

ВІДГУК

офіційного опонента – доктора юридичних наук, професора
Кузьменко Оксани Володимирівни на дисертацію Недоступ Катерини
Костянтинівни на тему: «Правове регулювання відносин у сфері
справляння місцевих зборів», поданої на здобуття ступеня доктора
філософії у галузі знань 08 «Право»
за спеціальністю 081 «Право»

Актуальність теми. В Україні вже більше 30 років відбуваються постійні соціально-економічні, фінансові та політичні зміни. У статті 1 Конституції України закріплено соціальний та правовий характер нашої держави. Досягнення ефективності вирішення стратегічних завдань із розбудови української держави як соціальної і правової та досягнення європейського рівня економічного розвитку вимагає вдосконалення наявної податкової системи, якості функціонування якої дає змогу забезпечити достатній рівень життя людини, належну реалізацію її соціальних прав та інтересів тощо.

У сучасних умовах дедалі складнішим для української держави стає виконання нею взятих на себе соціально-економічних зобов'язань. Наявні проблеми правового регулювання фінансових відносин зумовлені відсутністю оптимальної моделі функціонування системи принципів податкових правовідносин, завдяки яким забезпечується реалізація публічних інтересів. Соціально-економічна та політична криза, що поглиблена українсько-російською війною, свідчить про низький рівень ефективності формування дохідної частини Державного бюджету та місцевих бюджетів України, забезпечення фінансування Збройних Сил України, гарантування виплат за банківськими депозитними рахунками, підтримки підприємництва, охорони довкілля та інших не менш важливих сфер розвитку суспільства. Вирішення наведених та інших проблем прямо пов'язане з визначенням закономірностей і тенденцій динаміки податкових правовідносин, встановлення змісту й структури системи їх принципів, визначення місця та значення правового регулювання відносин у сфері справляння місцевих зборів у процесі розвитку податкової системи України.

На сучасному етапі державного будівництва вкрай необхідно виглядає активна участь України в міжнародних правових відносинах з метою наближення до європейських стандартів громадянського життя. Сьогодні мова повинна йти саме про формування соціально правової держави, фінансовим базисом якої є ефективна бюджетна система, що дозволяє як вирішити стратегічні задачі розвитку країни в цілому, так і

забезпечити розвиток окремих адміністративно-територіальних одиниць зокрема.

Вище викладені обставини роблять дослідження К.К. Недоступ практично значимим, а відтак й вкрай актуальним. Це підтверджується зокрема тим, що дисертацію здійснено відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри цивільного, господарського та екологічного права Національного технічного університету «Дніпровська політехніка» як складова теми «Трансформація й удосконалення правового регулювання справляння місцевих зборів» (номер державної реєстрації 0122U001777). Тематика дисертації узгоджується з пріоритетними напрямками фундаментальних та прикладних наукових досліджень окресленими у Стратегії розвитку Національної академії правових наук України на 2021–2025 роки, затв. постановою загальних зборів НАПрН України від 26.03.2021 р. № 12-21, відповідає цілям сталого розвитку України на період до 2030 року, визначеним указом Президента України від 30.09.2019 р. № 722/2019, Державної стратегії регіонального розвитку на 2021–2027 роки, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 05.08.2020 р. № 696, місії та Стратегічному плану Державної податкової служби України на 2022 – 2024 роки, затв. наказом Державної податкової служби України від 22.11.2021 р. № 965.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій, сформованих в дисертації, та їхня достовірність. Загальний аналіз змісту дисертації свідчить про самостійність і цілісність проведеного дослідження, його актуальність і високий науковий рівень, теоретичне і практичне значення для вдосконалення правового регулювання відносин у сфері справляння місцевих зборів в Україні, а також для проведення науково-дослідної і правотворчої діяльності та у навчальному процесі.

Дисертація К.К. Недоступ характеризується системним підходом до предмета дослідження. Визначені в роботі задачі дослідження відповідають його загальній меті, яка полягає у визначенні правового регулювання відносин у сфері справляння місцевих зборів в Україні, а також формулюванні науково-обґрунтованих пропозицій та рекомендацій щодо їх удосконалення. Структура повністю відповідає меті і задачам дослідження, дозволяє послідовно розглянути всі проблеми, визначені авторкою.

