

## ВИСНОВОК

про наукову новизну, теоретичне та практичне значення результатів дисертації Логвінової Ольги Василівни на тему «Процедура сплати податку в системі процедур виконання податкового обов'язку», 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 № 4 від 14.11. 2024р.)

Обґрунтування вибору теми дослідження та її зв'язок із планами наукових робіт університету. Відносини оподаткування відрізняються активним динамічним характером, що обумовлюється їх плінністю та необхідністю адекватного редагування податкового законодавства в досить стислий термін. Подібна ситуація обумовлюється і діалектичним зв'язком матеріального та процедурного регулювання податкових відносин. Податкова процедура завжди спирається на зміст, завдання, мету, які визначаються матеріальним приписом. Саме тому нерозривне поєднання матеріальних і процедурних норм і лежать в основі досягнення мети упорядкування процесу справляння податкового обов'язку.

Важливо враховувати і те, що саме визначення характеру податкового обов'язку подається через динаміку, послідовну зміну стадій податкового обліку, сплати податку та надання податкової звітності. Безумовно, якщо робити висновок, виходячи із формування дохідних частин бюджетів, акумуляції коштів для забезпечення завдань та функцій держави і територіальних громад, то основним у цьому процедурному упорядкуванні відносин є обов'язок по сплаті податків та зборів. Однак реалізувати його без обчислення суми податку, надання податкової звітності не можливо. Лише

комплексна реалізація всіх цих складових гарантує повне та своєчасне виконання податкового обов'язку.

Значну увагу автор приділяє аналізу проблем виконання податкового обов'язку. Насамперед значну кількість аспектів цього напрямку було розглянуто у працях М.П. Кучерявенка; комплексне дослідження природи та характеру податкового зобов'язання в роботах І.Л. Самсіна; дослідження щодо з'ясування характеру реалізації процедур засобів забезпечення виконання податкового обов'язку в роботах П.М. Дуравкіна; з'ясування всіх аспектів процедурного регулювання в податкових відносинах в публікаціях та монографічному дослідженні І.Є. Криницького.

Водночас дослідження проблем процедурного регулювання лише однієї зі складників податкового обов'язку є більш вузьким напрямом порівняно з комплексним підходом до аналізу податкових процедур. Автором підкреслено, що подібна комплексність передбачає реалізацію двох умов. По-перше, йдеться про об'єднаність процедур на єдиних засадах застосування імперативного методу упорядкування відносин між суб'єктами. По-друге, відокремленість процедурного упорядкування сплати податків та зборів об'єктивно потребує врахування передумов можливостей реалізації сплати податків та зборів, а також засобів, які мають гарантувати і забезпечити це у разі затримки сплати, або сплати не в повному розмірі.

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 23.11.2021 року).

**Наукове завдання, розв'язання якого отримано в дисертації.** Метою дисертації є отримання нових обґрунтувань та результатів щодо визначення природи та особливостей процедурного регулювання сплати податків та зборів, як складових процедур виконання податкового обов'язку в цілому.

Для досягнення поставленої мети в роботі основну увагу зосереджено на вирішенні таких завдань:

- з'ясувати співвідношення матеріального та процедурного в регулюванні податкових відносин;
- визначити природу податкових процедур, їх ознаки та підстави класифікації;
- з'ясувати характер податкового обов'язку, узгодити зміст обов'язку та зобов'язання в упорядкуванні відносин оподаткування;
- сформулювати висновки щодо доцільності та об'єктивності триланкової побудови конструкції податкового обов'язку;
- охарактеризувати підстави системності, узгодженості складових податкового обов'язку;
- визначити місце процедур податкового обліку як передумов процедурного забезпечення сплати податків та зборів;
- з'ясувати співвідношення бюджетного та податкового регулювання в гарантуванні процедур сплати податків та зборів;
- визначити особливості, підстави та характер класифікації способів сплати податків та зборів;
- з'ясувати вплив форм сплати податків та зборів на особливості їх процедурного регулювання;
- охарактеризувати засоби забезпечення виконання податкового обов'язку у разі несплати або затримки сплати податків та зборів.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в системному аналізі проблем, які стосуються процедур сплати податку в системі процедурного

упорядкування виконання податкового обов'язку. Досліджуючи ці аспекти податкового регулювання, в роботі сформовано низку положень, які свідчать про наукову новизну дослідження.

