

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

РЕЦЕНЗІЯ

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

Актуальність теми дисертаційного дослідження. Реалізація державних функцій і завдань потребує належної фінансової основи, що формується за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів. За таких умов все більшої важливості набуває ефективне реформування публічного управління в Україні, з більш значним поглибленням децентралізації в сфері місцевих фінансів та наданням місцевим органам достатньої самостійності при визначенні джерел доходів місцевих бюджетів, зміцнення їх дохідної бази. Нормотворець не завжди є послідовним у запровадженні окремих податків та зборів, у нормотворчій діяльності, пов'язаній із внесенням змін до правового механізму відповідних загальнообов'язкових платежів податкового характеру. Так, введення транспортного податку містить низку новацій дискусійного характеру.

Питання виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів набуло актуальності. Крім того, дана тема не знайшла достатнього висвітлення в економічній та правовій літературі, але є дискусійною з огляду на велику кількість спорів в судах з приводу адміністрування транспортного податку.

Враховуючи наведене, тема дисертації Д. І. Кліменко «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів» є актуальною та своєчасною.

Подана дисертація 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). Тематика дисертації відповідає Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2022-2025 роки та плану заходів з її реалізації, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 року №1805-р, а також Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021-2025 роки, затвердженої Постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26 березня 2021 року №12-21 та Стратегії сталого розвитку України до 2030 року.

Оцінка наукового рівня дисертації і наукових публікацій здобувачки.

Аналіз дисертаційної праці та наукових публікацій здобувачки свідчить про логічну структурованість дослідження, відповідність поставленої мети одержаним науковим результатам. У дисертації використано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, результатом застосування яких стало формулювання аргументованих пропозицій щодо вдосконалення норм чинного податкового законодавства у частині правового регулювання транспортного податку відповідно до поставленої мети і завдань дослідження. Теоретичною базою наукової праці послуговували актуальні наукові роботи українських і зарубіжних учених. При цьому варто наголосити, що аналіз правового регулювання транспортного податку здійснено з урахуванням теоретичних підходів різних галузей знань, що підкреслює високий рівень теоретичного опрацювання обраної дисертанткою теми і сприяє вирішенню поставленого наукового завдання. Емпіричну базу дослідження становлять постанови Верховного Суду та результати проведеного узагальнення практики, в межах якого опрацьовано судові рішення, внесені до Єдиного державного реєстру судових рішень, а також аналітичні матеріали.

Новизна представлених теоретичних результатів проведених здобувачкою досліджень. Дисертація Д. І. Кліменко є першим комплексним

науковим дослідженням питання виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів.

У рецензованій роботі виявлено низку суттєвих наукових результатів, отриманих уперше, а також тих, що було удосконалено або дістало подальшого розвитку, кожен з яких характеризується високим ступенем наукової новизни. Найбільш суттєвими науковими результатами дисертації є:

- сформовано авторський підхід до правової природи транспортного податку, механізм якого має поєднувати в одному платежі низку конструкцій, спрямованих на реалізацію одночасно декількох функцій: а) фіскальної (є джерелом поповнення бюджету); б) регулюючої (надходить до бюджету певного виду та передбачає формування економічного стимулу щодо розвитку транспортної інфраструктури у рамках окремої території); в) екологічної (конструктивне закріплення об'єкту та бази цього податку має враховувати ступінь впливу транспортного засобу на навколишнє природне середовище);

- транспортний податок охарактеризовано у розрізі інфраструктурного впливу окремих різновидів прямих податків на первинний перерозподіл податкових надходжень та на емпіричному досвіді країн Європи доведено, що надходження від оподаткування транспортних засобів здатні суттєвим чином вирівнювати баланс між податковими надходженням від їх оподаткування та необхідністю фінансування видатків на розвиток інфраструктурного забезпечення використання транспорту;

- сформульовано пропозиції щодо можливих шляхів удосконалення правого регулювання оподаткування транспортних засобів шляхом обов'язкової імплементації у механізм транспортного податку трьох ключових аспектів: а) запровадження прогресивної шкали ставки податку, в основу якої покладено урахування обсягу шкідливих викидів та вартості транспортного засобу; б) диференціація механізму обрахування транспортного податку залежно від типу транспортного засобу; в) урахування при встановленні шкали податкових ставок не лише впливу на екологію шкідливих викидів у повітря, а

й на дорожню інфраструктуру (впливу ваги транспортного засобу на дорожнє покриття).

