

ВІДГУК
офіційного опонента кандидата юридичних наук, доцента
ТОКАРСВОЇ Катерини Олегівни на дисертацію КОВАЛЬЧУК Олени
Костянтинівни на тему «Правовий режим одноразового (спеціального)
добровільного декларування активів фізичних осіб», подану на здобуття
наукового ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за
спеціальністю 081 «Право»

Ще 2010 року FATF закріпило визначення податкової амністії як сприятливого податкового режиму (як повне або часткове звільнення від сплати будь-яких податків, відсотків і штрафів, які в іншому випадку підлягали б сплаті щодо раніше не задекларованих (або неправильно задекларованих) оподатковуваних доходів, коштів або інших активів). Наведене визначення є загальним та дозволяє зорієнтувати країни світу при впровадженні такого податково-правового заходу, як податкова амністія та її видів.

У 2017 році Україна приєдналася до Плану дій BEPS, в рамках якого також передбачається вжиття низки заходів, спрямованих на протидію розмивання податкової бази та виведення прибутків з-під оподаткування. На наше переконання, впровадження одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб як виду податкової амністії, якраз виступає одним з таких заходів. Крім того, враховуючи сучасні євроінтеграційні тенденції та вектор розвитку нашої держави в частині імплементації механізмів контролю за оподаткуванням громадян (зокрема, йдеться про правила оподаткування контрольованих іноземних компаній (КІК), приєднання до Єдиного стандарту автоматичного обміну податковою інформацією (The Common Reporting Standard (CRS), а також впровадження різноманітних методів непрямого контролю за витратами фізичних осіб), можна говорити про те, що одноразове (спеціальне)

добровільне декларування є певним послабленням для платників податків – фізичних осіб перед впровадженням заходів посиленого контролю з боку держави за належною сплатою податків відповідно до стандартів країн ЄС. З огляду на вищевикладене, констатуємо, що обрана тема дисертаційної роботи Ковальчук О. К. є актуальною та своєчасною. Підкреслимо, що представлена робота є одним із перших у вітчизняній правовій науці комплексним науковим дослідженням правового регулювання одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні.

Дослідження виконано з урахуванням основних положень Місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2022–2024 роки, затвердженої Наказом Державної податкової служби України від 22.11.2021 р. № 965, цілей сталого розвитку України на період до 2030 року, затверджених Указом Президента України від 30.09.2019 р. № 722/2019, Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021–2026 роки, затвердженої Указом Президента України від 07.09.2021 р. № 487/2021, Пріоритетних напрямків фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 р. № 12-21 на виконання програми досліджень Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова «Управлінські та правові засади забезпечення сталого розвитку України як європейської держави» (номер державної реєстрації 0108U008927).

Проведене О. К. Ковальчук дослідження має як теоретичний, так і прикладний характер. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані у: (а) науково-дослідній діяльності – для проведення подальших досліджень правового режиму податкових амністій; (б) освітньому процесі – під час викладання дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Адміністративний процес», підготовки підручників, посібників, курсів лекцій, навчально-методичних комплексів із зазначених дисциплін (акт

впровадження від 25.01.2023 р. № 0043/23); (в) правозастосовчій діяльності – під час здійснення розробки проектів розпорядчих актів у сфері одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб, порядку надання документів податкової звітності платниками податків, які беруть участь у процедурі одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб(акт впровадження від 30.012023№ 41/22-01-01-01-27).

Відзначимо, що структура рукопису, запропонована здобувачкою, є достатньо обґрунтованою, а послідовність викладення матеріалу в дисертації повністю відповідає класичному науковому підходу. Чітко сформульовано мету та завдання дослідження (с. 4), визначені об'єкт і предмет дослідження відповідають темі дисертаційної роботи (с. 4). Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, які містять шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Вважаємо, що обраний спосіб структуризації дозволяє змістовно та послідовно розглянути всі проблемні питання та завдання, визначені дисертанткою.

