

*До разової спеціалізованої вченої ради
ДФ 2023-36 Національного юридичного
університету імені Ярослава Мудрого*

**ВІДГУК
ОФІЦІЙНОГО ОПОНЕНТА –**

***доктора юридичних наук, професора КАСЬЯНЕНКО Любові Михайлівни
на дисертацію КЛІМЕНКО Дар'ї Іванівни на тему «Виконання податкового
обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання
місцевих податків та зборів», подану на здобуття освітньо-наукового
ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право» галузі знань 08 «Право»***

Актуальність обраної теми. Податкова політика України має розвиватися у векторі побудови стабільної податкової системи, гармонійного співвідношення функцій податків, а встановлення нових податків і визначення їх правового механізму має відповідати певним принципам.

Податки на майно існують у всьому світі, та являють собою невід'ємну частину податкової системи, надходження від яких мають фінансовий та фіскальний вплив на економіку. Вітчизняне податкове законодавство передбачає майновий податок, складовими якого є три платежі: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плата за землю. Проблема оподаткування такого виду майна, як транспортний засіб, нині мало досліджена вітчизняними науковцями. Комплексних досліджень, присвячених правовому регулюванню транспортного податку, поки в українських наукових колах немає. Варто зазначити, що практика застосування транспортного податку доводить, що нормативне конструювання окремих елементів його правового механізму є недосконалим. Динамічні зміни податкових правовідносин, що полягають в удосконаленні транспортного податку, застосуванні сучасних методів регулювання механізму елементів транспортного податку, обумовлюють необхідність нових наукових пошуків у цій сфері.

Наразі законодавець прагне вдосконалити транспортний податок, враховуючи інтереси держави, територіальних громад, платників податку, сучасні політико-економічні умови. З огляду на вказані обставини дослідження Кліменко Д.І. є актуальним, своєчасним та практично значимим.

Тема дисертації затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол №5 від 23 листопада 2018 року).

Ступінь обґрунтованості результатів представлених здобувачем наукових положень та висновків, сформульованих у дисертації, та їх новизна. Виконана дисертація може бути охарактеризована як така, що має достатній науково-теоретичний рівень та практичну значимість положень й висновків, що пропонуються автором. Обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації забезпечується сукупністю чинників, зокрема постановкою мети та завдань, зв'язком дослідження із науковими програмами, планами, темами, цілісністю дисертаційної роботи.

Дослідження виконано відповідно до комплексної цільової програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Здобувачем коректно сформульовано мету наукового дослідження, яка полягає в тому, щоб поглибити наукові знання і визначити особливості правового регулювання транспортного податку, розробити наукові рекомендації для подальшого вдосконалення існуючої наразі моделі транспортного податку в Україні.

Для досягнення окресленої мети дисертанткою обрані наступні завдання: визначити природу транспортного податку як різновиду прямих податків; охарактеризувати генезис транспортного оподаткування та його стан на сучасному етапі в Україні і закордоном; з'ясувати процедурні особливості встановлення транспортного податку; охарактеризувати поняття та види платників транспортного податку; визначити особливості встановлення об'єкта оподаткування та застосування ставки транспортного податку; встановити особливості процедури обчислення бази оподаткування транспортного податку; розкрити специфіку строків сплати транспортного податку та податкового періоду; запропонувати комплексну авторську дефініцію «транспортного податку»; запропонувати напрямки розвитку правової моделі та підвищення ефективності механізму справляння транспортного податку; обґрунтувати необхідність внесення змін та доповнень до актів законодавства про транспортний податок з метою виключення існуючих протиріч та прогалин правового регулювання транспортного податку.

За результатами ознайомлення з дисертацією можна дійти висновку, що дослідниця належним чином оволоділа методологічним інструментарієм використання загальнонаукових та спеціально-наукових методів, зокрема таких як діалектичний, теоретико-правового прогнозування, системний і компаративний, герменевтичний, історико-правовий, догматичний, метод теоретико-правового моделювання.

