчинення активних дій, так і шляхом бездіяльності. Автором доведено, що до фінансової відповідальності за бездіяльність особа, що вчинила податкове правопорушення може бути притягнута лише у випадку, коли на суб'єкта законом покладалася обов'язок діяти у визначений спосіб у певних ситуаціях, у певні строки (с.83-84 дисертації).

Дисертантом надано розуміння того, що фінансова відповідальність не задовольняє принципу індивідуалізації, оскільки не враховує ступеня вини правопорушника (діяння вчинене умисно – одна з кваліфікуючих ознак, а вчинення діяння через необережність не виділено як ознаку суб'єктивної сторони правопорушення). Але при кваліфікації правопорушення не враховується ступінь тяжкості правопорушення; мета та мотив вчинення й особа самого правопорушника (його спосіб життя, фізичний і психологічний стан) (стор.65, 113 дисертації).

Автором дисертації надано уточнення визначення об'єктивної сторони податкового правопорушення за ст. 119-1 ПК України, яка полягає в бездіяльності правопорушників (нотаріусів), які порушили порядок та/або строки подання



інформації щодо посвідчення договорів оренди об'єктів нерухомості. Зроблено припущення, що порушення строків подання інформації – це подання, але із затримкою, але автором встановлено, що така норма відсутня в ПК України, а це перешкоджає здійсненню характеристики цього податкового правопорушення, зокрема стосовно визначення об'єктивної сторони, що унеможливило розуміння: чи це буде бездіяльність з боку нотаріусів, чи активні дії у вигляді виконання свого обов'язку, але ж з недодержанням встановлених законодавством строків (стор.145-146 дисертації).

Автором роботи представлено уявлення, щодо кваліфікації податкових правопорушень за ст. 122 ПК України у вигляді вчинення протиправного діяння (активних дій, як-от сплата не в повному обсязі авансових внесків єдиного податку), або у вигляді бездіяльності (несплата таких внесків в установленому порядку, у встановлені строки) заважає відсутність норми щодо визначення поняття «сплата» податку або збору, його зміст можна вивести із супутніх статей, зокрема ст. 38 ПК України, та з наукових публікацій. Сплата податків та зборів – завжди активні дії, а правопорушення, передбачене ст. 122 ПК України, може бути вчинене як шляхом бездіяльності, так і шляхом певних дій, але не в повному обсязі або неналежним чином (с.169-174 дисертації).

Разом з тим, дисертація не позбавлена **певних недоліків та суперечливих** положень, які потребують додаткових пояснень та уточнень, зокрема:

1. Розглядаючи зміст понять "фінансове правопорушення" ( п.1.1., стор. 22-37 дисертації,) автор слушно наголошує на відсутності законодавчого визначення "фінансове правопорушення" ( стор. 22 ), аналізує позиції науковців щодо його сутності, характеризує ознаки правопорушень (стор. 55- 56), проте не зосереджує на тому, що у чинному фінансовому законодавстві використовуються поняття "порушення бюджетного законодавства" (ст. 116 Бюджетного кодексу України), "порушення податкового законодавства " ( ст. 109 ПК України), "порушення законів з питань оподаткування..." ( ст. 111 ПК України), з'ясування співвідношення яких з поняттями, що досліджуються, значно поліпшило розділ.

2. На думку науковця, фінансова відповідальність має схожі риси та відмінності з



адміністративною та кримінальною відповідальністю, але є окремим видом ( стор. 75), а також визначено, що "...за вчинення податкового правопорушення винна особа може бути притягнута окрім фінансової й до адміністративної та/або кримінальної відповідальності" ( стор. 78). Хотілось б уточнити позицію автора щодо доцільності притягнення за податкове правопорушення до декілька видів юридичної відповідальності, та не порушується при цьому принцип справедливості, зокрема ст. 61. Конституції України?

3. Висновок здобувача щодо особливостей податкового правопорушення, зокрема покарання за вчинення податкового правопорушення у вигляді притягнення до фінансової відповідальності шляхом застосування фінансових санкцій (стор. 78), на мою думку потребує, додаткових аргументів. оскільки застосування фінансових санкцій можливо при притягнення, як до фінансово-правової відповідальності, так і до інших видів юридичної відповідальності.