Представлені в роботі висновки і пропозиції містять наукову новизну, характеризуються достатнім рівнем оригінальності, є достовірними й належним чином обґрунтованими. Це обумовлено вдало обраною методологією дослідження. Так, О. К. Ковальчук використано такі наукові методи дослідження, як: діалектичний метод, структурний та функціональний аналізи, історико-правовий та порівняльно-правовий, а також спеціально-юридичний методи. Дисертанткою опрацьовано достатню кількість наукових праць українських та зарубіжних вчених (172 джерела), що свідчить про високий рівень обізнаності авторки у питаннях, досліджених у науковій роботі.

У першому розділі дисертації проведено загальну характеристику податкової амністії, визначено її сутність, ознаки, види та мету реалізації. Також проведено аналіз найбільш оптимальних моделей податкової амністії, які застосовуються у світі. До таких віднесено: (1) амністію з корегуванням податкових декларацій; (2) амністію розслідувань; (3) амністію штрафів.

Авторкою наголошено на тому, що одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб як вид податкової амністії, застосований в Україні, за своїм змістовим наповненням становить собою амністію штрафів (с. 39, 43).

Зазначимо, що О. К. Ковальчук доволі ґрунтовно підійшла до проведення класифікації податкових амністій. Так, для виокремлення видів такої галузевої амністії, як податкова, були запропоновані такі критерії: тривалість, залежність від виду нормативно-правового регулювання, наявність обов'язку проведення перевірки в межах реалізації податкової амністії, територія поширення, доходи фізичних осіб, заходи, передбачені програмою податкової амністії, вид податків, за якими проводиться така амністія; відповідальність, від якої звільняються платники податків (с. 32-39).

Заслуговує на підтримку твердження авторки про те, що зазвичай впровадження податкової амністії, не залежно від її виду, передбачає багатоаспектну мету. Дійсно, розглядаючи правові механізми впровадження податкових амністій в різних державах (з урахуванням рівня розвитку кожної конкретної країни на момент впровадження такої амністії, податкової політики уряду та інших чинників), можна зробити висновок про те, що майже завжди йдеться про наповнення бюджету держави (фіскальна функція), детінізація економіки тощо.

Другий розділ роботи присвячений аналізу правового регулювання реалізації податкових амністій в Україні за часи незалежності. Слід позитивно відзначити те, що в роботі аналізується не лише податковий компроміс (впроваджений наприкінці 2014 року) та одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів (впроваджено у 2021 році), а й спроби законодавця ініціювати регламентацію інституту податкової амністії ще задовго до прийняття Податкового кодексу України (с. 45-50). На наше переконання, такий підхід дозволяє відслідкувати певну еволюцію податково-правового регулювання досліджуваного правового явища, а також

передумови реалізації того чи іншого виду податкової амністії в Україні на відповідному етапі державотворення.

Як вже було зазначено вище, за роки незалежності України податкова амністія реалізовувалася через податковий компроміс та одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб. На підставі порівняльного аналізу вказаних видів податкових амністій О. К. Ковальчук виокремлює їх спільні та відмінні характеристики. До першої групи належать: добровільність та умовний характер, мета реалізації, а до другої – коло осіб, на яке розповсюджується певний механізм податкової амністії, ставка (розмір) збору, який має бути сплачений до бюджету, строк дії, перевірки, які можуть проводити контролюючі органи при реалізації механізму податкової амністії тощо.

Аргументованими вбачаємо думки дисертантки стосовно того, що реалізація податкової амністії у вигляді одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні передбачає звільнення декларантів від фінансової, адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, за умови сплати збору з такого декларування, проте головним фактором, що забезпечуватиме результативність амністії, є надання державою гарантій такого звільнення. Саме запровадження таких гарантій сприятиме формуванню партнерських відносин між податковими органами і платниками податків, забезпечить додаткову прозорість та умови для належної сплати податків громадянами в майбутньому (с. 77-78). У цьому контексті також підтримуємо авторку стосовно недоцільності закріплення у національному податковому законодавстві, зокрема, у Податковому кодексі України положень, що передбачають до адміністративної та кримінальної відповідальності за несплату податків і зборів з доходів, що стали джерелом походження активів, які висвітлюються в одноразовій (спеціальній) добровільній декларації при реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб.

