

## **ВІДГУК**

**офіційного опонента кандидата юридичних наук, доцента  
КОСТЕНКО Юлії Олександрівни, доцента кафедри господарського та  
адміністративного права Донецького національного університету імені  
Василя Стуса на дисертаційне дослідження  
РЕМЕЗ Катерини Ігорівни  
«Адміністративно-правові засади відповідальності за податкові  
правопорушення»,  
подане на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю  
081 «Право»**

**Актуальність теми.** Актуальність теми наукового дослідження «Адміністративно-правові засади відповідальності за податкові правопорушення» зумовлена необхідністю забезпечення ефективного функціонування податкової системи України в умовах воєнного стану та післявоєнного відновлення, що вимагає не тільки удосконалення організаційно-правового механізму податкового контролю, а також, й, інституту відповідальності в досліджуваній сфері. Недосконалість податкового та адміністративного законодавства, прогалини у правовому регулюванні та суперечності у судовій практиці ускладнюють застосування норм і викликають потребу в їх науковому переосмисленні. Євроінтеграційний курс держави вимагає гармонізації національних механізмів відповідальності із європейськими стандартами, а суспільний запит на справедливість і податкову дисципліну вимагає прозорих і ефективних правових інструментів реагування на податкові правопорушення. Все це і зумовлює наукову та практичну значущість обраної теми.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій.** У першому розділі «Теоретико-правові засади юридичної відповідальності за податкові правопорушення» авторка здійснює систематизацію правових механізмів притягнення до відповідальності за податкові правопорушення з урахуванням взаємодії адміністративної, фінансової та кримінальної складових; визначає специфіку відповідальності у сфері податкових правовідносин; розкриває зміст принципів правової визначеності, пропорційності та ефективності, що забезпечують збалансоване застосування різних видів відповідальності у податкових правовідносинах; підіймає питання щодо доктринальних аспектів характеристики адміністративної відповідальності за вчинення порушень податкових норм, зокрема, через дослідження правової природи та підстав застосування; об'єктного складу адміністративних правопорушень у сфері податкових відносин; особливостей об'єктивної сторони такого правопорушення тощо; сформульовано критерії класифікації нормативно-правових актів, які регулюють питання застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення. Такий підхід дозволила дисертантці сформулювати пропозиції щодо вдосконалення нормативно-правового регулювання механізмів відповідальності, зокрема шляхом уніфікації підходів до розгляду податкових правопорушень та запровадження спеціальних

процедур, які враховуватимуть ступінь їх суспільної небезпечності.

Подальше дослідження побудовано на розкритті особливостей механізму адміністративно-правового забезпечення застосування заходів відповідальності за податкові правопорушення. У другому розділі дисертаційної роботи «Юридична характеристика відповідальності за податкові правопорушення» К.І. Ремез підіймає питання щодо поняття, ознак та складу податкового правопорушення; здійснює класифікацію податкових правопорушень незалежно від виду відповідальності; з'ясовує зміст функцій податкової відповідальності (охоронної, регулятивної, стабілізаційної, превентивної, штрафної, відновлювальної, стимулюючої, компенсаційної, виховної).

Слід погодитись із авторкою, що найбільш проблемним питанням як при визначенні складу податкового правопорушення, так і при застосуванні адміністративної та фінансової відповідальності за податкове правопорушення є поняття суб'єктивної сторони досліджуваного правопорушення, адже, на даний час вина, як складова податкового правопорушення досі не має ані чітко визначеної дефініції, ані практики її доведення як контролюючими органами, так і судами при вирішенні податкових спорів. Саме тому в межах другого розділу монографічного дослідження значну увагу відведено саме цим аспектам. Обґрунтованість висунутих здобувачкою наукових положень щодо поняття «винного діяння» підкріплюється глибоким аналізом, як податкового законодавства України та особливостей вирішення низки категорій податкових спорів в практиці Верховного Суду, так і міжнародним досвідом країн Європи (Німеччина, Австрія, Франція, Греція, Італія, Польща, Чехія, Сербія, Естонія) та країн англосаксонської правової системи (Англія, США). Отже, в роботі суб'єктивна сторона податкових правопорушень визначається психічним ставленням правопорушника до вчиненого діяння та його наслідків, охоплюючи вину, мотиви й цілі. Безспірним є висновок, що належне нормативне врегулювання суб'єктивної сторони податкових правопорушень має забезпечити об'єктивність у застосуванні санкцій, а доповнення Податкового кодексу України положеннями про обов'язковість доведення вини, форм її прояву та порядку визначення вини юридичних осіб сприятиме зменшенню правової невизначеності.