*Уперше:*

- акцентовано увагу на тому, що процедурне регулювання податкових відносин передбачає організацію відповідних дій суб'єктів владних повноважень у режимі податково-адміністративного регулювання. По-перше, формування державних органів реалізується шляхом засобів адміністративного характеру в сфері управління податковим регулюванням. По-друге, визначення системи органів управління податковою сферою обумовлює виникнення підстав для реалізації власне, податкових процедур, зумовлених виконанням податкового обов'язку. По-третє, виникнення спору під час реалізації податкових процедур передбачає вирішення його в режимі апеляційного адміністративного оскарження чи розв'язання судами. Таке поєднання податкового та адміністративного процедурного регулювання веде до формування певних комплексних (адміністративно-податкових) конструкцій, основу яких становить єдиний тип засобу правового впливу – імперативний;

- доведено, що регулятивна податкова процедура може розглядатися як завершальною формою процедурного регулювання, так і проміжною. У першому випадку регулятивній процедурі передують нормотворча, реалізація якої з моменту виникнення податкової норми відбувається чітко з додержанням припису закону. Виконання своєчасно та в повному обсязі податкового обов'язку не закладає підстав подальшого процедурного регулювання. У другому випадку йдеться про окремі форми правопорушення, які призвели до ненадходження податків до бюджетів і т.ін. У цій ситуації проміжний характер регулятивних процедур обумовлює те, що вони передують охоронним, коли в основі підстави виникнення необхідності процедурного регулювання охоронного типу знаходиться порушення податкового обов'язку;

- визначено, що в основі оцінювання неналежної поведінки не завжди можуть бути ознаки поведінки платника, оскільки неналежність може бути пов'язана із поведінкою контролюючого органу, банку тощо і не зумовлюватись діями або бездіяльністю саме платника податку. Може скластися враження, що якщо не надходять своєчасно кошти в рахунок погашення податкового обов'язку платника, то це є класичним прикладом правопорушення, але це формальний підхід, адже в основі оцінювання такої ситуації може знаходитись невиконання державою своїх обов'язків за наявності вини контролюючого органу;

- обґрунтовано, що процедури реалізації податкового обов'язку передбачають декілька аспектів системності: по-перше, сам податковий обов'язок об'єктивно включає три складові (облік, сплата, звітність); по-друге, процедура реалізації податкового обов'язку пов'язується виключно з поведінкою платника, хоча його обов'язок може здійснюватися через діяльність представника, податкового агента, до того ж розрахунок суми сплати податку в багатьох випадках здійснюється також через участь податкових органів, коли платник вже отримує податкове повідомлення-рішення із чітко визначеною сумою податку, яку він має сплатити;

- визначено, що особливістю відносин щодо реєстрації податкових накладних є наявність складної конструкції зустрічних обов'язків зобов'язаної та владної особи: 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;

- зроблено висновок, що принциповим моментом при визначенні умислу є доведення для умисного податкового правопорушення цілеспрямованості створення платником умов щодо досягнення наслідків правопорушення. Тож, потрібно з'ясувати спектр дій, які мав вчинити і які вчинив платник із метою

дотримання умов добросовісної поведінки, коли мають ураховуватись особливості поведінки не лише платника, а й інших осіб, які є суб'єктами податкових правовідносин, адже вимоги щодо додержання меж правомірної поведінки поширюються не лише на платника, а й на осіб, яким делегуються певні обов'язки платника (інститут податкового представництва), і осіб, без реалізації повноважень яких неможливе своєчасне й повне виконання податкового обов'язку (збирачі податків, контролюючий орган і т.ін.).

*Удосконалено:*

- обґрунтування того, що податково-адміністративна комплексність гарантується єдиними засобами імперативного регулювання, які притаманні і адміністративному, і податковому праву як публічним галузям, за умов чого формується узагальнена триланкова конструкція засад процедурного регулювання податкових відносин, яка включає: 1) процедури розробки й прийняття податково правової норми (відображає певні особливості саме в сфері податкового регулювання); 2) процедури повного та своєчасного виконання всіх складових податкового обов'язку (облік, сплата, звітність); 3) процедури узгодження (адміністративне та судове);

- з'ясування правової природи податкових процедур через узгодження конструкцій матеріального та процесуального, що обумовлює чіткий діалектичний зв'язок таких понять: з одного боку, матеріальний припис в податковому праві може залишитись гаслом без наявності відповідної процедури щодо його реалізації; з іншого боку, процедура не може розглядатися відокремлено від матеріальної норми, оскільки матеріальна норма фактично зосереджує мету, напрямки та засоби реалізації відповідної процедури;

