

*До разової спеціалізованої вченої ради
ДФ 2023-36
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого
(61024, м. Харків, вул. Пушкінська, 77)*

ВІДГУК

**офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора
Латковської Тамири Анатоліївни 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 ступеня доктора філософії
у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право»**

Актуальність теми дисертаційного дослідження. Актуальність дисертаційного дослідження обумовлюється тим, що в сучасних умовах, коли відбувається переосмислення співвідношення фіскального призначення платежів різних видів, вносяться зміни до умов правового регулювання місцевих податків та зборів, виконання податкового обов'язку з податків цього різновиду, зокрема, транспортного податку, набуває вагомого значення. Важливість полягає в тому, що проголошення в Україні курсу на децентралізацію вимагає суттєвого зміцнення інституту місцевого самоврядування та його основи – місцевих бюджетів з метою забезпечення стабільного розвитку як регіонів, так і держави в цілому. Проте, останнім часом простежуються тенденції до загострення проблем функціонування місцевих бюджетів через: залежність місцевих бюджетів від державного бюджету; відсутність стабільного податкового законодавства; незначної фіскальної ролі місцевих податків і зборів; відсутність орієнтування на регіональні особливості та фіскальні можливості; відсутність повноважень органів місцевого самоврядування на встановлення податків та зборів на власній території, податкових пільг певним категоріям платників податків.

Водночас, спостерігається розширення повноважень органів місцевого самоврядування, реалізація яких потребує залучення відповідних фінансових ресурсів.

Питання оподаткування такого виду майна, як транспортний засіб, в даний час мало досліджено вітчизняними вченими. Досі в вітчизняному науковому співтоваристві відсутні наукові монографії та дисертаційні дослідження, присвячені правовому механізму транспортного податку. Практика застосування транспортного податку доводить, що нормативне оформлення окремих елементів його правового механізму є неповним і потребує модернізації.

Саме тому необхідність комплексного дослідження виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів на емпіричному досвіді країн Європи та у розрізі інфраструктурного впливу окремих різновидів прямих податків на первинний перерозподіл податкових надходжень не викликає сумніву.

Зважаючи на викладене, можемо констатувати значну актуальність, теоретичну і практичну значущість обраної Кліменко Д. І. теми дисертаційного дослідження.

Дисертація виконана на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого в межах і відповідно до комплексної цільової програми «Проблеми правового забезпечення справляння податків та зборів в Україні» (номер державної реєстрації 0111U000965).

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Запропонована Д. І. Кліменко робота характеризується системним підходом до предмету дослідження. Структурно дисертація складається зі вступу, трьох розділів, які включають вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатку.

Структура дисертації повністю відповідає цілям і завданням дослідження, дозволяє послідовно здійснити системний аналіз наукових і практичних проблем удосконалення виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів на сучасному етапі.

Змістовно дисертаційне дослідження Кліменко Дар'ї Іванівни характеризується належним теоретичним та методологічним рівнем вирішення завдань, які ставила перед собою автор. За послідовністю у розкритті поставлених завдань дисертантка на належному рівні дослідила проблематику, яка пов'язана з дослідженням теоретичних, правових та організаційних питань виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів. Автором проведено періодизацією та здійснено ґрунтовне дослідження генезису розвитку транспортного податку й визначено низку етапів його становлення, а також виявлено певні проблеми регулювання цього фіскального інструменту та запропоновано напрями їх вирішення.

Робота має не лише концептуальний характер, але й добре продуману, логічно послідовну, доказову манеру виконання – від дослідження понятійно-категоріального апарату транспортного податку, його правової сутності та змісту до тенденцій розвитку правової моделі транспортного податку та шляхів його удосконалення.

Проведене дослідження є самостійним, творчим, цілісним та актуальним. З метою всебічного розкриття предмету дослідження автор опиралася на розробки вітчизняних та зарубіжних дослідників, як представників теорії права, так і правників-фінансистів.

Визначені в роботі завдання дослідження відповідають його загальній меті, яка полягає у тому, щоб на основі аналізу чинного податкового законодавства, а також наукових праць вітчизняних та зарубіжних дослідників визначити особливості правового регулювання транспортного

оподаткування в Україні з урахуванням сучасної міжнародної правозастосовчої практики, розробити рекомендації щодо удосконалення існуючої моделі транспортного податку в Україні та визначити перспективи розвитку національного законодавства у цьому напрямку.

У дисертації транспортний податок охарактеризовано у розрізі інфраструктурного впливу окремих різновидів прямих податків на первинний перерозподіл податкових надходжень. 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.