Окрема увага в межах третього підрозділу другого розділу дисертаційного дослідження приділена саме практичним аспектам процедурного характеру щодо застосування законодавства за податкові правопорушення, що дозволило дисертантці розглянути поняття та зміст адміністративного провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування та виокремити його основні риси (виникає у зв'язку зі здійсненням адміністративного правопорушення в сфері оподаткування; особливий суб'єктний склад; в межах його реалізації застосовуються стягнення за правопорушення в сфері оподаткування; особливість актів, що складаються відповідними податковими органами під час кожної стадії такого провадження тощо).

В третьому розділі дисертаційного дослідження «Міжнародний досвід та напрямки вдосконалення адміністративно-правових засад відповідальності за податкові правопорушення» висвітлено міжнародний досвід правового

регулювання оподаткування та юридичної відповідальності за податкові правопорушення, який підкреслює необхідність адаптації та імплементації зарубіжних практик у національне податкове законодавство України. Для вдосконалення податкової системи України запропоновано: впровадити диференціацію штрафних санкцій залежно від тяжкості та повторності правопорушення (за моделлю США); розширення прав податкових нерезидентів щодо базових пільг (за досвідом Нідерландів та Польщі); модернізацію системи нарахування пені з урахуванням німецької практики, що сприятиме систематизації законодавства, підвищенню його ефективності та забезпеченню відповідності сучасним міжнародним стандартам.

Дисертаційна робота розв'язує важливу науково-прикладну проблему щодо вироблення комплексного підходу до вдосконалення правового регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства, що включає поєднання теоретичних аспектів із практичними рекомендаціями, спрямованими на усунення прогалин у чинному законодавстві, гармонізацію національних норм з міжнародними стандартами.

Основні наукові положення, висновки і практичні рекомендації, викладені в дисертації, є достатньою мірою обґрунтованими, логічними і послідовними. Кожен пункт наукової новизни в дисертаційній роботі науково обґрунтований, доведений та висвітлений в наукових працях дисертанткою. Досить фахово обґрунтовано низку пропозицій до податкового та адміністративного законодавства, зокрема: доцільності інформаційного забезпечення застосування юридичної відповідальності за податкові правопорушення шляхом створення єдиної системи їх обліку; доповнення статті 109 Податкового кодексу України пунктом 109.5 такого змісту: «вина підприємства, установи й організації визначається через дії її посадових осіб або представників, які безпосередньо призвели до порушення»; доповнення статті 163-3 КУпАП частиною 3 такого змісту: «Умисне ігнорування або перешкоджання виконання законних вимог посадових осіб податкових органів, що призвело до суттєвих фінансових збитків або обмеження виконання контролюючих функцій, -

тягне за собою накладення штрафу у розмірі від двадцяти до п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян та можливість тимчасового обмеження права займати керівні посади на строк до трьох років» тощо.

**Достовірність результатів і новизна досліджень, повнота їх викладу в опублікованих працях.** Достовірність висновків і рекомендацій, сформульованих в дисертації, забезпечена знанням і творчим використанням наукової методології та застосуванням сучасних методів проведення досліджень. Вони охоплюють тривалий період часу, базуються на узагальненні адміністративної та судової практики в податковій сфері.