- підхід щодо характеристики засад податкового та бюджетного регулювання, оскільки особливості як правого впливу в цілому, так і специфіки бюджетного та податково-процедурного регулювання ґрунтовно розрізняються. Завершення реалізації податкової процедури щодо виконання податкового обов'язку не означає, що вона втручається або накладається на

особливості бюджетного процедурного регулювання. Від цього моменту починається процедурне регулювання бюджетних відносин. Тобто, вони стикаються, але не поглинають одне одного. Саме тому, податкові процедури спрямовуються на процедурне забезпечення виконання податкового обов'язку, а не на формування бюджетних доходів;

- висновки, що момент, який зумовлює початок процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку, пов'язується із складним юридичним фактом. По-перше, для початку реалізації відповідної податкової процедури мають бути завершені всі процедури, які гарантують виникнення правосуб'єктної особи. По-друге, має сформуватися чіткий зв'язок між платником та об'єктом оподаткування, коли об'єкт оподаткування має перейти у власність платника, що зумовить виникнення обов'язків зі сплати. По-третє, процедура сплати обумовлюється відповідним часовим терміном, що передбачає виникнення обов'язку зі сплати податку після закінчення податкового періоду. Саме поєднання всіх цих обставин і зумовлює виникнення юридичного факту, що породжує початок процедурного регулювання зі сплати податку;

- підхід стосовно того, що податкові процедури обліку реалізуються у формі загального і спеціального режиму. За умов загального режиму облікових процедур формування сукупності відомостей щодо платника у загальному реєстрі здійснюється без урахування окремих особливостей способів реалізації ним податкового обов'язку. Спеціальний режим облікових процедур стосується процедурного регулювання обліку учасників податкових відносин, правовий статус яких характеризується певними особливостями (наприклад: великий платник податків, платник податку на додану вартість і т.ін.), що вимагає відхилення від звичайних режимних процедур обліку;

- розуміння того, що зміна, деталізація ставки податку залежно від корегування бази оподаткувань відбувається, виходячи із конкретного методу оподаткувань, коли зміна ставки податку виникає залежно від збільшення податкової бази, за умов чого формується діалектичний зв'язок матеріально-

процедурного регулювання, коли ставка податку зосереджена на деталізації матеріального сенсу податкового упорядкування відносин і передбачає визначення частки, коштів, які мають бути перераховані в рахунок податкового обов'язку, а метод оподаткування орієнтується на процедурне забезпечення регулювання податкових відносин, підкреслює специфічні аспекти розрахунку суми податку для сплати;

- визначення тривалості процедур щодо обрахування податкового зобов'язання та суми для сплати як послідовної зміни декількох стадій:

- а) визначення податково зобов'язаної особи, з'ясування відповідності даних щодо податкового обліку такого суб'єкта даним відповідного реєстру;
- б) з'ясування характеру об'єкта оподаткування, наявність якого у платника (у власності, у користуванні і т.ін.) породжує податковий обов'язок;
- в) з'ясування періоду часу, за який розраховується сума податку;
- г) визначення бази оподаткування, виходячи із типу та характеру об'єкта оподаткування;
- г) з'ясування різновиду ставки податку, яка має застосовуватись до визначеної бази оподаткування;
- д) використання податкових преференцій, які впливають на розрахунок суми податку;
- е) визначення суми податку для сплати.

*Набули подальшого розвитку:*

- позиція стосовно того, що процедурне регулювання податкових відносин орієнтовано як на забезпечення досягнення основної мети податкового регулювання, так і на її деталізацію на відповідні складові. Основним концептуальним орієнтиром у податковому регулюванні є виконання податкового обов'язку через формування і закріплення порядку, в межах якого має бути гарантоване формування дохідних частин бюджету, що передбачає процедурне гарантування реалізації складових податкового обов'язку: процедур податкового обліку, процедур сплати податку, процедур податкової звітності;

- висновок, що в основі охоронно-податкової процедури знаходяться охоронні податкові правовідносини, які регулюють або пасивну поведінку учасників податкових правовідносин, які ігнорували необхідність здійснення



активних дій щодо виконання податкового обов'язку, або активну поведінку таких осіб, яка призвела до податкового правопорушення. Таке оцінювання поведінки може стосуватись не лише зобов'язаних осіб, а й суб'єктів владних повноважень, коли відповідному охоронному призначенню процедури передують реалізація функцій контролю податковими органами, що не означає того, що реалізація контролю обов'язково має здійснюватися в охоронному режимі, оскільки реалізація контролюючої функції податковими органами може призвести до констатації слушності та своєчасності поведінки платника, в ході чого буде зроблений висновок щодо чіткої реалізації ним податкового обов'язку;

