

До спеціалізованої вченої ради Д 17.127.07
у Класичному приватному університеті

ВІДГУК

офіційного опонента–

*доктора юридичних наук, професора Касьяненко Любові Михайлівни
на дисертацію Олешка Олексія Леонідовича на тему «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 обраної теми. На сьогодні зміцнення законності у сфері податкових відносин набуває особливого значення з огляду на функціональне навантаження податкових платежів у державі. Податкові платежі слугують основним джерелом наповнення бюджету, а відтак, опосередковано сприяють забезпеченню фінансової безпеки держави, забезпечуючи можливість реалізації державних функцій. Розвиток України як соціально-орієнтованої правової держави, націленої на інтеграцію у європейське співтовариство, визначається рівнем розвитку всіх державних інститутів, зокрема, інституту відповідальності. Як слушно зазначає дисертант, у кожного платника податків виникають не тільки права, але й обов'язки перед державою та суспільством, невиконання яких має негативні наслідки у вигляді притягнення до відповідальності.

У фінансовому праві однією з проблем наукових пошуків є визначення особливостей фінансової відповідальності за порушення законів з питань оподаткування. Проблема податкового правопорушення та юридичної відповідальності за нього небезпідставно посідає одне з чільних місць у правовій науці. Незважаючи на поживавлення протягом останніх років наукового інтересу до проблематики фінансової відповідальності за податкові правопорушення, поки що залишаються чимало не вирішених питань. Держава зацікавлена у зменшенні кількості податкових правопорушень. Наведене зумовлює потребу в узагальненні раніше одержаних наукових здобутків та формуванні на цьому підґрунті теоретичних засад визначення у доктрині податкового права питання щодо того, чи є необхідним обов'язкове встановлення вини особи, яка вчинила податкове правопорушення, а також щодо визначення форми вини у такому правопорушенні.

Дисертацію виконано відповідно до тем науково-дослідних робіт, як-то: «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 0122U002006) кафедри цивільного, адміністративного та фінансового права Інституту права ім. Володимира Сташиса Класичного приватного університету.

З огляду на вказані обставини дослідження Олешко О.Л. є актуальним, своєчасним та практично значимим.

Ступінь обґрунтованості результатів представлених здобувачем наукових положень та висновків, сформульованих у дисертації, та їх новизна. Виконана дисертація може бути охарактеризована як така, що має достатній науково-теоретичний рівень та практичну значимість положень й висновків, що пропонуються автором. Обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації забезпечується сукупністю чинників, зокрема постановкою мети та завдань, зв'язком дослідження із науковими програмами, планами, темами, цілісністю дисертаційної роботи. Здобувачем коректно сформульовано мету наукового дослідження, яка полягає у 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 у цій сфері. Для досягнення окресленої мети дисертантом обрані наступні завдання: узагальнити теоретичні підходи до визначення змісту понять «фінансове правопорушення» та «податкове правопорушення»; виокремити ознаки податкового правопорушення як підстави фінансово-правової відповідальності; розглянути види відповідальності, до яких може бути притягнутий платник податків за вчинення податкового правопорушення; надати характеристику об'єктивній стороні податкового правопорушення як підстави притягнення до фінансово-правової відповідальності; охарактеризувати суб'єктивну сторону податкового правопорушення; дослідити вину як умову забезпечення індивідуального характеру фінансово-правової відповідальності в податковому праві; розглянути склад податкових правопорушень у сфері організації обліку платників податків та у сфері надання податкової інформації; надати характеристику податкових правопорушень у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку; надати загальну характеристику податковим правопорушенням у сфері примусового погашення податкового боргу та у сфері сплати податків і зборів.

За результатами ознайомлення з дисертацією можна дійти висновку, що дослідник належним чином оволодів методологічним інструментарієм, адже методологічною основою дослідження є сукупність методів і прийомів наукового пізнання: діалектичний, формально-логічний, історико-порівняльний, системно-структурний, порівняльно-правовий та ін.

Олешко О.Л. продемонстрував достатній рівень оперування основними доктринальними категоріями у межах об'єкта та предмета дослідження. Схвальної оцінки заслуговує використання дисертантом широкої джерельної бази за темою дисертаційної праці. Список використаних джерел охоплює 152 найменувань.