У третьому розділі дисертації О. К. Ковальчук розкриває безпосередньо правовий механізм одноразового (спеціального) добровільного декларування. Так, передусім йдеться про суб'єктно-об'єктний склад вказаного виду податкової амністії, а також порядок його реалізації. Обґрунтованим є висновок дисертантки, згідно з яким недоцільно включати до кола потенційних декларантів самозайнятих осіб – платників податків, бо навряд чи їх залучення до участі у процедурі реалізації такого виду податкової амністії в Україні буде ефективним, а отже, – не буде досягнуто тих цілей, які законодавець ставив перед упровадженням такого правового явища. Вчена аргументує свою думку так: «З урахуванням того, що наразі у цієї категорії платників податків має місце надмірне податкове навантаження, авторкою запропоновано змістовно переглянути підходи до правових механізмів оподаткування доходів самозайнятих осіб. Зокрема, ідеться про впровадження занижених ставок оподаткування доходів самозайнятих осіб, зокрема тих, які провадять незалежну професійну діяльність, чи впровадження спеціального податкового режиму для них сприяло б досягненню балансу приватних та публічних інтересів у податкових правовідносинах» (с. 96).

Підтримуємо міркування автора стосовно того, що за допомогою вищевикладеного підходу забезпечуватиметься: досягнення транспарентності взаємовідносин таких платників податків й контролюючих органів, формування довірчих відносин між уповноваженими та зобов'язаними суб'єктами податкових відносин, детінізація коштів таких платників та досягнення регулярного, своєчасного та повного надходження коштів від сплати податків до бюджетів різних рівнів (с. 97-98).

Наголосимо на тому, що О. К. Ковальчук у контексті обраної теми дисертаційного дослідження значну увагу приділила аналізу законодавчих новацій, пов'язаних із введенням воєнного стану в Україні. При дослідженні об'єктів одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб акцентовано, що військові облигації як різновид облигацій

внутрішньої державної позики належать до їх переліку. Такі військові облигації являють собою своєрідний інвестиційний інструмент, за допомогою якого здійснюється підтримка державного бюджету України. Вони характеризуються такими особливостями, як: доступність для різноманітного суб'єктного складу – придбати військові облигації можуть як громадяни України, так і представники бізнесу й іноземні інвестори; цільове спрямування коштів, отриманих таких облигацій (кошти залучені до Державного бюджету України від реалізації таких облигацій використовуються виключно для безперервного фінансування оборонних та соціальних потреб в умовах воєнного стану). При цьому, характеризуючи облигації внутрішньої державної позики, слід враховувати, що вони повинні бути придбані у період дії амністії капіталу та зі строком обігу 365 днів без можливості дострокового погашення у цей період (с. 100-101).

У роботі також надано характеристику інституту розстрочення, що може застосовуватись саме при одноразовому (спеціальному) добровільному декларуванні активів фізичних осіб, проведено порівняльно-правову характеристику із розстроченням, яке передбачене ст. 100 Податкового кодексу України. З огляду на проведений аналіз виділені відмінності між застосуванням інституту розстрочення, зокрема: предмет розстрочення, строки розстрочення, вигода для держави, нормативні підстави застосування та процедура реалізації (с. 104-107)

Дисертанткою запропоновано низку змін до законодавства, що заслуговують на увагу. Передусім йдеться про внесення змін до Податкового кодексу України. Так, авторка пропонує визначити у ст. 14 вказаного акта визначення податкової амністії. Крім того, обґрунтованими є пропозиції щодо внесення зміни до підр. 9⁴ розд. XX Податкового кодексу України й подовжити термін дії одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб до завершення воєнного стану в Україні. При цьому вказані зміни стосуються не лише щодо терміну дії такого правового режиму, а й строків сплати збору за таке декларування (у разі

обрання декларантом альтернативної ставки збору), термінів придбання державних облігацій України для застосування зменшеної ставки збору.