Кліменко Д.І. продемонструвала достатній рівень оперування основними доктринальними категоріями у межах об'єкта та предмета дослідження. Здобувачкою доведено можливість самостійно провадити ефективне наукове дослідження основних теоретичних положень та нормативно-правової бази за темою дисертації, виокремлювати та формулювати сутність основних проблемних моментів у досліджуваній сфері та пропонувати вектори їх подолання.

Схвальної оцінки заслуговує використання Кліменко Д.І. широкої джерельної бази та обсяг проаналізованого фактичного матеріалу, нормативно-правових актів та актів судової нормотворчості, статистичної інформації за темою дисертаційної праці. Список використаних джерел охоплює 171 найменувань, які було узагальнено, систематизовано та кваліфіковано опрацьовано автором.

Дисертація Кліменко Д.І. виконана українською мовою, має чітку структуру, що включає дві анотації українською та англійською мовами, вступ, три розділи, які містять 8 підрозділів, висновків до кожного розділу та загальних висновків до всієї роботи, списку використаних джерел та додатку. Загальний обсяг дисертації – 174 сторінки, із яких 151 сторінок – основний текст.

Роботу характеризує системність підходу до вирішення поставлених завдань, логічна побудова й аналіз причинно-наслідкових зв'язків. Усі підрозділи дисертації органічно пов'язані між собою, а кожен наступний підрозділ поглиблює наукову розвідку, послідовно розв'язуючи визначені здобувачем завдання. У розділі 1 «Місце транспортного податку у податковій системі України» дисертанткою проаналізовано транспортний податок як різновид прямих податків, охарактеризовано особливості транспортного податку порівняно з іншими майновими податками, розглянуто генезис транспортного оподаткування та його стан на сучасному етапі, а також процедурні особливості встановлення транспортного податку. Визначено, що аналіз історико-правової природи транспортного податку демонструє, без огляду на різноманіття шляхів його реформування, що за роки незалежності розроблялись нові, покращені умови розвитку транспортного податку. І наразі законодавець прагне вдосконалити транспортний податок, враховуючи інтереси держави, територіальних громад, платників податку, враховуючи сучасні політико-економічні умови та стан екології.

У розділі 2 дисертації дослідник зосереджується на характеристиці основних елементів правового механізму транспортного податку. Розглядаються поняття та види платників податку, об'єкт оподаткування, ставка транспортного податку. Запропоновано, з огляду на податкову практику держав Європейського Союзу та для уникнення помилкового тлумачення назви транспортного податку,

наступні зміни до Податкового кодексу України: або розширити термін «транспортний податок» до «транспортний податок на володіння легковим автомобілем», або розширити відповідно його об'єкт оподаткування, до якого будуть входити й інші транспортні засоби.

Останній змістовний компонент (розділ 3) дисертації присвячений характеристиці додаткових елементів правового механізму транспортного податку: обчислення бази оподаткування транспортного податку, його строки сплати та податковий період.

Дисертанткою проведено порівняльно-правовий аналіз інституту транспортного оподаткування у Сполучених Штатах Америки та таких Європейських державах, як Австрія, Бельгія, Фінляндія, Німеччина, Греція, Румунія, у яких призначення даного податку зовсім протилежні. Так, за наслідками дослідження з'ясовано, що механізми функціонування моделей адміністрування транспортного податку обумовлені різними політико-управлінськими традиціями, використанням різних механізмів розподілу повноважень між центральними та місцевими органами публічної адміністрації щодо встановлення видів, ставок, бази та інших елементів податку, підходів до визначення сутності податкових надходжень та інших чинників, однак, спільною особливістю транспортного податку для всіх країн Євросоюзу є потужний контроль за обсягами викидів вуглекислого газу. Аналізуючи зарубіжний досвід правового регулювання транспортного податку, дисертантка розглядає можливість його впровадження в Україні, розкриває недоліки вітчизняного законодавства, що регламентує виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів.

