

## **ВІДГУК**

**офіційного опонента Токарєвої Катерини Олегівни  
на дисертацію Карпенко Наталії Вікторівни на тему «Пеня у  
податковому праві», подану на здобуття наукового ступеня кандидата  
юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і  
процес; фінансове право; інформаційне право**

### **Актуальність теми дисертаційної роботи.**

Сучасну фінансово-правову науку неможливо уявити без таких ключових категорій як податок, збір, штраф, пеня. Це обумовлено тим, що вони є основними джерелами поповнення бюджетів різних рівнів, завдяки їх стягненню забезпечується фінансування різних функцій держави. На особливу увагу заслуговує інститут пені, за допомогою якого забезпечується повне і своєчасне виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, вона нараховується відповідно до податкового законодавства у разі порушення строків реалізації податкового обов'язку.

Наразі в наукових колах відсутня одностайна позиція щодо сутності пені в податково-правовому регулюванні: це захід відповідальності за порушення податкового законодавства (примусу) чи спосіб забезпечення виконання обов'язків платниками податків зі сплати податків та зборів. Такий підхід має місце перш за все завдяки недосконалості актів чинного податкового законодавства України. У зв'язку з цим гостро постає проблема щодо: по-перше, змістовного наповнення категорії «пеня» у податковому регулюванні, по-друге, відмежування пені від фінансових санкцій, яке натепер не проведено. З урахуванням цього вважаємо, що тема дисертаційного дослідження Н. В. Карпенко є своєчасною та актуальною.

### **Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертація виконана на кафедрі фінансового права Університету державної фіскальної служби України і є складовою частиною науково-дослідної роботи кафедри за темою «Правове забезпечення фінансової безпеки України» (номер

державної реєстрації: 0117U004165). Дисертація відповідає Стратегічному плану розвитку ДФС України на 2015-2018 роки, затвердженого наказом ДФС України від 12 лютого 2015 р. № 80, Доктрині інформаційної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 25 лютого 2017 р. № 47/2017, Стратегії сталого розвитку «Україна-2020», схваленої Указом Президента України від 12 січня 2015 р. № 5/2015, Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016-2020 роки, затвердженої Указом Президента України від 26 лютого 2016 р. № 68/2016, та Пріоритетним напрямів розвитку правової науки на 2016-2020 роки, схвалених на загальних зборах НАПрН України 3 березня 2016 року.

**Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх достовірність.** На підставі аналізу положень дисертаційної роботи, автореферату дисертації, зроблених висновків та пропозицій, можна констатувати їх обґрунтованість. Достовірність висновків, зроблених в дисертації Н. В. Карпенко, обумовлена прогресивним дослідженням чинного законодавства України та практики його застосування, всебічним аналізом наукової літератури, правильно обраною методологічною основою дослідження. Використання дисертантом у своїй роботі різноманітних наукових методів дослідження дало змогу досягти всебічності та повноти аналізу поставлених проблем.

Дана робота виділяється своєю цілісністю, логічністю стилю викладення матеріалу та смисловою завершеністю. Основні наукові положення, висновки і рекомендації, викладені у дисертації, є теоретично обґрунтованими, що забезпечується застосуванням раціональної сукупності сучасних загальнонаукових та спеціальних методів і прийомів наукового пізнання. Використання окремих методів дозволило дослідити предмет дослідження в його ретроспективі, сформулювати та поглибити понятійний апарат, що використовується в дисертації, з'ясувати систему та структуру явища, що досліджується, встановити логічні зв'язки між елементами, сформулювати пропозиції щодо вдосконалення чинного податкового законодавства.

