

*До разової спеціалізованої вченої ради
ДФ 2024-18
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77)*

РЕЦЕНЗІЯ

доцента, кандидата юридичних наук

Котенка Артема Михайловича на дисертацію Логвінової Ольги Василівни на тему «Процедура сплати податку в системі процедур виконання податкового обов'язку», що була подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність теми дисертації. Завдяки податкам і зборам публічні суб'єкти можуть виконувати покладені на них функції. Хоча податковий обов'язок органічно включає і облік, і звітність, ключовим, центральним елементом залишається саме сплата податку. Сплата податків і зборів – конституційний обов'язок. Саме тому процедури, що забезпечують повне та своєчасне поповнення дохідних частин бюджетів були, є і залишаться у центрі уваги як законодавця, так вчених. Процес удосконалення податкового законодавства, євроінтеграція, судова практика, а наразі і війна постійно вносять корективи у процедури виконання податкового обов'язку. Саме тому актуальність дослідження О.В. Логвіної не викликає сумнівів.

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження послужив науковий доробок таких учених, як: М.П. Кучерявенка, І.Л. Самсіна, І.Є Криницького, П.М. Дуравкіна та інші.

Обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, що містяться в дисертації. Положення дисертації відображено у 9 наукових публікаціях, із яких 3 – у наукових фахових виданнях України, перелік яких затверджено Міністерством освіти і науки України, тезах 6 наукових доповідей на науково-практичних конференціях. Положення дисертація належним чином апробовані на наукових заходах.

Дисертація є логічно структурованою. Дослідження складається зі вступу, двох розділів, що містять 5 підрозділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку використаних джерел (176 найменувань) та додатка.

У першому розділі дисертації О.В. Логвінова досліджує вихідні засади процедурного регулювання обов'язку щодо сплати податків та зборів. Дисертантка пропонує належну процедуру характеризувати як своєрідну унормовану «дорожню карту», стандартизовану правову поведінку, визначений набір послідовних дій у конкретних життєвих сценаріях, що спрямовані на досягнення позитивного результату (зокрема, у сфері оподаткування). Як відносно нова податково-правова категорія, вона потребує формування виважених підходів до розуміння змісту та структури, підстав застосування, а також з'ясування інституційної специфіки, проведення відмежування від споріднених термінів. Ключовим початковим кроком у виконанні зазначених доктринальних завдань мало було б стати визначення податкової процедури.

Слушним є висновок, що з'ясування природи податкових процедур, беззаперечно, вимагає узгодження конструкцій матеріального та процесуального. Це обумовлює чіткий діалектичний зв'язок таких понять. З одного боку, матеріальний припис у податковому праві може залишитись гаслом без наявності відповідної процедури щодо його реалізації. Матеріальний припис може бути формалізований та породжувати відповідні правові наслідки лише після реалізації процедури, яка його стосується. З іншого боку, процедура не може розглядатися відокремлено від матеріальної норми. Матеріальна норма фактично зосереджує мету, напрямки та засоби реалізації відповідної процедури. Тобто процедура відштовхується від матеріальних вихідних засад.

Дисертантка замислюється щодо доцільності використання понять «законотворчі процедури» чи «нормотворчі процедури». Пропонується орієнтуватися на останній варіант, оскільки він передбачає процедурне упорядкування реалізації всіх джерел права, які відрізняються одне від одного змістовними ознаками. Законотворчі процедури зосереджуються насамперед на

процедурному упорядкуванні появи законодавчих актів, що становить більш вузьку сферу регулювання.

Поглиблюючись у аналіз матеріального і процесуального, О.В. Логвінова доходить висновку, що деталізація співвідношення матеріального та процедурного є наявною майже в кожному концептуальному понятті податкового регулювання. Однією із доктринальних конструкцій регулювання податкових відносин є поняття податкового обов'язку, закріплене у ПК України. Саме законодавче визначення податкового обов'язку надає чіткої динамічності в розумінні природи податкового обов'язку. Всі складові податкового обов'язку (облік, сплата та звітність) визначено через відповідні активні дії. Тобто виконання податкового обов'язку пов'язується з виконанням процедур обліку, сплати та звітності.