Кожен розділ дослідження завершується висновками в яких надаються конкретні пропозиції та рекомендації. Обрана Кліменко Д.І. структура роботи дозволила здійснити послідовний аналіз проблемних моментів виконання податкового обов'язку з транспортного податку. Аналіз тексту дисертації дозволяє нам дійти висновку, що завдяки вдалому підбору та компонованню визначених у дослідженні завдань, дисертантка досягнула поставленої мети. Висновки відповідають отриманим результатам, завданням та меті дослідження, мають вагому аргументацію, належним чином обґрунтовані.

Сформульовані здобувачкою елементи наукової новизни, отримані у ході дослідження є доведеними та такими, що містять ряд концептуальних висновків та рекомендацій, що мають також і практичне значення, відзначаються достовірністю й характеризуються науковою новизною. Наукова новизна отриманих результатів полягає у тому, що дисертація за характером та змістом питань є одним із перших у вітчизняній юридичній науці комплексним

дослідженням правового регулювання транспортного податку в Україні в умовах реформаційних змін сьогодення. До найбільш вагомих наукових положень дисертації, що характеризуються новизною або її елементами, необхідно віднести такі. Зокрема, уперше 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 правового 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). Дисертанткою удосконалено наукове положення щодо обмеженої можливості нормативного закріплення порядку визначення бази транспортного податку; підходи до трансформації нормативного регулювання об'єкту транспортного податку; дослідження генезису розвитку транспортного податку й визначено низку етапів його становлення. Набули подальшого розвитку наукові погляди щодо динаміки розвитку економіко-правової концепції оподаткування транспортних засобів та ін.

Дисертація характеризується комплексним підходом. Елементи наукової новизни дослідження повною мірою відображені у змісті дисертаційного дослідження і підтверджені ґрунтовними висновками здобувача. Заслужують на увагу пропозиції щодо внесення змін до податкового законодавства.

Кліменко Д.І. сформулювала низку рекомендацій, положень і висновків, що мають як науковий, так і практичний інтерес. Таким чином, результати дослідження (зокрема відображені у наукових публікаціях дисертантки) мають необхідний рівень наукової новизни. Висновки, пропозиції та рекомендації, зокрема й ті, що характеризують наукову новизну, на нашу думку, одержані автором особисто. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають відповідні посилання, що підкреслює достовірність зроблених висновків.

Отримані автором результати мають і прикладне значення. Вони можуть бути використані в науково-дослідній роботі та правотворчій діяльності, в правозастосуванні та освітньому процесі.

Повнота викладу положень дисертації в роботах, опублікованих автором. Результати дослідження пройшли належну апробацію. Основні положення дисертації Кліменко Дар'ї Іванівни на тему «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів» висвітлено у 8 наукових публікаціях, з яких 4 наукові статті опубліковано у виданнях, включених до Переліку наукових фахових видань України, 1 наукова стаття – у науковому періодичному виданні держави, що є членом Європейського Союзу, а також у 3 тезах виступів на міжнародних науково-практичних конференціях.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації. Незважаючи на позитивну оцінку дисертаційної роботи Кліменко Дар'ї Іванівни на тему «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів», варто звернути увагу на окремі питання, які мають не стільки критичний, скільки дискусійний характер. На нашу думку, наведені у подальшому дискусійні аспекти можуть поживити обговорення наукового доробку здобувача під час його публічного захисту.

1. При характеристиці об'єкта транспортного податку дисертанткою справедливо визначена його поява відправним елементом для виникнення у платника транспортного податку обов'язку з його сплати. Наголошено на тому, що саме об'єкт оподаткування конкретизує та ідентифікує цей податок, обумовлює специфічний режим його правового регулювання. На нашу думку, з таким твердженням можна частково погодитись, адже авторці варто було б проаналізувати вплив об'єкта оподаткування як на інші елементи податку, так і на самий розвиток податкових правовідносин, їх динаміку, бо саме цей елемент суттєво впливає на інші елементи податку, а також величину і порядок його сплати до місцевого бюджету.