Робота містить й інші ґрунтовні пропозиції та теоретичні висновки, що заслуговують на підтримку. Позитивно оцінюючи зміст дисертації в цілому, вважаємо за необхідне звернути увагу здобувачки на деякі положення, котрі, на наше переконання, потребують уточнення чи додаткової аргументації:

1. При дослідженні у першому розділі дисертаційної роботи видів податкових амністій за різними критеріями авторка не відзначає, що одноразове (спеціальне) добровільне декларування фізичних осіб, впроваджене в Україні, є видом амністії капіталів. На нашу думку, такий підхід збагатив би роботу й дозволив би більш ґрунтовно дослідити специфіку такого виду податкової амністії.

2. Поряд із позитивною оцінкою законодавчих змін до податкового законодавства України відносно податкової амністії, зазначимо, що навряд чи лише відображення у ст. 14 Податкового кодексу України цієї категорії дасть цілісне уявлення про таке правове явище. На наш погляд, для системного розуміння сутності податкової амністії необхідно передбачити окремий загальний нормативно-правовий акт, у якому будуть відображені всі змістові положення стосовно впровадження податкової амністії в Україні.

3. При розгляді порядку реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб дисертантка розглядає стадії реалізації такого декларування, специфіку кожної з них. Водночас О. К. Ковальчук не вказує, які саме особливості заходів контролю при одноразовому (спеціальному) добровільному декларуванні активів фізичних осіб відрізняють його від інших видів податкових амністій (с. 148-150).

4. Потребує уточнення та додаткової аргументації твердження авторки стосовно того, що при реалізації одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб законодавець надає низку

гарантій, серед яких можна виокремити прямі та непрямі гарантії. Вважаємо доцільним більш детально зупинитися на тому, про які саме гарантії йдеться (с. 82-84).

5. При дослідженні податкового компромісу авторка акцентує увагу на тому, що за своєю суттю він є спеціальним податковим режимом. При цьому дисертантка аргументує свою позицію тим, що: а) під дію такого режиму підпадають платники податків як зобов'язані учасники податково-правових відносин; б) це саме спеціальний режим, оскільки був впроваджений зі спеціальною метою, розповсюджується на окремий пласт податкових правовідносин й не є характерним для регулювання вказаних відносин на постійній основі (с.57). На наш погляд, така думка є дискусійною. Вважаємо, що в цій ситуації, перш за все, слід виходити з того, що спеціальний податковий режим передбачає особливий (відмінний від загального, спрощений) порядок оподаткування, який розповсюджується на певні категорії платників податків. А одноразове (спеціальне) добровільне декларування активів фізичних осіб як вид податкової амністії не є режимом оподаткування, а є правовим механізмом, який дозволяє платникам податків детінізувати свої активи,

Проте, наведені зауваження носять дискусійний характер і не впливають на загальну позитивну оцінку роботи, аналіз змісту якої свідчить про цілісність і самостійність проведеного дослідження, його актуальність. Основні положення і висновки дисертації опубліковано в достатній кількості наукових праць (5 статей та 4 тез доповідей).

Сукупність одержаних результатів підтверджує виконання на належному рівні поставленого в дисертації наукового завдання щодо дослідження правового режиму одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб в Україні, формулювання висновків, пропозицій та рекомендацій, спрямованих на вдосконалення приписів національного податкового законодавства. Зміст дисертації підтверджує, що

дисертантка володіє методологією наукової діяльності в галузі права та набула компетентності, необхідні для розв'язання значущих проблем у зазначеній галузі.

Зважаючи на викладене, можна дійти загального висновку, що дисертація на тему «Правовий режим одноразового (спеціального) добровільного декларування активів фізичних осіб», яка підготовлена за спеціальністю 081 «Право», 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, і авторка дисертації – Ковальчук Олена Костянтинівна, заслуговує присудження наукового ступеня доктора філософії в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

**Т.в.о. завідувача кафедри права
Закладу вищої освіти «Міжнародний
науково-технічний університет
імені академіка Юрія Бугая»,
кандидат юридичних наук, доцент**

Катерина ТОКАРЄВА