Крім зазначеного, у дисертації викладено й інші положення, висновки та рекомендації, що підтверджують належний рівень проведеного дослідження і свідчать про його системність, комплексний характер та наявність наукової новизни.

Наукова обґрунтованість результатів дослідження. Положення, висновки та рекомендації, викладені у дисертації Д. І. Кліменко, є науково обґрунтованими. Висновки з проведеного дослідження відповідають поставленій меті і завданням, є належним чином аргументованими і отриманими з використанням загальнонаукових і спеціальних методів наукового пізнання.

Обґрунтованість результатів дослідження, крім іншого, підтверджується також емпіричними даними, проаналізованими дисертанткою.

Отже, результати дослідження Д. І. Кліменко, що виносяться на захист, є науково обґрунтованими, аргументованими, переконливими та логічними, характеризуються високим ступенем наукової новизни, мають вагоме теоретичне та практичне значення.

Рівень виконання поставленого наукового завдання, оволодіння здобувачкою методологією наукової діяльності. Положення, висновки та рекомендації, що виносяться на захист, було отримано за допомогою використання загальнонаукових та спеціальних методів наукового пізнання, зокрема: діалектичного, герменевтичного, історико-правового, теоретико-правового моделювання, формально-логічного та інших. Емпіричну базу дослідження становлять постанови Верховного Суду та результати проведеного узагальнення практики, в межах якого опрацьовано судові рішення, внесені до Єдиного державного реєстру судових рішень, а також аналітичні матеріали.

Мета дослідження і постановка завдань, спрямованих на її досягнення, а також визначення об'єкта та предмета дослідження є логічними, чіткими і відповідають поставленим вимогам. Завдання виконано у повному обсязі.

Наукове та практичне значення одержаних результатів. Результати дисертаційного дослідження мають наукове та практичне значення, мають прикладний характер і можуть використовуватися за різними напрямками діяльності, зокрема у:

- науково-дослідницькій ділянці — для опрацювання у перспективі проблем механізму правового регулювання транспортних податків в Україні;
- правотворчості — при внесенні змін, уточнень і доповнень до чинних нормативно-правових актів, що стосуються транспортного податку;
- практичній діяльності — на наукових семінарах та конференціях щодо застосування податкового законодавства з транспортного оподаткування;
- навчальному процесі — для підготовки навчальних та методичних матеріалів із дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також у їх викладанні у закладах вищої освіти.

Оцінка мови, стилю та змісту дисертації, її завершеності в цілому. Дисертація Д. І. Кліменко виконана у науковому стилі українською мовою з використанням спеціального термінологічного апарату на належному рівні.

Дисертація є комплексною, структурованою, завершеною науковою працею і складається зі списку публікацій здобувачки за темою дисертації, змісту, вступу, трьох розділів, які містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг дисертації становить 174 сторінки, із яких основний текст - 151 сторінка. Анотація стисло відображає основні положення дослідження, викладена українською та англійською мовами, доповнена списком публікацій здобувачки за темою дисертації.

Перший розділ дисертації присвячено вивченню місця транспортного податку у податковій системі України. У дослідженні важливим є те, що проаналізовано зміни до правового механізму транспортного податку, які були запроваджені за три дні до початку періоду, за який він повинен був сплачуватися, що є грубим порушенням процедурних вимог, які висувають до нормотворчості у сфері оподаткування. Законодавцем було порушено перспективно-орієнтовану складову вимог принципу стабільності.

Заслужують на увагу виділені авторкою у цьому розділі висновки щодо ознак притаманних податковій системі. А саме до позитивних ознак віднесено: 1) особливості податкової системи; 2) її склад; 3) підхід щодо визначення певного податку. До негативних ознак віднесено: 1) нестабільне податкове законодавство; 2) значні витрати часу на ведення податкового обліку; 3) високий загальний рівень податкового навантаження та нерівномірний його розподіл між платниками; 4) неврегульованість надання податкових пільг; 5) переважно фіскальний характер податкової системи.

