

*До спеціалізованої вченої ради ДФ 2023-36
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77*

РЕЦЕНЗІЯ

доктора юридичних наук, доцента, завідувача кафедри податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого Кобильніка Дмитра Анатолійовича на дисертацію Кліменко Дар'ї Іванівни на тему: «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів», представленої на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081«Право»

Ступінь актуальності обраної теми дисертаційного дослідження. Місцеві податки та збори є одними з найважливіших інститутів у системі місцевих фінансів. Реалізація заходів щодо посилення фінансової основи місцевих бюджетів надасть змогу органам місцевого самоврядування підвищити рівень соціально-економічного розвитку територіальних громад. Ідеальна модель суспільних процесів на локальному, територіальному рівні не вбачається можливою без достатнього фінансового забезпечення.

Саме тому, звернення авторки дисертаційної роботи до актуальної проблеми оподаткування такого виду майна, як транспортні засоби, націлений на успішний пошук і здійснення нових, більш конструктивних шляхів розв'язання проблем розрахунку та сплати транспортного податку в Україні, аналізу законодавства розвинених зарубіжних країн світу щодо сучасного стану і практики адміністрування транспортного податку та встановлення проблемних моментів, що стосуються об'єктів оподаткування.

Вищевикладене дає змогу стверджувати, що дослідження питань виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів, формування наукових підходів і конкретних пропозицій щодо вдосконалення правового

регулювання транспортного податку є актуальною науковою проблемою, що має важливе значення для розвитку юридичної науки і практики реалізації приписів податкового законодавства.

Враховуючи наведене, вважаємо, що тема дисертаційного дослідження Д. І. Кліменко «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів» є актуальною та відповідає вимогам часу.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій зумовлюється належним науковим рівнем та високою якістю обґрунтованості висновків й результатів дисертаційного дослідження.

Викладені в роботі наукові положення та висновки є аргументованими, обґрунтованими та переконливими. Про достатній рівень достовірності проведеного дослідження значною мірою свідчить опрацювання здобувачкою істотного обсягу літературних джерел: робота містить список із 171 використаних наукових, нормативних та правозастосовних джерел. Вагомості роботі надає використання іншомовної наукової літератури з питань правового регулювання транспортного податку. Емпірична база, на яку спирається дисертантка – постанови Верховного Суду та результати проведеного узагальнення практики, в межах якого опрацьовано судові рішення, внесені до Єдиного державного реєстру судових рішень, розрахунки середньоринкової вартості легкових автомобілів для цілей оподаткування транспортним податком Міністерства економіки України, рішення органів місцевого самоврядування про місцеві бюджети, а також аналітичні матеріали. Значну увагу в дослідженні приділено аналізу законопроектів стосовно правового регулювання транспортного податку та міжнародно-правових документів.

Слід зазначити наукові здобутки, оприлюднені у вітчизняній та закордонній правничій літературі щодо дослідження кола питань, пов'язаних

з нормативною регламентацією того чи іншого аспекту правового регулювання транспортного податку як у національному законодавстві України, так і законодавстві країн ЄС. Варто відмітити, що тема дисертації Д. І. Кліменко в повній мірі відповідає науковим інтересам та публікаціям її наукового керівника, а здобувачка наукового ступеню при підготовці дисертації до прилюдного захисту використовувала, зокрема, напрацювання свого наукового керівника (наприклад, стор. 45 дисертації). Обґрунтованість наукових положень, висновків та рекомендацій визначаються також елементами наукової новизни та, разом з тим, використаними методами наукового пізнання відносно предмету та об'єкту дослідження. Також слід окремо наголосити, що текст дисертації в повній мірі відповідає меті дослідження, яка співвідноситься із поставленими задачами, а назва роботи відповідає її змісту.

Усе наведене свідчить про те, що ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій обумовлюється належним володінням основними положеннями теоретичних знань та навичок з питань предмету дисертації. Остання, в свою чергу, містить нові науково-обґрунтовані результати проведених здобувачкою досліджень, котрі виконують конкретне наукове завдання, що має істотне значення для правової галузі знань.