Отримані наукові результати, теоретичні положення й практичні висновки проведеного дослідження були здійснені в межах науково-дослідної роботи Дніпровського державного університету внутрішніх справ «Теоретико-методологічні та прикладні проблеми державотворення та правотворення в Україні» (реєстраційний номер 0118U100436) та «Адміністративно-правові засоби забезпечення публічного порядку в Україні» (реєстраційний номер 0118U100442), Стратегії розвитку наукових досліджень Національної академії

правових наук України на 2021–2025 роки, затвердженої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26 березня 2021 р. № 12-21, Указу Президента України «Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року» від 30 вересня 2019 р. № 722, Національної стратегії доходів до 2030 року, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 р. № 1218-р, Національної економічної стратегії на період до 2030 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179, Державної антикорупційної програми на 2023-2025 роки, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 4 березня 2023 р. № 220.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що вперше:

- вироблено концептуальні основи адміністративно-правового забезпечення відповідальності за податкові правопорушення;

- правову санкцію за податкові правопорушення визначено як встановлений Податковим кодексом та іншими законодавчими актами України захід фінансової, адміністративної або кримінальної відповідальності, що застосовується уповноваженими державними органами в позасудовому та судовому порядку до осіб, які порушили норми податкового законодавства, і який полягає у стягненні з них грошових коштів (штраф, пеня) або накладенні зобов'язань щодо виконання конкретних дій з метою відшкодування збитків, завданих державному чи місцевому бюджетам, забезпеченні фінансової дисципліни, запобіганні скоєнню нових порушень та усуненні наслідків вже скоєних;

- запропоновано створення єдиної системи обліку податкових правопорушень;

удосконалено:

- визначення понять: складу податкового правопорушення, провадження у справах про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування, винного діяння податкового правопорушення;

- визначення характерних ознак податкової відповідальності;

- визначення наукових підходів до класифікації податкових правопорушень незалежно від виду відповідальності;

набуло подальшого розвитку:

- системне осмислення природи податкової відповідальності як складової частини ширших правових категорій, а не окремого юридичного феномену;

- з'ясування переліку функцій податкової відповідальності;

- критична оцінка міжнародних підходів та світових моделей регулювання відповідальності за податкові правопорушення та визначення на цій основі шляхів їх інтеграції в українське податкове законодавство.

Наукові положення, розробки, висновки й рекомендації, які винесено на захист, одержано здобувачкою самостійно та розкрито в наукових працях повною мірою. Результати дослідження відображено в чотирьох наукових статтях, які опубліковано в наукових фахових виданнях та п'яти тезах доповідей.

Основні положення і висновки дисертаційного дослідження оприлюднено на науково-практичних конференціях: «Міжнародна та національна безпека: теоретичні і прикладні аспекти» (м. Дніпро, 15 березня 2024 р.), «Importance of Soft Skills for Life and Scientific Success» (м. Дніпро, 7-8 березня 2024 р.), «VI

Міжнародна науково-практична конференція з економічних та гуманітарних питань» (м. Дніпро, 14 березня 2024 р.), «Інновації та перспективи сучасної правової науки» (м. Київ, 28 листопада 2024 р.), «Актуальні питання адміністративного права та процесу в умовах воєнного стану» (м. Кропивницький, 06 грудня 2024 р.).

**Значення роботи для науки і практики та шляхи використання результатів дослідження.** Розроблені наукові положення щодо адміністративно-правових засад відповідальності за податкові правопорушення, пропозиції щодо внесення низки змін до податкового та адміністративного законодавства можуть бути використані в освітньому процесі, правотворчості, правозастосуванні та подальшій науково-дослідній роботі.

В науково-дослідній сфері основні положення та висновки дисертації можуть бути основою для подальшого удосконалення податкового та адміністративного законодавства України. В правотворчості висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації, можуть сприяти гармонізації національного законодавства з європейськими чи міжнародними стандартами. В правозастосовній діяльності використання одержаних результатів дасть змогу вдосконалити практику застосування податкового та адміністративного законодавства при вирішенні практичних проблем під час адміністративних проваджень. В освітньому процесі – під час викладання навчальних дисциплін «Адміністративне право», «Адміністративна відповідальність», «Адміністративний процес», підготовці робочих програм, планів, лекційного матеріалу, навчального матеріалу для семінарських та практичних занять у вищих навчальних закладах.

**Оцінка оформлення дисертації.** Дисертація оформлена відповідно до встановлених вимог. Зміст дисертаційної роботи логічний, виклад матеріалу послідовний і достатньою мірою розкритий. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, що об'єднують вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 224 сторінки, з них основний текст – 198 сторінок. Список використаних джерел – 178 найменувань.