Достатньо обґрунтованою є теза авторки, що податкова система поки є малоефективною, адже ефективне функціонування податкової системи забезпечується, насамперед, адаптивністю до інтенсивних темпів розвитку сучасного суспільства. Дохідна частина бюджету формується за рахунок податкових надходжень і ефективною податкова система стане за тих умов, коли стимулюватиме розвиток і зростання економіки, що обумовить формування необтяжливих умов для бізнесу. Такі умови залежать не лише від рівня податкових ставок, але й від процедур розрахунку і сплати податків, а також від упорядкування податкових перевірок та податкового звітування, забезпеченого податковим адмініструванням. Проаналізовано недоліки майнового транспортного податку, запровадженого Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та надано пропозиції щодо удосконалення відповідних положень Податкового кодексу України. Досліджено, що у випадку перебування об'єкта оподаткування транспортним податком на тимчасово окупованій території дані обставини ніяк не впливають на права та обов'язки платника транспортного податку, оскільки органи місцевого самоврядування щороку ухвалюють рішення стосовно введення місцевих податків. Особливий інтерес становить теза авторки, що рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів не належить до регуляторних актів, оскільки мають відмінності за їх правовою природою і предметом регулювання.

Другий розділ дослідження присвячено характеристиці основних елементів правового механізму транспортного податку. Окреме місце у межах розділу посідає проблема правового механізму транспортного податку, яка передбачає ширше тлумачення суб'єкта податкових правовідносин, ніж платника податків, адже саме суб'єкт податкових правовідносин відіграє ключову роль головного елементу механізму транспортного податку. Ототожнювати суб'єкта права та суб'єкта правовідносин доцільно лише у випадку перебування суб'єкта у стані стійкої участі у правовідносинах. Встановлено, що об'єкт транспортного податку виступає видовим проявом родової конструкції об'єкта оподаткування. Авторкою констатовано, що за основу визначення об'єкта оподаткування транспортного податку береться вартість майна. Детально проаналізовано критерії легкових автомобілів, які є об'єктом оподаткування при сплаті транспортного податку, а саме: 1) вік автомобіля, якому не виповнилося п'ять років (включно); 2) вартість автомобіля, що становить 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

На особливу увагу заслуговує запропонована авторкою ставка транспортного податку, в основу якої запропоновано запровадити прогресивну ставку транспортного податку, оскільки легкові автомобілі мають різну вартість, а ставка, що застосовується для них, — однакова. Крім того, до даного поділу дисертантка пропонує включити критерій екологічності класу автомобіля, що в свою чергу буде співмірно та обґрунтовано.

У третьому розділі акцентується увага на характеристиці додаткових елементів правового механізму транспортного податку. Встановлено принципову рису правового механізму транспортного податку, яка відрізняє його від інших складових податкової системи України та полягає у тому, що база транспортного податку збігається з його об'єктом. Авторка детально аналізує досвід зарубіжних держав щодо урахування екологічної безпеки при закріпленні бази оподаткування, яка ґрунтується на об'ємі двигуни та викидів вуглекислого газу. Та цілком обґрунтовано доходить висновку, що

встановлення бази оподаткування транспортним податком на підставі викиду вуглекислого газу в атмосферу легковим автомобілем до транспортного податку в Україні доки неможливо, аргументуючи дану тезу тим, що легкові автомобілі, які підлягають оподаткуванню транспортним податком, виконані з урахуванням новітніх розробок щодо високих показників екологічності та економічності, та забруднюють довкілля викидами вуглекислого газу довкілля саме транспортні засоби старого зразка з двигунами внутрішнього згоряння, яких на сьогодні в Україні є переважна більшість. Д. І. Кліменко окремо вказано, що податковий період, враховуючи всі особливості справляння податку, зважаючи на певний термін часу, є ключовим для визначення елементного складу транспортного податку. Констатовано, що платник повинен сплатити податок не лише у повному обсязі, але й своєчасно. Дисертантка стверджує, що податківці вважають, що платник не вважається звільненим від податкового обов'язку навіть тоді, коли платник передав банкові платіжне доручення, але через неплатоспроможність вказаної комерційної організації платіж так і не був зарахований до бюджету. В такому випадку авторка зазначає, що платник несправедливо несе відповідальність за дії / бездіяльність банку, що вчасно не перерахував кошти до бюджету. Оскільки, складна ситуація, адже платник податку не має регуляторів впливу на банк і є у залежному становищі від банку.