Дисертація виконана українською мовою, складається зі вступу, трьох розділів, які містять дев'ять підрозділів, висновків. Загальний обсяг дисертації становить 215 сторінок, а обсяг основного тексту — 184 сторінок. Усі підрозділи дисертації органічно пов'язані між собою, а кожен наступний підрозділ поглиблює наукову розвідку, послідовно розв'язуючи визначені здобувачем завдання.

У розділі 1 дисертантом проаналізовано теоретичні підходи до визначення змісту понять «фінансове правопорушення» та «податкове правопорушення» і встановлено, що поняття правопорушення є основним елементом кожного з видів відповідальності. Проте, на сьогодні не існує законодавчого закріплення поняття «фінансове правопорушення». Досліджено зміст поняття «правомірна поведінка» та виявлено ознаки правомірної поведінки платника податків. Автором проаналізовано види правопорушень, і надано класифікацію: за суб'єктами вчинення; за об'єктом посягання правопорушення; за періодичністю вчинення; за суб'єктивною стороною.

Дисертантом виділено ознаки податкового правопорушення, які виокремлюють його від інших видів правопорушень, а саме: воно є протиправним діянням (дією чи бездіяльністю); є суспільно шкідливим діянням, бо посягає на суспільне благо; є свідомим-вольовим актом поведінки особи, який знайшов своє відображення у вчинення протиправних дій або бездіяльності; є винним діянням (але може вчинятися не лише з прямим умислом а й за необережності); є підставою для притягнення до фінансової відповідальності; за вчинення податкового правопорушення винна особа може бути притягнута окрім фінансової й до адміністративної та/або кримінальної відповідальності; наслідками податкового правопорушення не завжди є спричинення реальної шкоди державі; є особливим видом правопорушення, за вчинення якого передбачено притягнення до особливого виду відповідальності із застосуванням покарання у вигляді фінансових санкцій; метою притягнення до фінансової відповідальності — є відновлення фінансового стану та відшкодування завданої державі шкоди; зазвичай вчиняється особливим видом суб'єктів, які мають знання в галузі економіки, менеджменту, юриспруденції, та здатність до побудови схем ухилення від оподаткування.

У розділі 2 дисертації дослідник зосереджується на складі та елементах податкового правопорушення. Встановлено, що об'єктивна сторона багатьох

податкових правопорушень може бути реалізована як шляхом вчинення активних дії, так і шляхом бездіяльності. До її обов'язкових ознак відносяться: вчинення протиправного діяння; настання шкідливих для суспільства або держави наслідків; наявність причинного зв'язку між відповідним діянням та наслідками, що настали (у правопорушеннях з матеріальним складом).

Зазначається, що однією з найбільш суперечливих новел вітчизняного податкового законодавства щодо притягнення осіб до фінансової відповідальності є введення поняття «вина». Дисертант проаналізував норми вітчизняного податкового законодавства, позиції вчених щодо вини як обов'язкової ознаки складу податкового правопорушення, дійшов висновку про те, що хоча щодо досліджуваної проблематики немає єдиної думки у науці податкового права, але введення у ПК України положень щодо інституту вини є цілком виправданим та доцільним і відповідає принципам права, зокрема принципу індивідуалізації юридичної відповідальності, закріпленому у ч. 2 ст. 61 Конституції України.

Розділ 3 дисертації присвячений загальній характеристиці податкових правопорушень як підстави фінансово-правової відповідальності. Проаналізовано податкові правопорушення у сфері організації обліку платників податків та у сфері надання податкової інформації; у сфері ведення податкового та/або бухгалтерського обліку; у сфері примусового погашення податкового боргу та у сфері сплати податків і зборів. З'ясовано, що об'єктивна сторона правопорушення, передбаченого ст. 119 ПК України, полягає у вчиненні активних дій, таких як: подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги). Або ж у бездіяльності (неподання такої інформації). Суб'єктом правопорушення – є податковий агент. Під час аналізу норм ст. 119 ПК України встановлено колізію, зокрема у законодавстві немає норми, яка б зобов'язувала платника податків подавати такі розрахунки з нарахованого єдиного внеску, цей обов'язок покладений п. 176.2, ст.176 та п.51.1, ст. 51 тільки на податкових агентів. За результатами дослідження доведено хибність норми п. 89.5, ст.89 ПК України щодо включення майна до акта опису право власності на яке платник податків набуде у майбутньому. Доведено, щоб реалізувати платнику податку своє право на податкову заставу, майно має бути наявним, перебувати у його власності, а балансова вартість такого майна повинна відповідати сумі податкового боргу платника податків, тому як у разі наявності у платника податків податкового боргу керівник контролюючого органу має призначити йому податкового керуючого за місцем

такого платника, який має ряд повноважень за цим майном, за відсутності такого майна – він не може виконувати свої повноваження. Запропоновано внести зміни до п.89.2, ст. 89 ПК України в частині виключення норми, яка зобов'язує поширення права податкової застави на майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому.