Достовірність та наукова новизна здобутих результатів передусім обумовлюється тим, що елементи наукової новизни дослідження повною мірою відображені у змісті дисертаційного дослідження і підтверджені ґрунтовними висновками дисертантки. В роботі справедливо характеризується саме початковість розробки на науковому рівні проблематики, пов'язаної з обраною темою дослідження. Особливу увагу варто звернути на наступні теоретичні положення та висновки, сформульовані авторкою. Так, дисертація є першою серед сучасних робіт українських правників комплексною теоретико-прикладною науковою працею, у якій сформовано комплексний авторський підхід до правової

природи транспортного податку (стор. 29 дисертації). Позитивно варто оцінити висловлену тезу про те, що найбільш проблемним з погляду практичного застосування є принцип стабільності. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (стор. 31 дисертації). Законодавець має враховувати принцип стабільності у будь-який час, при внесенні відповідних змін до законодавства (стор. 33 дисертації). Інтерес для науки представляє й аналіз етапів становлення та ретрансформації транспортного податку.

Варто погодитись і з положеннями наукової роботи про те, що виключення законодавцем прив'язки до об'єму циліндрів двигуна справило позитивний вплив на фіскальну ефективність транспортного податку. Дана теза пояснюється тим, що темпи технічного прогресу в автомобільній промисловості дозволили автовиробникам зменшити робочий обсяг двигуна за допомогою нових розробок. Потужність двигуна не залежить від кількості шкідливих речовин, що викидаються в атмосферу, і розмірів автомобіля. Потужні автомобілі – це найчастіше сучасні іномарки, що працюють на екологічно чистому паливі та відповідають найсуворішим екологічним стандартам. Крім того, такі автомобілі не викидають шкідливих вуглекислих газів. В результаті автомобілі "преміум-класу" звільняються від оподаткування через менший об'єм двигуна (стор. 107 дисертації). Що в свою чергу не дає податковому органу порушувати принцип презумпції правомірності рішень платників податку та «заокруглювати» контролюючими органами об'єму циліндрів двигуна (стор. 44 дисертації).

Досить влучно авторкою зазначається, що терміни «встановлення» та «введення» податку та збору не розмежовуються у нормативних актах та в юридичній літературі, що зумовлює проблему порядку визначення елементів податку. Зокрема, дисертанткою з цього приводу запропоновано внести зміни до п.п. 10.21, 10.3 та 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України, замінивши термін «установлення» на «введення» (стор. 54, 55 дисертації).

Розглядаючи доволі складні та дискусійні питання в дисертації констатується, що транспортний податок існує у багатьох податкових системах різних країн, але сам транспорт не вважається предметом розкоші (стор. 58 дисертації). При цьому здобувачка, аналізуючи законопроекти введення податку на «розкіш», наголошує, що це може призвести до подвійного внутрішнього оподаткування (стор. 58 дисертації). Позитивною рисою дисертації вважаємо запропоновані Д. І. Кліменко зміни щодо запровадження пільг стосовно транспортного податку, які будуть відображати реалії нашого життя, оскільки пандемія коронавірусної хвороби (COVID-19) та військова агресія, через яку всі області нашої країни зазнали різного ступеню впливу, призвели до різних наслідків для місцевих бюджетів: чим далі від лінії фронту, тим вищі показники виконання місцевих бюджетів (стор. 61 дисертації).

Достатньо обґрунтованою є позиція авторки щодо характеристики критеріїв ідентичності платників транспортного податку: 1) платники транспортного податку належать до змішаного типу, до яких відносяться фізичні або юридичні особи, в тому числі нерезиденти, у яких виникає податковий обов'язок. Але зауважено, що платниками не можуть бути філії та представництва юридичних осіб та їхні відокремлені підрозділи; 2) акцент законодавця на резидентство платників транспортного податку при оподаткуванні не є суттєвою ознакою – є некоректним. Оскільки, об'єкт оподаткування транспортного податку стає власністю платника транспортного податку на території держави, де був придбаний, то така особа автоматично набуває статус зобов'язаної особи, у якої виникають податкові права та обов'язки (стор. 77, 78 дисертації).

