

ВИСНОВОК

про наукову повизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації Спаськіна Олега Анатолійовича на тему «Системне регулювання відповідальності в сфері податкових відносин», поданій на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право», підготовлений та затверджений на підставі публічної презентації наукових результатів дисертації та її обговорення кафедрою податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 8 від 20. 02. 2026 р.)

Обґрунтування вибору теми дослідження та її зв'язок із планами наукових робіт університету. Податкові правовідносини за своєю природою є конфліктними, що зумовлює необхідність узгодження інтересів їх учасників. У практиці правозастосування таке узгодження не завжди досягається, що призводить до порушення вимог податкового законодавства та формує підстави для застосування заходів юридичної відповідальності. Системний підхід до оцінки таких ситуацій передбачає врахування кримінальної, адміністративної та податкової відповідальності як самостійних форм державного примусу. При цьому податкова відповідальність має специфічний характер і реалізується через засоби податково-правового примусу з метою забезпечення повного і своєчасного надходження податків і зборів до бюджетів.

Підставою застосування податкової відповідальності є вчинення податкового правопорушення. Питання притягнення до відповідальності вирішується шляхом встановлення складу податкового правопорушення, ключовим елементом якого є вина особи, дії або бездіяльність якої призвели до порушення податково-правових приписів. З'ясування суб'єктивної сторони безпосередньо впливає на обсяг несприятливих правових наслідків для платника податків і розмір фінансових санкцій.

Податкові правопорушення класифікуються за різними підставами залежно від мети дослідження. У доктрині поширеним є їх розмежування за ступенем суспільної небезпеки на злочини та проступки. Водночас для

аналізу змісту податково-правових обов'язків доцільним є виокремлення правопорушень у сфері податкового обліку, сплати податків і зборів, а також податкової звітності.

Проблематиці податкової відповідальності присвячені наукові праці провідних фахівців з податкового права. Окремі питання цієї тематики досліджували, зокрема: М. П. Кучерявенко, А. В. Роздайбіда, М. В. Занфіров, А. Й. Іванський, В. М. Ковтун, М. К. Смакограй, П. М. Дуравкін та Н. Ю. Онищук. Водночас низка аспектів податкової відповідальності залишається дискусійною, що зумовлено динамічним розвитком податкового законодавства та формуванням судової практики. Зазначені обставини обумовлюють актуальність і наукову доцільність обраної теми дисертаційного дослідження.

Дисертаційна робота виконана на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого відповідно до цільової комплексної програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965). Виконане дослідження відповідає Національній економічній стратегії на період до 2030 року, затвердженій Постановою Кабінету Міністрів України від 03.03.2021 р. № 179, Стратегії розвитку Національної академії правових наук України, затвердженій Постановою Загальних зборів НАПрН України від 26.03.2021 р. № 12-21.

Тема дисертаційної роботи затверджена рішенням вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол № 4 від 28.11.2024 року).

Наукове завдання, розв'язання якого отримано в дисертації. Метою дисертації є отримання нових наукових результатів щодо визначення правової природи та особливостей відповідальності за порушення податкового законодавства; виявлення проблемних аспектів нормотворчості та правозастосування, а також формування практичних рекомендацій щодо вдосконалення законодавства України у цій сфері.

Для досягнення поставленої мети в роботі вирішуються такі завдання:

- з'ясувати природу юридичної відповідальності та її особливості у сфері податкових відносин;
- визначити наслідки податкової відповідальності;
- з'ясувати характер співвідношення податкової, адміністративної та кримінальної відповідальності;
- сформулювати висновки щодо характеру й особливостей податкового правопорушення;
- охарактеризувати склад податкового правопорушення;
- визначити місце об'єкта податкового правопорушення при деталізації підстав притягнення до податкової відповідальності;
- з'ясувати характер і значення об'єктивної сторони податкового правопорушення для кваліфікації діянь суб'єкта податкових правовідносин;
- визначити особливості статусу суб'єкта податкових правопорушень;
- з'ясувати особливості визначення суб'єктивної сторони податкового правопорушення;
- охарактеризувати підстави класифікації податкових правопорушень і їх види.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що вперше у вітчизняній науці податкового права на основі комплексного аналізу наукових праць та національного законодавства з'ясовано правову природу та особливості відповідальності за порушення податкового законодавства; окреслено проблемні аспекти нормотворчості та правозастосування, а також сформульовано практичні рекомендації щодо вдосконалення законодавства України у цій сфері.