2. Характеризуючи у підрозділі 2.2 об'єкт оподаткування транспортного податку, дисертантка наголошує на можливості та практичній доцільності використання при регулюванні податкових відносин з транспортного податку

понятійно-термінологічного апарату, закріпленого нормативними актами, що містять норми інших галузей права. Водночас, констатується принципова різниця між підходами до визначення транспортного засобу. У даному разі потребує уточнення позиції авторки щодо того, чи вбачається нею за доцільне закріплення саме податково-правового визначення терміну «транспортний засіб» у статті 14 Податкового кодексу України для уникнення розбіжностей у тлумаченні термінів під час практичного застосування.

3. Дисертанткою запропоновано внести зміни до статті 267 Податкового кодексу України і запровадити пільги щодо сплати транспортного податку. Водночас, на нашу думку, питання щодо пільг суперечитиме засадам податкового законодавства, закріпленим у статті 4 Податкового кодексу України (зокрема, принципам рівності оподаткування та соціальної справедливості) і призведе до ще більшого скорочення надходжень від оподаткування транспортним податком у майбутніх податкових періодах. Виникає питання, а що спонукало автора до такої пропозиції?

4. Поряд із позитивною оцінкою підходу автора до аналізу механізму транспортного податку, що дозволяє чітко структурувати уявлення про природу цього платежу та його фіскальне призначення, на нашу думку, бракує аргументації при співвідношенні окремих елементів правового механізму цього платежу. Дисертантка робить спробу визначити принципові зв'язки між складовими об'єкта оподаткування та особливостями податково-правового статусу платників. Основна увага при цьому робиться на диференціації режиму сплати різними видами платників податків (фізичні або юридичні особи), але найбільш принциповим у даному випадку, як вбачається, є розкриття питання щодо визначення резидентського статусу фізичних осіб-платників та його впливу на визначення об'єкта оподаткування.

5. Авторка наголошує на розмежуванні понять «встановлення податків та зборів» та «введення податків та зборів у дію». Подібний підхід дисертантка ґрунтує на положеннях Податкового кодексу України, де передбачено особливості правового регулювання окремих елементів місцевих податків та визначено компетенцію місцевих органів влади щодо їх встановлення. При цьому варто було б більш детально розкрити особливості та відмінності процесів «встановлення» та «введення у дію» транспортного податку.

Водночас варто зауважити, що висловлені зауваження мають дискусійний і суб'єктивний характер, суттєво не впливають на загальну позитивну оцінку рецензованого дослідження. Дискусійність окремих положень, про які мова йде вище, притаманна будь-якій творчій роботі.

Висновок. Дослідження Кліменко Дар'ї Іванівни на тему «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового

регулювання місцевих податків та зборів», подане на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії, є самостійною завершеною кваліфікаційною науковою роботою, що містить нові обґрунтовані та аргументовані результати. Для роботи характерний логічний стиль викладення матеріалу, смислова завершеність, цілісність. На нашу думку, науково-практичні результати, отримані Кліменко Д. І. є достовірними та об'єктивними. Висновки отримали необхідну і достатню теоретичну аргументацію та є методологічно обґрунтованими. Загалом дисертаційна робота відображає науково-обґрунтовані розробки, які у сукупності мають важливе значення для розвитку правової науки та практичної діяльності відповідних суб'єктів.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дослідження Кліменко Дар'ї Іванівни на тему «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів» за своїм змістом відповідає галузі знань 08 «Право» спеціальності 081 «Право» та 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, наказу МОН України № 40 від 12 січня 2017 року «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації», а її автор Кліменко Дар'я Іванівна – заслуговує на присудження їй наукового ступеня доктора філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

доктор юридичних наук, професор,
професор кафедри фінансового та
податкового права
Державного податкового університету



Любов КАСЬЯНЕНКО