Значна увага у дисертаційному дослідженні приділяється питанням стану наукової розробки проблематики обраної для дослідження теми. Привертає увагу наукова добросовісність авторки в тому, що нею ретельно вивчалися наукові джерела вказаної тематики та здійснено опис основних

положень тієї чи іншої наукової праці. Розглядаючи доволі складні та дискусійні питання предмету дисертаційного дослідження, позитивною рисою дисертації вважаємо пропозиції з удосконалення назви транспортного податку, а саме «транспортний податок на володіння легковим автомобілем» (стор. 99 дисертації). У зв'язку з цим авторкою проаналізовано досвід європейських країн. Варто підтримати авторку у її висновку щодо того, що недоцільно нагромаджувати Податковий кодекс України термінами, які вже закріплено в інших нормативно-правових актах (стор. 99 дисертації).

Справедливо звертається увага у рецензованій роботі на те, що в Україні деякі автосалони можуть занизити ціну автомобіля, для того щоб об'єкт оподаткування не підпадав під транспортний податок (стор. 108 дисертації). Аналіз зарубіжного законодавства привів авторку до висновку відносно того, що характерною відмінністю оподаткування транспорту у європейських країнах, при закріпленні бази оподаткування, є об'єм двигуна та викиди CO₂ (стор. 122 дисертації).

Актуальним уявляється проаналізована на основі зарубіжного досвіду у роботі різниця між оподаткуванням електричних легкових автомобілів та автомобілів з двигуном внутрішнього згорання. Так, податки для електромобілів є значно нижчими, ніж для автомобілів із тепловим двигуном старого зразка, що перегукується із європейською практикою оподаткування на придбання / реєстрацію автомобілів. Авторкою акцентовано увагу, що у Австрії, Бельгії, Данії, Польщі, Португалії застосовуються пільги для електромобілів – вони звільняються від сплати даного податку (стор. 123 дисертації).

Дисертації притаманні і інші, не менш цікаві висновки, зроблені Д. І. Кліменко в результаті дослідження. У висновках до дисертації в цілому здобувачка чітко та повно в логічному сенсі виклала основні здобутки власного дослідження.

Повнота викладу результатів дисертаційного дослідження та наукових положень в опублікованих працях обумовлюється, перш за все, належною апробацією результатів дисертаційного дослідження у п'яти наукових публікаціях Д. І. Кліменко, з яких чотири у фахових наукових виданнях України та за її межами – одна наукова публікація, а також в опублікованих тезах доповідей дисертантки на науково-практичних конференціях. Наукові здобутки авторки підтверджуються та повною мірою відображаються в її наукових публікаціях.

Змістовне наповнення, перелік та кількість публікацій, апробація результатів дисертації відповідають встановленим вимогам п. 8 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 №44 від 12 січня 2022 року.

Дискусійні положення дисертації та зауваження щодо її змісту. Дисертаційному дослідженню, що рецензується, притаманні і деякі дискусійні положення, з якими важко чи не можливо погодитись.

На с. 70 дисертантка зазначає, що в межах цього дослідження вона не буде детально зупинятися на проблемі правового змісту поняття «платника податків» та «суб'єкта податку». Безумовно автор має право на власну точку зору, на обрання вектору наукового пошуку. Можемо тільки зауважити, що, на нашу думку, робота виграла аби здобувачка дослідила хоча б загальні підходи до розуміння «платника податків» та «суб'єкта податку» та врахувала їх в дисертації. Вочевидь, що в такому разі авторка могла би не пристати до викладеної в юридичній літературі позиції щодо тотожності чи ключових відмінностей виокремлення зазначених дефініцій.