Кожен розділ дослідження завершується висновками у яких надаються конкретні пропозиції та рекомендації. Обрана дисертантом структура роботи дозволила здійснити послідовний аналіз податкових правопорушень як підстави притягнення до фінансово-правової відповідальності. Аналіз тексту дисертації дозволяє нам дійти висновку, що завдяки вдалому підбору та компонованню визначених у дослідженні завдань, дисертантка досягнула поставленої мети. Висновки відповідають отриманим результатам, завданням та меті дослідження, мають вагому аргументацію, належним чином обґрунтовані.

Сформульовані здобувачем елементи наукової новизни, отримані у ході дослідження є доведеними та такими, що містять ряд концептуальних висновків та рекомендацій, що мають також і практичне значення, відзначаються достовірністю й характеризуються науковою новизною. Наукова новизна отриманих результатів полягає у тому, що дисертація за характером та змістом питань є комплексним дослідженням правових засад притягнення до фінансово-правової відповідальності (як окремого інституту) платників податків за вчинення податкових правопорушень.

До найбільш вагомих наукових положень дисертації, що характеризуються новизною або її елементами, віднесено такі: уперше 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 звітного кварталу, зокрема, виключити з числа осіб «платників податків» та «платників єдиного внеску», залишивши лише «податкові агенти», для усунення колізії між п. 176.2 ст. 176 та п. 51.1 ст. 51 Податкового кодексу України (далі – ПК України) для можливості притягнення до відповідальності за вчинені правопорушення, кваліфіковані за ст. 119 ПК України; 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; запропоновано внести зміни до п. 126-1.1 ст. 126-1 ПК України та 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, суперечить принципам, на яких будується податкове законодавство, як-от: рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та ін.

Дисертантом удосконалено класифікацію податкових правопорушень; порядок набуття дієздатності суб'єктом податкових правовідносин. Набули подальшого розвитку наукові погляди щодо розуміння об'єктивної сторони податкових правопорушень; визначення об'єктивної сторони податкового правопорушення та ін. Елементи наукової новизни дослідження повною мірою відображені у змісті дисертаційної роботи і підтверджені ґрунтовними висновками здобувача. Заслуговують на увагу пропозиції щодо внесення змін до податкового законодавства. На нашу думку, результати дослідження мають необхідний рівень наукової новизни. Висновки, пропозиції та рекомендації, зокрема й ті, що характеризують наукову новизну, на нашу думку, одержані автором особисто. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають відповідні посилання, що підкреслює достовірність зроблених висновків. Олешко О.Л. сформулював низку рекомендацій, положень і висновків, що мають як науковий, так і практичний інтерес. Отримані автором результати можуть бути використані в науково-дослідній роботі і правотворчій діяльності, у правозастосуванні та освітньому процесі.

Повнота викладу положень дисертації в роботах, опублікованих автором. Результати дослідження пройшли належну апробацію. Основні положення дисертації Олешко Олексія Леонідовича на тему «Податкове правопорушення, як підстава фінансово-правової відповідальності» висвітлено у 12 наукових публікаціях, з яких 6 - наукові статті, що опубліковані у виданнях, включених до Переліку наукових фахових видань України, 1 наукова стаття – у науковому зарубіжному виданні, а також 5 - тези виступів на міжнародних науково-практичних конференціях.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації. Незважаючи на позитивну оцінку дисертаційної роботи Олешко Олексія Леонідовича на тему «Податкове правопорушення, як підстава фінансово-правової відповідальності», варто звернути увагу на окремі питання, які мають дискусійний характер.