Варто зазначити, що висновки і пропозиції, що містяться у роботі, достатньою мірою оригінальні, не повторюють відомих у науковій літературі, що обумовлюється, у тому числі, і вдало обраною методологією дослідження, зокрема використанням низки різноманітних загальнонаукових та спеціально-юридичних методів наукового пізнання. Концепція дослідження, здійсненого Д. І. Кліменко, будується на раціональному поєднанні вибраних загальнонаукових, спеціально-юридичних методів пізнання, використання яких забезпечило достовірність висновків і можливість вирішення поставлених завдань та досягнення сформульованої мети. Широкий спектр методів було обрано з урахуванням поставленої мети, визначених завдань, об'єкта та предмета дослідження. Всі методи дисертанткою застосовано у взаємозв'язку та взаємодії.

Викладені у дисертації наукові положення, висновки та рекомендації є обґрунтованими належним чином і достатньо переконливими.

Кожен з трьох розділів дисертаційного дослідження закінчується висновками, які стисло відображають підсумки кожного етапу дослідження. Наприкінці роботи наведено загальні висновки, в яких зосереджено найбільш важливі теоретичні узагальнення і пропозиції щодо визначення правової

природи та механізму правового регулювання транспортного податку в Україні, як одного з видів майнового податку та подальшого удосконалення чинного податкового законодавства.

Ознайомлення зі змістом дослідження, публікаціями автора дає змогу констатувати належну ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертаційній роботі, їх достовірність.

Новизна наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації. Дослідження містить наукові положення та науково обґрунтовані результати, що розв'язують важливе наукове завдання щодо виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів.

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).

Висловлено пропозицію щодо обмеженої можливості нормативного закріплення порядку визначення бази транспортного податку із урахуванням екологічної та економічної мети у зв'язку з широким використанням на території України недостатньо екологічних транспортних засобів і недостатньо сучасними екологічними стандартами у частині допустимих викидів CO₂ порівняно із іншими країнами світу.

Заслуговує на увагу обраний автором підхід щодо визначення поняття «транспортний податок» як обов'язковий до встановлення, безумовний, прямий, майновий, періодичний платіж, який сплачується до місцевих бюджетів з платників податку (фізичних та юридичних осіб) – власників легкових автомобілів, за умови, що з року випуску цих автомобілів минуло не більше 5-ти років (включно) та їхня середньоринкова вартість становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати (с. 29).

Окрім цього, дисертанткою правильно визначено, 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. По-перше, регуляторний акт, не поширюється на інші відносини, крім господарських та адміністративних відносин. По-друге, на відміну від рішень органів місцевого самоврядування при встановленні місцевих податків та зборів, в регуляторних актах чітко визначено та звужено суб'єктний склад: регуляторні органи або інші органи

державної влади, юридичні особи. Отже, з погляду владного суб'єкта з'являються регулюючі органи, до яких належать також і органи місцевого самоврядування. Рішення органів місцевого самоврядування при встановленні місцевих податків та зборів, стосуються і фізичних осіб, які не мають статусу суб'єктів господарювання (с. 47-48).

Автор справедливо зауважує на важливості «антикрихкості» (невразливості), оскільки несподівані, дезорієнтуючі чинники слугують для швидкого адаптування до певних умов. Швидкість, з якою Україна реагує на зміни сьогодення та намагається зберегти свою «антикрихкість» у часи пандемії COVID-19 та збройної агресії проти України, – зумовила низку змін у податковому адмініструванні: платників податків звільнили від сплати низки податків або сплата їх стала добровільною. Автором зауважено, що означеними змінами не передбачено нічого, що б стосувалось транспортного податку. Однак, якщо автомобіль залишився на території, де проходили бойові дії? Дисертантка зауважує, що це питання не було висвітлено у податковому законодавстві та зазначає, що кожен платник податків має вчасно здійснювати їх сплату до бюджету, безвідносно до політико- економічної ситуації в Україні та світі.

Робота містить й інші цікаві висновки та пропозиції, що заслуговують на увагу та підтримку, наукові положення є певним внеском Д. І. Кліменко в науку податкового права.

Практичне значення результатів дослідження підтверджують можливість застосування її результатів: у науково-дослідній сфері – для подальшого опрацювання проблем правового регулювання транспортного податку, як різновиду майнового податку в Україні; у правотворчості – при внесенні змін, уточнень і доповнень до чинних нормативно-правових актів, що стосуються транспортного податку; у практичній діяльності – на науково-методичних семінарах із проблем застосування податкового законодавства з оподаткування; у навчальному процесі – при підготовці навчальних та

навчально-методичних матеріалів із дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», а також у їх викладанні у закладах вищої освіти.

Повнота викладення висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в опублікованих працях.

Наукові положення, висновки, пропозиції та рекомендації, що сформульовані у дисертації, викладені у восьми наукових працях, з яких чотири – у наукових фахових виданнях України, одна – у періодичному науковому виданні іншої держави, три – у збірниках матеріалів наукових конференцій.