До найбільш вагомих результатів, які відображають наукову новизну роботи та виносяться на захист, належать такі положення:

уперше:

- акцентовано на тому, що податкова відповідальність передбачає

стягнення не податкових платежів, а штрафів як наслідків податкового правопорушення, що включаються до складу грошового зобов'язання платника податків. При цьому стягнення податкових платежів здійснюється не безпосередньо посадовими особами контролюючих органів, а на підставі актів, прийнятих такими органами в межах їх повноважень;

– доведено, що конструкція грошового зобов'язання об'єднує грошове вираження несприятливих наслідків для платника, виходячи з того, що податкове зобов'язання – це фактично сума коштів платника, яке охоплює: а) суму коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету; б) суму коштів, сформовану за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання;

– обґрунтовано, що класифікацію податкових правопорушень доцільно здійснювати: а) на підставі оцінки відносин між платником податку і контролюючим органом: податкові правопорушення, вчинені контролюючими органами; податкові правопорушення, вчинені платниками податків й іншими зобов'язаними особами в процесі реалізації податкового контролю та виконання рішень контролюючих органів; б) залежно від критерію структурування податкового обов'язку: податкові правопорушення щодо податкового обліку; податкові правопорушення при сплаті податків і зборів; податкові правопорушення щодо податкової звітності;

– зроблено висновок щодо характеру та співвідношення нормативних і фактичних підстав настання юридичної відповідальності за податкові правопорушення, де перші визначають законодавчу модель податкового правопорушення та передбачені санкції, а другі полягають у встановленні конкретних обставин протиправної поведінки платника податків, що свідчать про наявність складу правопорушення та зумовлюють притягнення особи до відповідальності;

удосконалено:

– підхід до визначення кола суб'єктів відповідальності у податкових

правовідносинах, відповідно до якого, окрім владних і зобов'язаних осіб, такими суб'єктами визнаються також особи, що виконують функції збирання та перерахування сум податків і зборів, при цьому протиправність поведінки та юридично значущі наслідки у разі неперерахування коштів пов'язуються не з платником податків, який своєчасно передав їх у рахунок податкового обов'язку, а з особою, з вини якої допущено таке порушення;

– підстави розмежування адміністративної та податкової відповідальності, що проявляються у відмінностях: а) суб'єктами податкової відповідальності виступають як юридичні, так і фізичні особи, тоді як у режимі притягнення до адміністративної відповідальності суб'єктами правопорушень виступають виключно фізичні особи; б) застосування податкового примусу, що охоплює конструкцію виключних засобів впливу (пеня, податкова застава, адміністративний арешт активів тощо); в) податкова відповідальність спирається на застосування санкцій у грошових формах (штрафу);

– підхід до визначення умов притягнення до фінансової відповідальності за податкові правопорушення, відповідно до якого вина платника податків розглядається не як формальна чи декларативна умова відповідальності, а як обов'язковий системоутворюючий елемент кваліфікації податкового правопорушення;

– підхід до встановлення вини платника податків як фактичної підстави фінансової відповідальності, відповідно до якого вона визначається з урахуванням: а) наявності у платника податків можливості дотримання правил і норм, за порушення яких передбачено відповідальність, проте невжиття ним достатніх заходів щодо їх дотримання; б) доведення контролюючим органом нерозумності, недобросовісності та відсутності належної обачності в діях або бездіяльності платника податків, за які передбачена відповідальність;