- підхід щодо певної складності процедурного регулювання, коли є обов'язкова необхідність узгодження процедурних прав та обов'язків учасників, які протистояють одне одному в податковому правовідношенні, узгодженість та обумовленість прав та обов'язків платника із повноваженнями контролюючого органу. Так, повноваження щодо контролю суб'єктом владних повноважень має стосуватись лише тих обов'язків, які має реалізовувати платник і несприятливі наслідки для нього стосовно тих обов'язків, які не мав виконувати платник, не можуть бути підставою для штрафних санкцій та нарахувань, що формує виважену конструкцію такого балансу, який закладе непереборні підстави неможливості свавілля публічного суб'єкта в податковому регулюванні;

- висновок щодо участі контролюючого органу в розрахунку суми податку платника, яка обумовлюється випадками, коли платник несвоєчасно надає звітну документацію з розрахунком суми податку: а) виникають обґрунтовані підстави вважати, що платник у звітному документі, який визначає суму податкового зобов'язання, збільшив чи зменшив його розмір; б) виявлення помилок у декларації, які з'ясовані контролюючим органом у ході реалізації контролюючих дій. Треба чітко розуміти розбіжність наслідків для платника залежно від того, який суб'єкт розраховував і визначав суму податку: якщо цей обов'язок притаманний безпосередньо платнику, то

наслідки має відчувати на собі безпосередньо платник; в) якщо обов'язок розрахунку суми податку належить контролюючому органу і платник реалізував процедуру сплати податку чітко і відповідно до тих показників, які йому надав у податковому повідомленні-рішенні податковий орган і який виявився помилковим, то несприятливі наслідки внаслідок цього не можуть стосуватися платника;

- характеристика процедур сплати податку як сукупності дій щодо передачі коштів (у готівковій чи безготівковій формі) іншому суб'єкту податкових відносин (збирачу податків) для фактичного внесення таких коштів на відповідний казначейський рахунок конкретного бюджету, коли в цій ситуації найбільш яскраво виокремлюється така ознака податку, як грошовий характер, свідчить про варіанти сплати податку в натуральній формі як певні проміжні етапи, оскільки зарахувати на відповідний казначейський рахунок можна лише гроші.

#### **Обґрунтованість і достовірність отриманих результатів дослідження.**

Висновки та рекомендації, які отримані в ході дисертаційного дослідження науково обґрунтовані і достовірні. В основі такого висновку йдеться про те, що аналіз проблем, які увійшли до напрямків дослідження робиться із застосуванням сукупності філософських, загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання. В основі системи таких методів знаходяться: діалектичний, порівняльно-правовий, дедуктивний, формально-юридичний.

Нормативно-правову та практичну основу дослідження складають Конституція України, міжнародно-правові акти, Податковий кодекс України, інші закони України, акти судових інстанцій України, проекти законів України, законодавство зарубіжних країн.

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

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

- науково-дослідній сфері – для подальшого аналізу проблем процедурного регулювання реалізації податкового обов'язку, співвідношення процедур сплати податків та зборів з іншими складовими податкового обов'язку;

- правотворчій діяльності – у процесі реформування й удосконалення чинного податкового законодавства щодо деталізації розділу II Податкового кодексу України, узгодження норм податкового законодавства та норм Закону України «Про адміністративну процедуру»;

- правозастосовній діяльності – щодо упорядкування поведінки платників податків та зборів, діяльності органів Державної податкової служби України, поведінки їх посадових осіб;

- навчальному процесі – під час викладання навчальної дисципліни «Податкове право», вибіркових дисциплін, які стосуються процедурного регулювання податкових відносин, для підготовки відповідних розділів підручників, навчальних посібників, курсів лекцій, публікацій викладачів, аспірантів та студентів.

**Апробація результатів дослідження.** Окремі положення дисертації доповідались та обговорювалися на наукових заходах, зокрема, круглих столах та міжнародних науково-практичних конференціях, серед яких: Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні аспекти (м. Полтава, 29 вересня 2022 р.); Захист прав людини: правовий вимір (м. Полтава, 19 травня 2023 р.); Проблемні питання вирішення податкових спорів в умовах воєнного стану (м. Харків, 15 березня 2024 р.); Податкова система: сучасні виклики (м. Харків, 16 квітня 2024 р.); Захист прав людини: правовий вимір (м. Полтава, 17 травня 2024 р.); Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту) (м. Чернівці, 4–5 жовтня 2024 р.).