На переконання авторки розгляд питання про обґрунтованість надання податкових пільг має бути побудовано довкола проблеми вдосконалення

юридичної техніки, що використовується при викладенні податкових пільг у тексті податкових нормативно-правових актів. Такий підхід вбачається занадто вузьким, адже надходження від податків та зборів формують питому вагу дохідних частин Державного та місцевих бюджетів. Кошти цих фондів потім розподіляються та використовуються на визначені цілі. Отже, при встановленні податкових пільг треба враховувати не тільки юридичну техніку, а й кінцеві цілі їх встановлення - необхідно виходити з планового економічного ефекту.

Аналізуючи недоліки транспортного податку, однією з вад дисертантка зазначає неналежні межі розмірів штрафів. З однієї сторони, питання щодо розміру штрафів більше лежить в економічній площині, аніж у площині правового регулювання виконання обов'язку зі сплати транспортного податку, що і є тематикою дисертації. З іншої сторони, така позиція потребує додаткової аргументації через недостатнє розкриття у тексті роботи питання щодо «неналежності» - не зрозуміло, що дисертантка покладає в основу цієї категорії у розрізі питання про розмір штрафів.

У підрозділі 2.3 своєї роботи дисертантка досліджує проблемні аспекти регулювання ставки транспортного податку, звертає увагу на різні пропозиції вчених щодо доцільності застосування фіксованих, адвалорних ставок, робить аналіз регулювання цього елементу податку у деяких країнах Європи. При цьому авторка чітко та лаконічно не формує власних пропозицій щодо правового регулювання ставки транспортного податку в Україні, а лише констатує схожість правового регулювання ставки оподаткування в Україні та інших країнах. Доцільно виловити власну позицію – як дисертантка бачить закріплення у законодавстві ставки транспортного податку для досягнення найефективнішого фіскального ефекту від цього платежу.

Загальна оцінка дисертаційної роботи та її відповідність встановленим вимогам. Вищенаведені спірні положення мають дискусійний характер і не впливають на належний рівень дисертації на

здобуття наукового ступеню доктора філософії в галузі права, що рецензується. Спірність окремих положень, про які мова йде вище, притаманна будь-якій творчій роботі, зокрема науковій роботі, представленої на здобуття наукового ступеню доктора філософії із зазначеного напрямку дослідження. Тому авторці пропонується в подальшому здійснити творчий пошук науково аргументованих відповідей на висловлені запитання та спірні положення даної роботи.

Зміст дисертації в повній мірі відповідає її назві. Сама робота відповідає встановленим вимогам, була оприлюднена у належні терміни. Знайомство із науковою працею Д. І. Кліменко, належне використання авторкою наукових джерел у тексті дисертації, в тому числі іншомовних, дозволяє прийти до висновку про відсутність у дослідженні як привласнення авторства чи чужого твору науки та випадків використання у тексті вказаної наукової роботи чужого твору чи його частини без посилання на автора, так і відсутність порушення інших елементів академічної доброчесності.

На підставі викладеного вважаю, що дисертаційне дослідження Д. І. Кліменко «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів», яке подано на здобуття освітнього (і водночас першого наукового) ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 - Право за змістом, обсягом, науковою новизною, теоретичним і практичним значенням та оформленням відповідають вимогам Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії» № 44 від 12 січня 2022 року. Ознайомлення з дисертацією Д. І. Кліменко свідчить про доцільність присудження їй спеціалізованою вченою радою наукового ступеня доктора філософії в галузі права, оскільки вона набула теоретичних знань, умінь, навичок та інших компетентностей, достатніх для продукування

нових ідей, розв'язання комплексних проблем у галузі професійної діяльності, оволоділа методологією наукової діяльності, а також здійснила власне наукове дослідження, результати якого мають наукову новизну, теоретичне та практичне значення. Рівень виконання здобувачем наукового ступеня поставленого наукового завдання є належним.

На підставі викладеного вважаю, що Кліменко Дар'я Іванівна заслуговує на присудження їй наукового ступеню доктора філософії за спеціальністю 081 - Право, а дисертація заслуговує на позитивну оцінку з боку спеціалізованої вченої ради.

Рецензент:

доктор юридичних наук, доцент,
завідувач кафедри податкового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого


Дмитро КОБИЛЬНИК