Високий ступінь наукової обґрунтованості результатів виконаного дослідження, що в концентрованому вигляді знайшли відображення у сформульованих здобувачем наукових положеннях, висновках і рекомендаціях, забезпечено методологічним і теоретичним обґрунтуванням його вихідних положень; застосуванням комплексу наукових методів, адекватних об'єкту, предмету, меті і задачам дослідження; використанням

сучасних досягнень юридичної науки та широкої джерельної бази дослідження; здійсненням апробації основних концептуальних ідей і положень дослідження. Вдалий вибір методів дослідження, аналіз і синтез наукової літератури, нормативно-правових актів та узагальнення отриманої інформації з метою дослідження правового регулювання відносин у сфері справляння місцевих зборів, спрямованого на розбудову фінансової системи на засадах децентралізації та збалансованості державних та регіональних інтересів, що дозволило дисертантці успішно розв'язати поставлені наукові завдання.

Достовірність наукових положень, висновків і рекомендацій дисертації підтверджується їх апробацією у відкритому друку, обговоренням на наукових конференціях, інших наукових заходах. Достовірність одержаних результатів підтверджується не тільки їх суто науковою значимістю, як певною системою здобутих дисертанткою нових знань, що заповнюють деякі прогалини в адміністративному, податковому, господарському та фінансовому праві України, але й їх практичною затребуваністю на сучасному етапі, зокрема для вдосконалення чинного національного законодавства в тій його частині, що стосується правового регулювання відносин у сфері справляння місцевих зборів. Проведена авторкою науково-дослідна робота є результатом її власних напрацювань, вдалою спробою визначення регулювання процесів формування дохідної частини місцевих бюджетів за рахунок справляння місцевих зборів.

Переходячи до оцінки основних положень і висновків дисертації, варто зазначити, що в роботі порушені нерозроблені раніше наукові та практичні задачі, розв'язання яких дозволило одержати цікаві результати і виробити ряд пропозицій. З урахуванням цього можна стверджувати, що новизна дисертації виявляється як у підході до досліджуваних проблем, так і в запропонованому способі розв'язання конкретних теоретико-правових питань.

Новизна дослідження полягає насамперед в постановці та актуалізації автором питання про необхідність теоретичного узагальнення та нового вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні особливостей правового регулювання відносин у сфері справляння місцевих зборів, окресленні проблеми його практичної реалізації, формулюванні пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства в цій сфері.

Логічним є те, що авторка розпочинає дослідження із визначення сутності розуміння місцевих зборів, виходячи із їхньої фінансово-правової природи та генезису законодавчого забезпечення функціонування системи місцевих бюджетів в Україні. Вартим уваги є обґрунтований у підрозділі 1.1 «Місцеві збори: поняття, місце у сукупності законодавчо закріплених

обов'язкових платежів» авторський висновок про формулювання дефініцій податково-правових термінів «збір (податковий)» та «місцевий збір», які розкривають сутність цих обов'язкових платежів на будь-якому етапі розвитку податкової системи. При цьому автором термін «збір (податковий)» трактується як форма податку; встановлений законом обов'язковий платіж юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та фізичних осіб до відповідного бюджету. К.К. Недоступ уточнено поняття «місцевий збір» як вид збору (податкового); встановлений законом обов'язковий платіж, який справляється в місцевий бюджет на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