У роботі містяться також інші висновки та рекомендації, що в сукупності допомагають відзначити новаторство підходів у дослідженні.

Після кожного розділу сформульовано висновки, які стисло відображають основні наукові результати окремої частини дослідження. Наприкінці дисертації наведено висновки з проведеного дослідження відповідно до мети та поставлених завдань, які є достовірними та належно аргументованими.

Список використаних джерел налічує 171 найменування.

У Додатку А наведено список публікацій здобувачки за темою дисертації.

На підставі викладеного констатуємо, що дисертація Д. І. Кліменко відповідає встановленим вимогам до такого виду робіт та є завершеним

науковим дослідженням, у межах якого розв'язано конкретне наукове завдання - визначення особливостей виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів, а також формулювання науково обґрунтованих пропозицій з удосконалення чинного законодавства та правозастосовної практики.

Зауваження щодо оформлення та змісту дисертації, запитання до здобувачки. Значну увагу в роботі приділено різним аспектам правового регулювання та визначення об'єкта транспортного податку. Зроблено декілька пропозицій щодо удосконалення правового регулювання цього елементу податку, проте бракує чіткості в аргументації позиції автора щодо вагомих аспектів динаміки змін податкового законодавства у розрізі адаптації процедур визначення об'єкта даного платежу із уявленнями щодо справедливого розподілу податкового навантаження на різні категорії власників транспортних засобів. У зв'язку із цим прикрасило б роботу висвітлення динаміки «рухливості» предметної детермінації конкретних легкових автомобілів продовж останніх років, а саме 2022 та 2023 років.

У своїй роботі авторка визначає місце транспортного податку серед інших складових податкової системи України та робить упор при цьому на його належності до кола прямих податків, відмежовуючи цей платіж за низкою характеристик від непрямих податків. При цьому, як вбачається, доцільно було фокусувати увагу не на відмежуванні прямих податків від непрямих, а на належності даного платежу саме до кола майнових податків, розкрити детальніше різницю між майновими та прибутковими платежами.

При характеристиці платника податку авторка наголошує, що «платники податків... наділені спеціальним правовим статусом — платника податків, який беззаперечно закріплено у Конституції України, а деталізовано у Податковому кодексі України». Щодо закріплення конкретних прав платників у Податковому кодексі України питань не виникає – вони містяться у ст.15 даного нормативного акту, а от які саме права закріплено у Конституції України з тексту дисертації не зрозуміло. У зв'язку із цим хотілося б почути думку автора

щодо того, які саме права платника податків закріплено на конституційному рівні.

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.

Дотримання здобувачем академічної доброчесності. Фактів академічного плагіату, фабрикації, фальсифікації у дисертації та/або наукових публікаціях дисертанта рецензентом не виявлено.

Відсутність конфлікту інтересів. Рецензент не має реального чи потенційного конфлікту інтересів щодо здобувачки та/або його наукового керівника.

Загальний висновок щодо дисертаційного дослідження.

За актуальністю, ступенем наукової новизни, обґрунтованістю висновків, науковою та практичною цінністю здобутих результатів дисертація Кліменко Дар'ї Іванівни на тему «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів», подана на здобуття ступеня доктора філософії 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 року №44.

Авторка дисертаційного дослідження Кліменко Дар'я Іванівна набула компетентностей, необхідних та 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 (п. 22, абз.2 п. 27 зазначеного Порядку).

За результатами публічного захисту здобувачка наукового ступеня Кліменко Дар'я Іванівна заслуговує на присудження їй наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 - Право.

Рецензент:

доктор юридичних наук, доцент

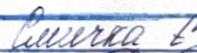


кафедри податкового права

Національного юридичного університету

імені Ярослава Мудрого

 Євген СМІЧОК



Підпис	
Засвідчую	
Нач.ВК	
	29. 07. 2014 р.