Слід погодитися із висновком, що складність процедурного регулювання полягає в тому, що існує необхідність узгодження процедурних прав та обов'язків учасників, які протистоять одне одному в податковому правовідношенні. Йдеться про відповідну узгодженість та зумовленість прав та обов'язків платника із повноваженнями контролюючого органу. Так, повноваження щодо контролю суб'єктом владних повноважень має стосуватись лише тих обов'язків, які повинен реалізувати платник.

Пропонується у ПК України сформувати окрему частину (розділ або главу), присвячений податковим процедурам, яка має містити дефініцію податкової процедури і закріплювати систему податкових процедур тощо. Ймовірно, нині законотворець може не погодитись на такий крок як на надзвичайно кардинальний, тому введення до тексту ст. 14 Податкового кодексу України дефініції податкової процедури, а також визначення системи податкових процедур та закріплення переліку її складових може слугувати тимчасовим компенсуючим рішенням. При цьому систему податкових процедур доцільно розглядати через призму виконання податкового обов'язку.

Не оминула О.В. Логвінова вплив євроінтеграційних процесів на національне законодавство. По-перше, це пристосування чинного податкового

законодавства до вимог європейського. Йдеться не лише про формування певного спільного знаменника між національними законами та законодавством Європейського Союзу, а й формальне, термінологічне узгодження, завдяки якому формується можливість ефективного застосування законодавчих приписів.

Другий розділ дисертації присвячено реалізації процедур сплати податків і зборів. О.В. Логвінова слушно розглядає процедури обліку як передумову сплати податків. Дисертантка вказує, що процедури податкового обліку ґрунтуються на кількох методах: касовий, нарахувань та попередньої події. Касовий метод орієнтований на реальне надходження грошових коштів, тоді як метод нарахувань пов'язує облікові процедури з моментом виникнення права на дохід або обов'язку на здійснення витрат. Використання кожного із цих методів залежить від особливостей правового статусу платника, режиму надходження доходів та здійснення витрат. Водночас певну перевагу, на наш погляд, має касовий метод, бо він виражає класичний підхід до природи податку. Податок – це частина того, що я заробив чи отримав. І саме після цього я виокремлюю частку як податковий обов'язок і передаю до відповідного публічного утворення. Касовий метод обліку доходів і витрат платника передбачає облік таких доходів і витрат з моменту фактичного їх понесення платником. Метод нарахувань не пов'язується з безпосереднім моментом надходження або витрачання грошових коштів. При застосуванні цього методу йдеться про час набуття платником права на доходи або визнання за ним витрат, незалежно від фактичного отримання доходів та розрахунків. Своєрідним поєднанням ознак та процедур методу нарахувань та касового методу є метод попередньої події. Він орієнтований на облік доходів і витрат на подію, що відбулася раніше, незалежно від моменту вступу платником у право власності.

Цікавим є аналіз реєстрації податкових накладних як облікової та звітної процедури. Зазначається, що облікові обов'язки хоча і включають їх автономні блоки (облік платників і облік об'єкта), але являють собою залежну та взаємопов'язану конструкцію. Вони вирізняються первинністю, бо без визначення зобов'язаної особи та наявності у неї об'єкту, який породжує

обов'язок зі сплати, не можна говорити про виникнення податкового обов'язку в широкому сенсі. Більш того, незважаючи на те, що процедури реалізації облікових дій регулюються відокремлено від процедур сплати податку і передують останнім, без них неможливе взагалі виконання податкового обов'язку.