1. У підрозділі 3.3 дисертант надає загальну характеристику податкових правопорушень у сфері примусового погашення податкового боргу та у сфері

сплати податків і зборів. Зазначає, що відповідно до ст. 122 ПК України суб'єктом вчинення правопорушення є фізична особа-підприємець – платник єдиного податку першої та другої груп. Об'єктивна сторона полягає у вчиненні протиправного діяння (активних дій, якот сплата (перерахування) не в повному обсязі авансових внесків єдиного податку), або у вигляді бездіяльності (несплата (неперерахування) таких внесків в установленому порядку та у встановлені строки). Робить висновок, що «сплата податків та зборів – це завжди певні активні дії, водночас 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» (стор. 173-174). На нашу думку, такий висновок потребує більшого обґрунтування.

2. У роботі потребує більшого розкриття, з урахуванням предмету дослідження, аналіз дисертантом нормативно-правових актів зарубіжних країн. Щодо презумпції не винуватості платника податків на сьогодні існує багато суперечливих поглядів. Так, податкове законодавство зарубіжних країн також неоднозначно підходить до вирішення означеної проблеми. У роботі висвітлено окремі аспекти Загального стандарту звітності та належної перевірки інформації про фінансові рахунки – „CRS”, що стало результатом внесення змін до ПК України Законом „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки”. Але на нашу думку, цим питанням у роботі приділено замало уваги. У той же час, обраний нашою державою курс євроінтеграції потребує нагальної гармонізації національного законодавства зі стандартами та принципами ЄС у всіх сферах.

3. З огляду на те, що умови воєнного часу мають негативний вплив на своєчасну сплату податкових платежів, адже певний відсоток українських громадян немає можливості своєчасно сплатити податки. Як на думку дисертанта розглядати податкові правопорушення у даному випадку.

4. Здобувачем встановлено, що фінансова відповідальність не задовольняє принципу індивідуалізації, оскільки наявність вини особи при вчиненні податкового правопорушення не є обов'язковою умовою фінансової відповідальності, а тільки у випадках, прямо передбачених ПК України, крім того, законодавець не виділяє як ознаку суб'єктивної сторони правопорушення – вчинення діяння через необережність, і не враховує таку ознаку для кваліфікації ступеня тяжкості правопорушення); не враховує мету та мотиви вчинення правопорушення, особу правопорушника (його спосіб життя, фізичний та психологічний стан). Виявлено, що велика кількість податкових правопорушень вчиняється через необережність, коли платник податків з причини дуже великої плинності законодавства не обізнаний із внесеними змінами до ПК України або

ж не розуміє шкідливих наслідків, які можуть мати місце як результат такого правопорушення (стор.191). На нашу думку, під час публічного захисту роботи зазначена пропозиція потребує додаткового пояснення.

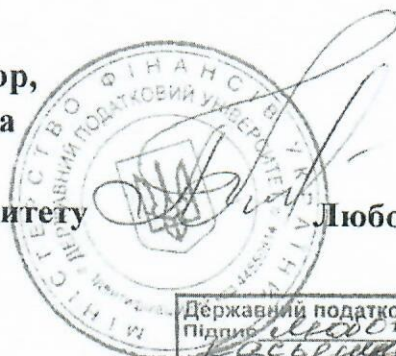
Водночас варто зауважити, що висловлені зауваження мають дискусійний і суб'єктивний характер, суттєво не впливають на загальну позитивну оцінку рецензованого дослідження.

Висновок. Дослідження Олешка Олексія Леонідовича на тему «Податкове правопорушення, як підстава фінансово-правової відповідальності» є самостійною завершеною кваліфікаційною науковою роботою, що містить нові обґрунтовані та аргументовані результати. Для роботи характерний логічний стиль викладення матеріалу, смислова завершеність, цілісність. На нашу думку, отримані науково-практичні результати є достовірними та об'єктивними. Загалом дисертаційна робота відображає науково-обґрунтовані розробки, які у сукупності мають важливе значення для розвитку правової науки та практичної діяльності відповідних суб'єктів.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дослідження Олешка Олексія Леонідовича на тему «Податкове правопорушення, як підстава фінансово-правової відповідальності» відповідає вимогам наказу МОН України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації», постанови Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567 «Про затвердження Порядку присудження наукових ступенів», 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:

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



Любов КАСЬЯНЕНКО

| | |
|----------------------------------|------------|
| Державний податковий університет | |
| Підпис <i>Любов Касьяненко</i> | засвідчую: |
| Учений секретар | |
| <i>Любов Касьяненко</i> | |
| « | 20 |