### **Повнота викладу матеріалів дисертації в публікаціях здобувачки.**

Основні теоретичні положення й висновки дослідження відображено у 9 наукових працях: три статті у фахових виданнях України, тези шести доповідей на наукових і науково-практичних конференціях.

*Наукові праці, у яких опубліковані основні результати дисертації:*

1. Логвінова О.В. Сучасні виклики корегування ефективності застосування законів (на прикладі податково-правового регулювання). *Проблеми законності*: зб. наук. праць. Х., 2024. Вип. 164. С. 148-160.

2. Логвінова О.В. Процедури податкового обліку як підстави забезпечення сплати податку (на прикладі реєстрації податкових накладних). *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. Х.: Право, 2024. Вип. 47. С. 416-427.

3. Логвінова О.В. Податкова процедура: від доктринальних напрацювань до закріплення законодавчої дефініції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія Право. 2024. Вип. 85. Ч 2. С. 386-396.

*Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дослідження:*

4. Логвінова О.В. Про поняття податкової процедури. *Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні аспекти*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з нагоди 20-річчя створення Полтавського юридичного інституту Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. (м. Полтава, 29 вересня 2022 року). Полтава, 2022. С. 193 – 195.

5. Логвінова О.В. Сплата податку в структурі податкового обов'язку. *Захист прав людини: правовий вимір*: збірник матеріалів II щорічної студентської наукової конференції. (м. Полтава, 19 травня 2023 року). Полтава, 2023. С.160 – 163.

6. Логвінова О.В. Деякі аспекти застосування податкового законодавства в умовах воєнного стану. *Проблемні питання вирішення податкових спорів в*

умовах воєнного стану : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., (м. Харків, 15 березня 2024 р). Х.: Право, 2024 р. С. 68-72

7. Логвінова О.В. До питання щодо узгодження зустрічних прав та обов'язків зобов'язаної та владної особи при реєстрації податкових накладних. *Податкова система: сучасні виклики*. Збірник статей, доповідей та тез учасників міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 30-річчю видання першого в СНД підручника «Податкове право» (м. Харків, 16 квітня 2024 р.). Х., 2024. С. 129-136.

8. Логвінова О.В. Цифровізація суспільних відносин та вплив цих процесів на регулювання податкового обов'язку. *Захист прав людини правовий вимір*: матеріали III щорічної студентської наукової конференції науково-практичної конференції (з нагоди 220 річниці створення Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого) (м. Полтава, 17 травня 2024 року). Полтава, 2024. С. 203-206.

9. Логвінова О.В. Особливості реєстрації податкових накладних в умовах воєнного стану. *Вороновські читання (Адміністративні та податкові процедури: чи є підстави конфлікту)*: збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернівці, 5-6 жовтня 2024 р.). Х., 2024. С.94-99.

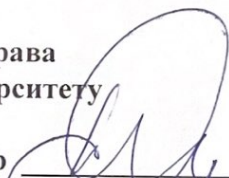
**Оцінка мови та стилю дисертації.** Дисертацію виконано українською мовою з правильним вживанням юридичної та спеціальної термінології. Стиль викладення матеріалу дослідження – науковий.

**Загальний висновок.** Дисертація Логвінової О.В. «Процедура сплати податку в системі процедур виконання податкового обов'язку» є кваліфікаційною науковою роботою, містить нові науково обґрунтовані результати, які виконують конкретне наукове завдання, що полягає в отриманні наукових та практичних висновків щодо проблематики, яка стосується процедурного забезпечення поведінки учасників податкових відносин стосовно сплати податків та зборів як складової цілісної конструкції податкового обов'язку, виявлення неузгодженості в регулюванні цих проблем

чинним податковим законодавством, окремих аспектів нормотворчості та правозастосування у вказаній сфері, а також обґрунтування відповідних пропозицій і рекомендацій для подолання колізій в цих питаннях.

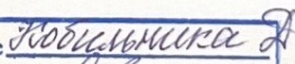

Дисертація є самостійною науковою працею, яку виконано з дотриманням академічної доброчесності. Наукова новизна, висновки та пропозиції сформульовані авторкою самостійно й обґрунтовані на підставі особистих досліджень.

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

Головуючий на засіданні:  
завідувач кафедри податкового права  
Національного юридичного університету  
імені Ярослава Мудрого,  
доктор юридичних наук, професор  Дмитро КОБИЛЬНИК

14 листопада 2024 р.



Підпис   
свідчую  
ач. ВК   
14. 11. 2024 р.