Слід погодитися, що особливістю відносин щодо реєстрації податкових накладних є наявність складної конструкції зустрічних обов'язків зобов'язаної та владної особи. Безумовно, первинним є обов'язок платника зареєструвати податкову накладну. Але підтвердженням, констатацією факту врахування цієї дії з боку контролюючих органів є отримання квитанції про прийняття податкової накладної з боку податкового органу. Саме тому важливим у цій ситуації є врахування фактичних обставин, пов'язаних із реєстрацією податкової накладної. Цікавим є той факт, що на сьогодні розмежовуються «первинна реєстрація» та «вторинна реєстрація». Це породжує змістові підстави для оскарження рішень контролюючих органів.

Роботу збагатило дослідження динаміки змін податкового законодавства після повномасштабного вторгнення РФ, що стало межею у відносинах стосовно реєстрації податкових накладних (коли породжуються неузгодженість, суперечності в оцінюванні таких відносин з боку платника і з боку контролюючого органу). Це зумовило коригування формальних ознак регулювання облікових та звітних відносин у сфері податків. 27 травня 2022 р. була офіційно оприлюднена оновлена форма податкової накладної. Але до цієї дати платник не міг скористатися не лише нею, а й урахувати особливості режиму нової процедури реєстрації цього документа. До моменту появи нової форми податкової накладної не існувало повторних квитанцій із повідомленням «документ не прийнято». Наведені обставини спричиняють те, що фактично під час оцінки подібних відносин існувало дві події щодо реєстрації податкової накладної. Як висновок дисертантка вказує, що навряд чи можна вважати об'єктивною підставою притягнення платника до відповідальності щодо повторного подання на реєстрацію податкових накладних із врахуванням факту

первинної реєстрації, коли платник не мав можливості впливу на коректність роботи сервісів податкового органу.

Виходячи з того, що процедурне упорядкування розрахунку суми податку залежить від методу оподаткування, О.В. Логвінова слушно вказує, що в умовах рівного оподаткування процедури розрахунку суми податку встановлюються однакового розміру для кожного платника. Фактично йдеться про підстави фінансового забезпечення спільних суспільних витрат, коли визначається єдина мета, загальна сума для її реалізації, яка після цього розкладається на всіх осіб, які зацікавлені в її реалізації. В умовах рівного оподаткування закладається певна діалектична єдність між задоволенням єдиної суспільної мети та задоволенням інтересу кожного учасника такого проєкту. Більш того, рівність оподаткувань дає змогу за цих умов узгодити публічні матеріальні потреби з матеріальними можливостями, станом учасників проєкту, спроможністю платників податків. Певною альтернативою рівного оподаткування є прогресивне оподаткування, яке реалізується через процедурну деталізацію збільшення ставки податку залежно від зростання розмірів бази оподаткування. Важливо врахувати, що в цьому випадку прогресивність оподаткування як збільшення податкового зобов'язання стосується не всього розміру бази оподаткування, а лише відповідної частки.

Логічно у роботі розмежовуються процедури сплати податку у залежності від того, чи сплачується податок добровільно. Добровільна сплата податку передбачає реалізацію сукупності процедур за умов чіткого додержання платником приписів податкового законодавства як щодо повноти реалізації обов'язку, так і щодо його строків. Примусовість сплати зумовлює застосування спеціальних заходів, коли йдеться про порушення припису податкового законодавства і фактично не про сплату податку, а про погашення заборгованості, яка виникла внаслідок несплати податку. Саме тому за характером, суб'єктивним складом, природою відносин – це різні процедури.

Також розглянуті процедурні питання перенесення строку сплати податків. У цих умовах застосується розстрочення, відстрочення та податкового кредиту. Розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу є

перенесення строків сплати платником податків його грошових зобов'язань або податкового боргу. Податковий кредит стосується суми податку, яка була сплачена/нарахована.