Дискусійні положення та зауваження щодо змісту дисертації. Водночас, як і будь-яке інше дисертаційне дослідження, робота Кліменко Дар'ї Іванівни містить окремі дискусійні положення, які можуть стати підґрунтям для подальших наукових досліджень чи наукової дискусії під час публічного захисту.

1. У підрозділі 2.2 автором запропоновано змінити нормативне регулювання об'єкту транспортного податку. Оскільки йдеться лише про легкові транспортні засоби, що дисонує із назвою статті «Транспортний податок», запропоновано шляхи приведення до відповідності правового регулювання об'єкта оподаткування шляхом або розширення кола складових елементів об'єкта оподаткування, або зміни назви «транспортний податок» на «транспортний податок на володіння легковим автомобілем». Проте складно однозначно погодитись з висловлюванням автора щодо «...розширення, відповідно, об'єкту оподаткування», оскільки наслідки включення до об'єктів оподаткування інших транспортних засобів у мегаполісі та невеликому місті суттєво відрізняються і це не завжди приводить до збільшення надходжень до місцевих бюджетів від транспортного податку. Вбачається, що ефективність можна підвищити за допомогою фінансового планування, яке полягає у трансформації системи перерозподілу коштів від транспортного податку між областями. Також не

зрозуміло, як дисертантка пропонує урахувати транспортні засоби спеціального призначення: якщо вони будуть оподатковуватись, то додатково потрібно для зазначених машин запроваджувати пільги.

2. Варто наголосити, що в підрозділі 2.3 «Ставка транспортного податку» дисертантка досліджує закордонний досвід регулювання ставки оподаткування та наголошує на доцільності урахування при цьому викидів вуглекислого газу. Залишається незрозумілим механізм його урахування в Україні, який автор пропонує запровадити з використанням закордонного досвіду: чи платниками цього податку повинні бути особи – власники дорогих транспортних засобів, чи особи, які здійснюють експлуатацію транспортних засобів з великим обсягом викиду вуглекислого газу. Хотілося б почути роз'яснення позиції автора по цьому аспекту під час захисту.

3. На думку дисертантки порядок справляння транспортного податку потребує уточнення. Наголошується на необхідності визначення конкретного алгоритму справляння даного податку, а також на проведенні деталізації порядку введення його у дію, що обумовлено віднесенням цього платежу законодавцем до кола місцевих податків і зборів. При цьому автору бракує чіткості у визначенні своєї позиції – як саме вона бачить здійснення деталізації процедури введення податку із тексту роботи не зрозуміло.

4. Автор логічно побудувала свою роботу, поступово підійшла до окремих особливостей регулювання податкових строків, що мають вагоме значення для реалізації податкового обов'язку з транспортного податку, але при цьому потрібно було звернути увагу і на ті базові, концептуальні засади, що обумовлюють наявність даного інституту взагалі, надають йому вагомості. Зокрема, автором звертається увага на диференціацію строків сплати залежно від виду платника, але не робиться фокусу на можливість оскарження рішень контролюючих органів та не розкривається темпоральний аспект реалізації подібних процедур. Подібний наголос є важливим з огляду на проблеми, які були обумовлені темпоральними аспектами запровадження

цього платежу як на етапі його першого введення у дію, так і у зв'язку із проведенням докорінної зміни податкової системи наприкінці 2014 року.

Вказані зауваження, які в певній мірі носять характер побажань та порад для подальших наукових пошуків, не впливають на загальну позитивну оцінку якості виконаної автором роботи. Теоретичні результати й наукові положення, які містяться в даній дисертації, характеризуються єдністю змісту і свідчать про особистий вклад здобувача в юридичну науку.

Оцінка змісту дисертації, її завершеність в цілому, оформлення, мови, стилю та дотримання академічної доброчесності. Дисертація Кліменко Дар'ї Іванівни «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів» є завершеною кваліфікаційною працею, в якій одержано нові науково обґрунтовані результати, що в сукупності вирішують конкретне наукове завдання, яке має істотне значення для теорії та практики податкового права.

Дисертація є самостійним науковим дослідженням, яке пройшло достатню апробацію; її зміст відповідає заявленій дисертанткою науковій спеціальності.

Оформлення дисертації відповідає встановленим Міністерством освіти і науки вимогам. Робота виконана українською мовою з правильним вживанням юридичної і спеціальної термінології. Стиль викладення матеріалу дослідження науковий.

У ході вивчення як дисертаційного дослідження, так і наукових публікацій, фактів порушень академічної доброчесності не виявлено.

Висновок. Усе вищезазначене, взяте у сукупності, дає достатні підстави вважати, що дисертація Кліменко Дар'ї Іванівни «Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів», подана на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії, є самостійною завершеною кваліфікаційною науковою роботою, що містить нові обґрунтовані та аргументовані результати, які у своїй сукупності є значущими як для правової доктрини, так і мають практичне значення.