Важливим з точки розвитку науки податкового права є здійснений К.К. Недоступ ретроспективний аналіз правового регулювання місцевих зборів, на підставі чого констатовано такі висновки, що: 1) у 1992 р. делегування Кабінету Міністрів України законодавчих повноважень Верховної Ради України відбулося раніше, ніж були внесені відповідні зміни у чинну на той час Конституцію (Основний Закон) України; 2) процес застосування делегованої законотворчості супроводжувався поспішністю прийняття рішень; зафіксовано факт реєстрації під одним номером двох одночасного прийнятих парламентом різних за назвою й змістом законів України, який мав негативні наслідки у подальшій законотвірчій діяльності під час внесення змін у один із них; 3) початок справляння місцевих зборів поклав прийнятий урядом на підставі делегованих йому законодавчих повноважень Декрет «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р. № 56-93, який мав силу закону і встановлював їх види, граничні розміри та порядок обчислення; 4) у період з 05.06.1993 р. до 01.04.1994 р. згідно з Законом Української РСР від 26.06.1991 р. № 1252-ХІІ у податковій системі не існувало місцевих зборів, проте, вони справлялися на підставі Декрету КМУ № 56-93 (підрозділ 1.2).

Практичну цінність має розділ II «Правове регулювання механізму справляння місцевих зборів». Авторкою детальну увагу приділено питанням реалізації нормативних механізмів справляння туристичного збору та збору за паркування як видів місцевих податків.

Зокрема, авторкою встановлено, що вид та форму договору про справляння туристичного збору законодавчо не встановлено. При цьому органи місцевого самоврядування в межах своїх законних самоврядних повноважень самостійно розробляють і затверджують типову форму такого договору та процедуру їхнього укладання. Авторкою визначено, що зараз порядок обчислення податковим агентом суми туристичного збору, яку належить сплатити його платником можна з'ясувати лише шляхом опрацювання елемента «база оподаткування», а алгоритм визначення зобов'язання податкового агента з туристичного збору – за допомогою

аналізу змісту типової форми декларації з цього збору. К.К. Недоступ зроблено висновок, що залишається законодавчо неврегульованим механізм справляння туристичного збору в разі тимчасового розміщення в житлі, що належить фізичній особі, яка не зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності. При цьому адміністрування туристичного збору на умовах договору не вирішує цієї проблеми (с. 85-90).

Необхідно підтримати авторку у висновку про відсутність належного нормативного регулювання процедури справляння збору за місця для паркування транспортних засобів. Дійсно, закріплені у 268¹ Податкового кодексу України об'єкт і база оподаткування не узгоджуються; гранична ставка збору встановлена тільки щодо площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження діяльності з паркування, для решти об'єктів оподаткування вона не визначена. К.К. Недоступ доведено, що сума цього збору, обчислена за місця, призначені для безоплатного паркування транспортних засобів, якими керують особи з інвалідністю, або особи що їх перевозять, врахована при калькуляції вартості послуги з паркування. Положення п. 268^{1.4} ст. 268¹ в частині встановлення органами місцевого самоврядування ставки збору дублюють норми пп. 12.3.2 п. 12.3 ст. 12, порядку його сплати до бюджету – суперечать концептуальним засадам встановлення місцевого збору, закріпленим п. 7.4 ст. 7 Податкового кодексу України (с. 100-105).

За допомогою дескриптивного методу наукового пізнання автору вдалося визначити системи необхідних організаційно-правових заходів, запровадження яких дозволить оптимізувати процеси справляння місцевих зборів (розділ III), що обґрунтовано з врахуванням і позитивного зарубіжного досвіду, який охарактеризовано у підрозділі 3.1.. Зокрема, вартим уваги з точки зору авторського підходу є досвід Туреччини у здійсненні нормативного регулювання справляння туристичного збору. Так, К.К. Недоступ встановила, що у Туреччині адмініструють туристичну частку та податок на проживання, платниками яких є особи, які провадять діяльність у туристичній індустрії. Ці обов'язкові платежі включаються у собівартість відповідних послуг, товарів, отже, опосередковано сплачуються туристами. Уведений в податкову систему парламентом Турецької Республіки податок на проживання, підлягає обов'язковому справлянню, його елементи мають подібні й відмінні риси з туристичним збором. Законодавчо закріплену граничну ставку цього податку не диференційовано за видами туризму, перелік послуг, які звільняються від оподаткування, не включає послуги, що надаються командированим особам, котрі мають місце постійного проживання в країні, дітям, особам з інвалідністю, особам, які прибули на

лікування. Встановлені турецьким законодавством граничні терміни направлення податковому органу декларації та строки сплати податку на проживання та туристичної частки є меншими ніж визначені Податковим кодексом України. У результаті контент-аналізу правових актів Туреччини, що регулюють правовідносини у сфері справляння туристичної частки, авторкою встановлено, що у ст. 5–6 Загальної інструкції про декларування туристичної частки наведено приклади застосування закріплених у них норм.