Цікавим є аналіз процедур забезпечення сплати податків, зокрема, стягнення дебіторської заборгованості платника податків. У разі якщо здійснення заходів щодо погашення податкового боргу платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, не привело до повного погашення суми податкового боргу або у разі недостатності у платника коштів для погашення податкового боргу, контролюючий орган визначає дебіторську заборгованість платника податків, строк погашення якої настав, джерелом погашення податкового боргу такого платника податків. Контролюючий орган укладає з платником податків договір щодо переведення права вимоги такої дебіторської заборгованості, яка продовжує залишатися активом платника податків, що має податковий борг, про що зазначається в договорі між платником податків і контролюючим органом, та має бути відповідним чином розкрита в примітках до фінансової звітності. При цьому податковий борг продовжує обліковуватися за платником податків, у якого він виник, до надходження коштів до бюджету за рахунок стягнення цієї дебіторської заборгованості. Контролюючий орган повідомляє платнику податків про таке надходження в п'ятиденний строк з дня отримання відповідного документа.

Дисертація містить і інші положення, що у сукупності забезпечують належний ступінь наукової новизни. Положення, що виносяться на захист мають належний рівень обґрунтування.

У дисертації О.В. Логвінової текстових запозичень без посилання на джерела та інших порушень академічної доброчесності не виявлено.

Надаючи загальну позитивну оцінку рецензованій роботі, вважаємо за потрібне вказати на окремі положення, що, на наш погляд, потребують уточнення чи додаткової аргументації.

исертантка в окремих випадках користується термінологією, яка не є усталеною. На сторінці 37 дисертації зазначається: «Крім того, реалізація подібних процедур

не обов'язково пов'язується з правопорушеннями, адже в ході апеляційного адміністративного оскарження може бути прийняте рішення, висновок якого виключає оцінку поведінки особи як протиправної». Традиційно, по відношенню до процедури оскарження рішень контролюючого органу, передбаченій ст. 56 ПК України, застосовується термін «адміністративне оскарження», а не «апеляційне адміністративне оскарження». Зустрічається у роботі «погашення» податкового обов'язку (с. 47) та «справлянням» податкового обов'язку (с. 69);, хоча усталеною є конструкція «виконання податкового обов'язку». Іноді дисертантка вдається до оціночних понять, не обґрунтовуючи такого підходу. Наприклад, про нікчемність частки специфічних (процедурних) норм у тексті Основного Закону України і «вкраплення» до тексту Конституції України (с. 38-39); про «вагомість» такої підстави припинення податкового обов'язку як його виконання. (с. 62); «адекватне» висвітлення в законодавчих нормах (с. 66-67) тощо.

а сторінці 53 зазначається, що потребують корекції обидві частини профільної «податкової» статті Конституції України, шляхом вказівки на процедуру виконання податкового обов'язку. Реалізація такої пропозиції на думку дисертантки дасть змогу відійти від використання в Основному Законі нашої держави категорії «порядок», яка має дещо загальний та абстрактний характер. Вона є відносно «застарілою» порівняно з терміном «процедура», який набуває дедалі більшого поширення в науковому обігу та у вітчизняному законодавстві. Окрім аргументу щодо «застарілості» категорії «порядок» слід уточнити свою позицію з цього питання.

якож стверджується, що жодних специфічних особливостей щодо прийняття саме податкових законів не існує (с. 55). У ст. 4 ПК України «Основні засади податкового законодавства України» є принципи, які визначають вимоги до податкових законів, тобто законів, що вносять зміни до ПК України. Наприклад, принцип стабільності.

Зауваження мають уточнюючий, доповнюючий чи характер дискусії, направлені стимулювати подальший науковий пошук у відповідній проблематиці та не мають вирішального впливу на загальну оцінку дисертації

Ольги Василівни Логвінової на тему «Процедура сплати податку в системі процедур виконання податкового обов'язку».

Дисертації є цілісним, самостійним та завершеним дослідженням, що містить наукову новизну та відповідає 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 № 44, а її авторка – Ольга Василівна Логвінова – заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Рецензент:

кандидат юридичних наук, доцент
доцент кафедри фінансового права
Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого



А. М. Котенко