**Наукова новизна отриманих результатів.** Дисертаційна робота Н. В. Карпенко характеризується достатньою кількістю наукових положень, яким раніше не приділялась увага з боку науковців. Зокрема, вперше у податково-правовій науці доведено, що податково-правовий примус застосовується як до зобов'язаних (платник, податковий агент), так і владних (контролюючі органи) суб'єктів податкових правовідносин, що обумовлено необхідністю відновлення порушеного права суб'єкта користуватися певними грошовими коштами, дотримання балансу публічних і приватних інтересів у сфері оподаткування. Позначений підхід дозволяє по-новому поглянути на особливості застосування примусу у податкових правовідносинах. Фактично, державний примус пов'язується із застосуванням відповідальності (каральних заходів впливу на правопорушника), тобто доволі усталеною є конструкція застосування відповідальності лише до зобов'язаних учасників податково-правового регулювання, зокрема, платників податків та податкових агентів.

Для чіткого розуміння сутності пені у податковому-регулюванні автор проводить порівняльний аналіз пені як цивільно-правової та податково-правової категорії. На підставі цього Н. В. Карпенко визначає низку факторів, за якими різняться вказані категорії: (1) функціональне призначення – функції пені, які вона виконує у податково-правових відносинах, відмінні від функцій пені, що встановлюється у цивільно-правових угодах. В останньому випадку основне її призначення зводиться до стимулювання належним чином виконувати взяті на себе, як правило, за власною волею суб'єктом цивільних відносин зобов'язання; (2) механізми обчислення пені у цих двох випадках є різними, що зумовлено різними методами регулювання, які застосовуються у регулюванні відповідних відносин – диспозитивного у цивільно-правових, та імперативного у податково-правових відносинах; (3) різним за ступенем процедурної регламентації є закріплення порядку обрахування пені у цих двох сферах регулювання.

Позитивно слід відзначити й те, що дисертантом детально розглянуто і систематизовано ознаки пені: матеріальні (передбачає настання невикідних

для порушника майнових наслідків; основна спрямованість – компенсувати понесені збитки; її нарахування є похідним від основного податкового зобов'язання; за наслідком її застосування «початкове» податкове зобов'язання особи не змінюється; її застосування не обумовлює реалізацію інших примусових забезпечувальних заходів і відповідальності; триваючий характер); процесуальні (нараховується в силу закону, незалежно від волевиявлення як суб'єкта, на користь якого вона виплачується, так і владного суб'єкта; застосовується незалежно від волевиявлення порушника; має односторонній характер, що передбачає реалізацію владних функцій контролюючого органу без звернення за захистом до суду).

Беззаперечним досягненням автора є спроба розроблення нової редакції відповідних законодавчих приписів. Так, йдеться про зміну нормативно закріпленої у ст. 129 Податкового кодексу України конструкції пені шляхом виведення штрафних санкцій з бази її нарахування. Для цього запропоновано викласти п. 129.4 ст. 129 Податкового кодексу України у наступній редакції:

«129.4. На суми грошового зобов'язання, визначеного підпунктами 129.1.1 та 129.1.2 пункту 129.1 цієї статті (за вирахуванням суми штрафних фінансових санкцій та суми пені), та в інших випадках визначення пені відповідно до вимог цього Кодексу, коли її розмір не встановлений, нараховується пеня за кожний календарний день прострочення сплати грошового зобов'язання, включаючи день погашення, з розрахунку 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день.

На суми грошового зобов'язання, визначеного підпунктом 129.1.3 пункту 129.1 цієї статті (за вирахуванням суми штрафних фінансових санкцій та суми пені), нараховується пеня за кожний календарний день прострочення у його сплаті, починаючи з 91 календарного дня (з 271 календарного дня у разі здійснення платником податків самостійного коригування відповідно до підпункту 39.5.4 пункту 39.5 статті 39 цього Кодексу), що настає за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання, із розрахунку 100

відсотків річних облікової ставки Національного банку України, діючої на кожний такий день». На наш погляд, запропоновані зміни дозволяють розмежувати штрафні санкції та пеню й уникнути подвійного навантаження на платників податків при вчиненні відповідних порушень податкового законодавства.