4. Досліджуючи суб'єктів та суб'єктивну сторону податкового правопорушення, як елементів його складу ( підрозділ 2.2.), автор у висновках, на жаль, не уточнює власну позицію ( стор. 126-128 ). У чинному законодавстві існують розбіжності щодо суб'єктів податкових правопорушень, зокрема у ПК України посадова особа і службова особа контролюючого органу, що притягаються до відповідальності за неправомірне рішення щодо оподаткування, ототожнюються ( ст. 21.2.1.; ст. 81.2. ; ст. 85. 3. ПК України) або визначаються як різні особи ( ст. 21.4.; ст. 94.17 ПК України). Отже, деталізація суб'єктів податкових правопорушень, на мою думку, значно посилила позицію здобувача щодо його ознак.

5. Хотілось би уточнити позицію здобувача щодо притягнення до відповідальності винних за ст. 117 ПК України „Порушення встановленого порядку взяття на облік (реєстрації) у контролюючих органах” ( п.3.1. дисертації), а саме, за які відомості, що не надали, притягаються до відповідальності юридичні особи - платники податків ( стор. 132-133)

6. Виглядає декларативною позиція здобувача щодо "спеціального суб'єкта правопорушення" ( стор. 137- 139 ) в податкових правовідносинах.

7. З'ясовуючи статус податкових агентів, як суб'єктів притягнення до



відповідальності ( стор. 140-143) та осіб, на яких пропонується покласти обов'язок з розрахунку доходу, що оподатковується податком на доходи фізичних осіб ( стор. 144), бажано уточнити, як це узгоджується з відповідальністю щодо дотримання норм ст. 120. "Неподання або несвочасне подання податкової звітності або невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності" ПК України.

8. Оскільки класифікація податкових правопорушень за: "... суб'єктами вчинення (правопорушення вчинені юридичними особами; правопорушення, вчинені фізичними особами; правопорушення, вчинені самозайнятими особам" ( стор. 190) відсутні податкові агенти, виникає питання, як цей висновок кореспондується з висновками здобувача що містяться у Розділі 2 дисертації.

9. У змісті дисертації назва Розділу 1 "Загально-правова характеристика податкового правопорушення, як підстави фінансово-правової відповідальності" та Розділу 3 "Загальна характеристика податкового правопорушення, як підстави фінансово-правової відповідальності" майже дублюються, що ускладнює розуміння їх сутності, хоч за тестом обробляються різні правові та податкові категорії, логічні послідовності та соціальні відносини.

Вищенаведені зауваження, які в певній мірі носять характер побажань, не впливають на загальну позитивну оцінку якості виконаної дисертантом роботи. Теоретичні результати й наукові положення, які містяться в цій дисертації, характеризуються єдністю змісту і свідчать про особистий вклад автора в юридичну науку.

#### **Відсутність порушень академічної доброчесності.**

У ході вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено.

#### **Відповідність дисертації встановленим вимогам.**

Дисертація Олешко Олексія Леонідовича, за темою: «Податкове правопорушення як підстава фінансово-правової відповідальності» є самостійним, комплексним та завершеним науковим дослідженням, тобто за своєю актуальністю, новизною постановки та вирішенням досліджених проблем, теоретичним рівнем і практичною корисністю, достовірністю і обґрунтованістю одержаних результатів



повністю відповідає вимогам п. 9, 10, 12 «Порядку присудження наукових ступенів», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 року № 567, зі змінами затвердженими Постановами Кабінету Міністрів України від 19 серпня 2015 року № 656, від 30 грудня 2015 року, № 1159, від 27 червня 2016 року, № 567, а її автор – Олешко Олексій Леонідович заслуговує на присудження йому наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право.

Офіційний опонент, завідувачка кафедри правового забезпечення підприємницької діяльності та фінансової безпеки факультету № 6 Харківського національного університету внутрішніх справ, доктор юридичних наук, професор

Гетманець Ольга

*Підпис Гетманець О.Л. завідує*

*завідувач  
ВРПС Вк*

*Дмитро  
Димшака*