**Дискусійні положення дисертаційної роботи.** Відзначаючи високий рівень теоретико-методологічних положень дисертації К.І. Ремез, її змістовність та логіку викладення матеріалу дослідження, вважаємо за необхідне виділити дискусійні положення:

1. Активне реформування податкової сфери, що відбувається в сучасних умовах, спричиняє постановку в науці податкового та адміністративного права нових завдань. У період бурхливого розвитку законодавства про податки і збори стає очевидною необхідність осмислення базових теоретичних положень. Сучасна практика застосування норм законодавства про податки і збори визначає потребу в проведенні системного аналізу процесуальних аспектів податково-правового регулювання. Й авторка певним чином торкається цього питання, підіймаючи окремі проблемні питання в межах дослідження питань процедурного характеру у другому розділі дисертаційного дослідження. Проте, поза уваги залишилися питання, пов'язані зі співвідношенням таких понять, як «податковий процес» та «адміністративний процес», «податкове провадження» та «адміністративне провадження», а вони також потребують певної уваги.

2. На с. 39-140 авторка ставить під сумнів визначення фінансової відповідальності як самостійного виду юридичної відповідальності та розглядає її як загальну категорію, що включає такі окремі види, як податкову та бюджетну відповідальність. Такий підхід потребує уточнення, адже, по-перше, не відповідає сучасній доктрині фінансового права. Й, по-друге, як неодноразово звернено увагу безпосередньо й дисертанткою, фінансова відповідальність як вид юридичної відповідальності, згадується в ст. 111 Податкового кодексу України, де зазначено, що «за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова; адміністративна; кримінальна». Отже, на законодавчому рівні фінансова відповідальність також отримала статус окремого виду юридичної відповідальності.

3. Враховуючи тему дисертації, значна увага К.І. Ремез логічно приділена практичним аспектам процедурного характеру щодо застосування законодавства за податкові правопорушення, що дозволило дисертантці розглянути поняття, розкрити зміст та виділити особливості адміністративного провадження у справах про адміністративні правопорушення в сфері оподаткування. Робота тільки би виграла, якщо б дисертантка звернулася до питань співвідношення норм Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо порядку адміністративного провадження у справах про адміністративні правопорушення із нормами Закону України «Про адміністративну процедуру», адже, на сьогодні наявна певна конкуренція між нормами цих нормативно-правових актів.

4. Уточнення потребує позиція авторки щодо доцільності запровадження стандартизованої процедури для здійснення основних функцій контролюючих органів, зокрема, таких як: перевірки, витребування документів, надання інформації. Відкритим залишається питання в який спосіб має бути здійснена така стандартизація.

**Загальна оцінка дисертації та її відповідність встановленим вимогам.**  
Дисертація Ремез Катерини Ігорівни «Адміністративно-правові засади відповідальності за податкові правопорушення» подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Представлені в роботі наукові положення та результати є авторським розв'язанням наукової проблеми, що полягає у виробленні цілісної концепції формування правових механізмів регулювання адміністративної та іншої відповідальності за податкові правопорушення, виявленні проблемних аспектів застосування норм адміністративного та фінансового права в цій сфері, а також виробленні пропозицій та рекомендацій щодо вдосконалення законодавства для підвищення ефективності запобігання, виявлення та притягнення до відповідальності винних осіб за податкові правопорушення в Україні.

Логіко-структурна побудова дисертації демонструє володіння авторкою методологією правового дослідження, забезпечує доступність сприйняття викладеного матеріалу.

Всі положення, які винесено на захист, мають наукову новизну, їх рівень («вперше», «удосконалено», «набули подальшого розвитку») визначено

коректно. Структура й обсяг роботи відповідають встановленим вимогам. Тема дисертаційного дослідження є актуальною і відповідає пріоритетним напрямкам державної політики України та науковим програмам національного значення. Тема і зміст дисертаційної роботи відповідають паспорту спеціальності 081 «Право».

Робота відповідає вимогам 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, а її авторка Ремез Катерина Ігорівна – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії з галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

**Офіційний опонент:**

доцент кафедри господарського  
та адміністративного права  
Донецького національного університету  
імені Василя Стуса,  
к.ю.н., доцент

Ю. О. КОСТЕНКО