– розуміння того, що грошове зобов'язання платника податків у механізмі регулювання податкової відповідальності має комплексний

характер і охоплює: а) суму податку, що підлягає сплаті в межах належного виконання податкового обов'язку; б) фінансову санкцію як наслідок вчинення податкового правопорушення; в) пеню як засіб забезпечення виконання податкового обов'язку;

набули подальшого розвитку:

– позиція стосовно того, що податкова відповідальність передбачає застосування засобів державного примусу, в основі чого є порушення порядку, який закріплений податково-правовими нормами, які забезпечують надходження коштів до доходних частин державного і місцевих бюджетів;

– підхід до оцінки винного діяння платника податків як прояву його вільного волевиявлення, що полягає у порушенні комплексу податкових обов'язків, зокрема обов'язків з податкового обліку (як щодо зобов'язаних осіб, так і щодо об'єктів оподаткування) та обов'язку своєчасного подання податкової звітності, за умови наявності винної поведінки як підстави для застосування санкцій;

– висновок щодо правової природи несприятливих наслідків для платника податків, відповідно до якого у податковому праві санкцією є лише штраф, тоді як пеня належить до засобів забезпечення виконання податкового обов'язку і може застосовуватися у разі формального ненадходження коштів до бюджету навіть за відсутності встановленого податкового правопорушення;

– характеристика змістовних підстав забезпечення фінансової спроможності отримувачів коштів від сплати податків і зборів (а саме держави й територіальних громад), коли нарахування фінансової санкції на особу, яка внаслідок умисних дій несвоєчасно або не в повному обсязі сплатила податок, спричиняє відповідні грошові наслідки, що втілюється як у покарання для нього, так і у відновлення матеріального становища для держави та територіальних громад, які отримують кошти від сплати податків і зборів.

Обґрунтованість і достовірність отриманих результатів дослідження. Висновки та рекомендації, які отримані в ході дослідження, науково обґрунтовані і достовірні, що досягається застосуванням сукупності філософських, загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. Основу цієї системи методів становлять діалектичний, порівняльно-правовий, дедуктивний і формально-юридичний підходи.

Нормативно-правову та практичну основу дослідження становлять Конституція України, чинні міжнародно-правові договори, закони України, інші підзаконні нормативно-правові акти з питань системного регулювання відповідальності у сфері податкових відносин, статистичні дані, інформація з Єдиного державного реєстру судових рішень і з офіційних електронних ресурсів Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Конституційного Суду України тощо.

Теоретичну основу дисертації становлять наукові праці національних і зарубіжних авторів, які займаються проблемами загальної теорії права, різними аспектами приватно-правового та публічно-правового регулювання, зокрема, податкового права.

Практичне значення отриманих результатів передбачає можливість використання положень і висновків дисертації у:

- правотворчій діяльності – у процесі реформування і вдосконалення чинного податкового законодавства щодо змін до розділу II Податкового кодексу України, узгодження норм податкового законодавства й норм адміністративного та кримінального законодавства;
- правозастосовній діяльності – щодо впорядкування поведінки платників податків і зборів, діяльності контролюючих органів, правоохоронних органів і їх посадових осіб;
- навчальному процесі – при викладанні навчальної дисципліни «Податкове право», вибіркових дисциплін, які стосуються підстав податкової відповідальності, для підготовки відповідних розділів підручників,

навчальних посібників, курсів лекцій, публікацій викладачів, аспірантів і студентів.

Апробація результатів дослідження. Окремі положення дисертації були представлені на наукових заходах, зокрема, на круглих столах і міжнародних науково-практичних конференціях: «Податкова система: сучасні виклики», присвячена 30-річчю видання першого в СНД підручника «Податкове право» (м. Харків, 16 квітня 2024 р.), «Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)» (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2024 р.), «Міністерство юстиції як учасник судових проваджень» (м. Харків, 16 травня 2025 р.), «Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні аспекти» (м. Полтава, 19 листопада 2025 року).