Особливого значення набуває формування уявлення щодо визначення функцій пені у податковому регулюванні. Так, Н. В. Карпенко пропонує виокремлювати такі: превентивна, стимулююча і компенсаційна. Всі вказані функції існують у своїй єдності. Превентивна функція примусового заходу реалізується завдяки існуванню нормативно закріпленого механізму пені, усвідомленню наслідків пропущення строків сплати податків і зборів, що у своїй сукупності формує відповідний стимул у свідомості учасника податкових відносин не порушувати податкове законодавство. На думку дисертанта виконання пенею превентивної функції не дає підстав для ототожнення її як заходу забезпечення із санкціями за порушення податкового законодавства, отже, й інші заходи забезпечення ототожнювати із санкціями не можна.

**Наукове та практичне значення представленої дисертації** полягає в тому, що вона становить науково-теоретичний, а також практичний інтерес і може бути використана у:

– *правотворчій діяльності* – у процесі підготовки пропозицій щодо внесення змін до чинного законодавства України з метою вдосконалення правового регулювання пені та системи податкових правовідновлювальних заходів (акт впровадження № 34/12-03/2019/ВД-3 від 12 березня 2019 року);

– *науково-дослідній роботі* – для подальших розробок та наукових досліджень пені й інших правовідновлювальних заходів у податковому праві (акт впровадження № 57/1 від 12 березня 2019 року);

– *навчальному процесі* – у викладанні дисциплін «Фінансове право» і «Податкове право» у вищих навчальних закладах, підготовці навчальних

посібників та підручників із зазначених дисциплін(акт впровадження № 08/19-06 від 4 березня 2019 року);

– *правозастосовній сфері* – у проведенні науково-методичних семінарів із працівниками контролюючих органів з проблем застосування податкового законодавства(акт впровадження № 2550/К/20-40-13-01 від 6 березня 2019 року).

**Повнота викладення матеріалів у публікаціях положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації.** Основні положення та результати дисертації викладено у 10 наукових наукових працях, до яких зокрема відносяться п'ять наукових статей, опублікованих у фахових виданнях (у тому числі в зарубіжному виданні) та п'яти тез доповідей, що були опубліковані за результатами проведення відповідних наукових конференцій. Дисертація та автореферат оформлені відповідно до вимог, які висуваються до такого роду робіт.

Наукові положення, висновки та рекомендації, які вироблені в дисертації, опубліковані у різних наукових працях дисертанта. Усі пункти наукової новизни достатньо віддзеркалені в опублікованих наукових працях, що збігається із встановленими вимогами. Положення, висновки і рекомендації, наведені в роботі, є обґрунтованими та достовірними, що досягається як вдало обраною методологією дослідження, так і всебічним і повним використанням наукових джерел. Підкреслимо, що поставлена автором мета дисертаційного дослідження певною мірою досягнута, а завдання виконані. Висновки і пропозиції є новими.

У той же час, як і будь-яка наукова праця, дисертаційна робота Н. В. Карпенко містить і певні **дискусійні положення**, що можуть стати певним поштовхом до жвавого наукового обговорення та подальших наукових напрацювань.

1. Підрозділ 1.4 дисертації присвячено встановленню співвідношення пені та фінансових санкцій. Однак, фактично за текстом

роботи автор не достатньо виразно формулює власну позицію щодо підстав їх розмежування. З урахуванням цього необхідно більш детально розкрити їх відмінні характеристики.

2. При характеристиці функцій пені у податковому праві, зокрема, превентивної та стимулюючої, дисертант, на наш погляд, певною мірою їх об'єднує. Зокрема, йдеться про те, що превентивна функція полягає в усвідомленні наслідків пропусчення строків сплати податків і зборів, що у своїй сукупності формує відповідний стимул у свідомості учасника податкових відносин не порушувати податкове законодавство. При цьому одним із проявів стимулюючої функції є саме усвідомлення платниками того факту, що у разі несвоєчасної сплати податків до них буде застосовано захід додаткового матеріального обтяження, здатне підсилити мотивацію уникнути подібних ситуацій, більш уважно ставитися до строків виконання податкового обов'язку. З огляду на викладене постає питання: що ж тоді дозволяє відмежувати вказані функції пені?