Повнота викладу матеріалів дисертації в публікаціях здобувача. Основні теоретичні положення й висновки дослідження відображено у 7 наукових працях: 3 статті у фахових виданнях України, тези 4 доповідей на наукових і науково-практичних конференціях.

Наукові праці, у яких відображено основні результати дослідження:

1. Спаськін О. А. Визначення умислу як форми вини: наслідки для платників податків. *Проблеми законності*. 2024. Вип. 167. С. 71–86. DOI: <https://doi.org/10.21564/2414-990X.167.314025>.

2. Спаськін О. А. Вина як елемент складу податкового правопорушення: загальні та спеціальні висновки. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2024. Вип. 48. С. 330–342. DOI: <https://doi.org/10.31359/1993-0941-2024-48-330>.

3. Спаськін О. А. Легалізація доходів отриманих злочинним шляхом як передумова невиконання податкового обов'язку. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2025. Вип. 49. С. 393–407. DOI: <https://doi.org/10.31359/1993-0941-2025-49-393>.

Наукові праці, у яких засвідчено апробацію матеріалів дослідження:

4. Спаськін О. До питання щодо визначення критерію умисності

податкового правопорушення. *Податкова система: сучасні виклики* : зб. ст., доп. та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 30-річчю видання першого в СНД підруч. «Податкове право» (м. Харків, 16 квіт. 2024 р.). Харків : Асоц. фінанс. права України, 2024. С. 191–194.

5. Спаськін О. Деякі аспекти визначення умисності податкових правопорушень. *Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)* : зб. ст., доп. та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 4–5 жовт. 2024 р.). Харків: Асоц. фінанс. права України, 2024. С. 145–149.

6. Спаськін О. А. Звільнення від відповідальності при справлянні податкового обов'язку: на прикладі практики Верховного Суду. *Міністерство юстиції як учасник судових проваджень* : зб. доп. та тез учасників наук.-практ. конф. (м. Харків, 16 трав. 2025 р.). Харків : Асоц. фінанс. права України, 2025. С. 101–107.

7. Спаськін О. А. До питання щодо вини як елементу складу податкового правопорушення. *Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу : теоретичні та практичні аспекти* : матеріали X Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Полтава, 19 листопада 2025 року). Полтава, 2025. С. 150–154.

Оцінка мови та стилю дисертації. Дисертацію виконано українською мовою з правильним вживанням юридичної та спеціальної термінології. Стиль викладення матеріалу дослідження – науковий.

Загальний висновок. Дисертація Спаськіна О. А. «Системне регулювання відповідальності в сфері податкових відносин» є кваліфікаційною науковою роботою, містить нові науково обґрунтовані результати, які виконують конкретне наукове завдання, що полягає в отриманні наукових висновків щодо визначення правової природи та особливостей відповідальності за порушення податкового законодавства; виявленні проблемних аспектів нормотворчості та правозастосування, а

також формуванні практичних рекомендацій щодо вдосконалення законодавства України у цій сфері.

Дисертація є самостійною науковою працею, яку виконано з дотриманням академічної доброчесності. Наукова новизна, висновки та пропозиції сформульовані автором самостійно й обґрунтовані на підставі особистих досліджень.

Дисертація Спаськіна О. А. на тему «Системне регулювання відповідальності в сфері податкових відносин» 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 р. № 44 (зі змінами) та може бути подана до разової ради для захисту на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

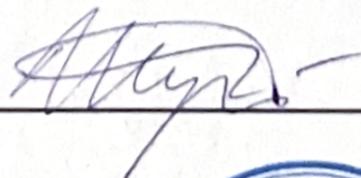
Головуюча на засіданні:

доцентка кафедри податкового права

Національного юридичного університету

імені Ярослава Мудрого,

кандидат юридичних наук



Тетяна ШУЛЬГА

20 лютого 2026 р.