3. За текстом підрозділу 2.3 «Компенсаційна функція пені» Н. В. Карпенко не наводить чіткого бачення змістового наповнення вищевказаної функції пені. Науковець лише зазначає: «зроблено наголос на тому, що пеня має характеризуватися із урахуванням деліктності правовідносин та потреби реалізації компенсаційної функції, що обумовлено правопорушенням». Слід навести додаткові аргументи на користь цієї позиції та розкрити наведене твердження більш детально.

4. На сторінках рецензованої роботи, а саме у підрозділі 3.2 «Облік пені та її відображення в облікових та звітних документах», автор вказує, що визначено три події, з якими пов'язується нарахування пені, та констатовано, що момент початку нарахування пені залежить від суб'єкта, на якого покладено обов'язок з обрахування суми податкового зобов'язання. Однак Н. В. Карпенко не зазначає, про які саме події йдеться. Як вбачається, доцільно посилити аргументацію наведених положень.

На с. 116 – 117 дисертації автор наголошує: «у випадку, коли застосування заходів забезпечення виконання податкового обов'язку не призводить до добровільного погашення податкового боргу (у тому числі і сплати пені), доводиться удаватися до імперативних примусових заходів крайнього порядку, які забезпечать надходження як грошового зобов'язання, так і коштів, що мають компенсувати державі або територіальним громадам втрачений час (пені)». Наведене твердження вбачається дискусійним.

Так, навряд чи доцільно вести мову про те, що заходи забезпечення цілком направлені на добровільне погашення податкового боргу, оскільки застосування таких заходів все одно пов'язано з певними обмеженнями для платників податків (податкова застава, адміністративний арешт майна та ін.). Крім того, постає питання, що становлять собою «імперативні примусові заходи крайнього порядку», в чому специфіка їх застосування?

5. За текстом дисертації автор в межах відповідних розділів по кожному з питань, визначених як актуальні, не наводить чітких висновків щодо їх вирішення безпосередньо за текстом певного параграфу, а формує їх лише в кінцевих висновках до розділу. На наше переконання, такий підхід не дозволяє чітко з'ясувати авторську позицію стосовно відповідної проблематики.

Зазначені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку роботи, виконану дисертантом, оскільки, як свідчить автореферат та дисертаційна робота, дослідження є самостійною завершеною цілісною монографічною роботою, що відповідає встановленим вимогам Міністерства освіти і науки України щодо кандидатських дисертацій.



**Відповідність дисертації встановленим вимогам.** Дисертаційна робота Карпенко Наталії Вікторівни «Пеня у податковому праві», яка подана на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності: 12.00.07 – адміністративне право і процес, фінансове право; інформаційне право, є самостійним, завершеним науковим дослідженням, у якому вирішене актуальне завдання. Вона містить нові науково обґрунтовані результати, які мають теоретичне та практичне значення для сучасної науки. Наукові положення та висновки, наведені у дисертації є новими. Достовірність отриманих результатів забезпечена достатнім фактичним матеріалом, отриманим за допомогою адекватних методів досліджень. Всі основні положення дисертації відображені в публікаціях у фахових виданнях, кількість і рейтинг яких відповідає сучасним вимогам, а сама робота відповідає вимогам п. 9, 11 Порядку присудження наукових ступенів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 24 липня 2013 р. № 567. І хоча робота має певні зауваження, проте вони не мають принципового характеру й не знижують наукової цінності дисертації в цілому, і за умови публічного захисту, її автор заслуговує на присудження наукового ступеня кандидата юридичних наук.

**Офіційний опонент:**

**кандидат юридичних наук,  
науковий співробітник Науково-дослідного  
інституту правового забезпечення  
інноваційного розвитку НАПрН України**



**К. О. Токарева**

Підпис Токарева К. О.  
(прізвище)

засвідчую:

нач. дир. юрид. роботи Ю. Н. У. Процюк  
12.06.2019 р.