Вартим підтримки є висновок формулювання дефініції категорії «збір за паркування», що на разі зараз немає нормативного визначення, але при цьому є обов'язковим платежем і складовою податкової системи і бюджету, склад платників збору та обставини, за яких у останніх виникає податковий обов'язок. Автором запропоновано задля покращення розуміння сутності закріпленого Податковим кодексом України порядку справляння місцевих зборів доповнити дефінітивні норми цього кодексу визначенням понять «збір за місця для паркування транспортних засобів», «засіб розміщення», «послуга з тимчасового розміщення», «тимчасове розміщення».

У дисертації сформульовано й низку інших цікавих та корисних положень та висновків.

Повнота викладу основних результатів у наукових фахових виданнях. Основні наукові результати дисертації відображено у 20 наукових та науково-методичних працях, зокрема: один навчальний посібник (у співавторстві); дев'ять статей – у наукових фахових виданнях з юридичних наук (дві – у співавторстві); одна стаття – у іншому виданні (у співавторстві); дев'ять тез доповідей – у збірниках матеріалів міжнародних науково-практичних конференцій (дві – у співавторстві).

Практичне значення роботи і використання результатів дослідження полягає у тому, що вони становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес і можуть бути використані у: *правотворчій діяльності* – під час підготовки змін до Податкового кодексу України (лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів, податкової та митної політики від 22.03.2023 р. № 04-32/13-2023/59173); *правозастосовній діяльності* – під час регламентування та організації справляння місцевих зборів (лист Державної податкової служби України від 24.04.2023 р. № 2070/Н/99-00-2-02-02-09, лист Державного агентства розвитку туризму України від 20.04.2023 р. № 509/4.2-23, акт впровадження Департаменту правового забезпечення Дніпровської міської ради від 04.05.2023 р.); *науково-дослідній роботі* – для подальшого докладного вивчення проблем законодавчого регулювання місцевих обов'язкових податкових платежів з метою покращення якості нормопроектувальної та правозастосовчої діяльності;

забезпечення таких дисциплін, як податкове право, фінансове право, та їх викладання.

Дискусійні положення та зауваження до змісту дисертаційної роботи та автореферату. Разом з тим, визнаючи загалом високий теоретичний рівень дисертації та її значне практичне значення, варто зазначити, що це не виключає можливості критично підійти до окремих позицій, висловлених здобувачкою у роботі, зупинитися на деяких конкретних зауваженнях і побажаннях.

По-перше, в цілому підтримуючи здійснений у підрозділі 1.2 ретроспективний аналіз правового регулювання справляння місцевих зборів викликає певні заперечення відсутність дослідницької уваги щодо проблематики фінансування регіонів, які потребують фінансових дотацій, пов'язаних із військовою агресією Російської Федерації, розпочатої у 2014 році. Особливої актуальності набуває така проблематика в сучасних умовах триваючого воєнного стану.

2) Попри аргументацію К.К. Недоступ про наявність проблеми справляння місцевих зборів, що спирається на результати судової практики, що, зокрема, підтверджує, що відповідні рішення про справляння відповідних видів податків, розміри їх ставок та пільги щодо них ухвалювалися пізніше ніж у встановлений законодавством термін, що свідчить про порушення принципу повноти бюджетних надходжень і формування «власних адекватних фінансових ресурсів» для «чистоти» та достовірності досягнутих висновків необхідно було б навести відповідні приклади судового контролю.

По-третє, доволі фрагментарно в межах рецензованого дослідження розглянуто питання адміністративної відповідальності за порушення справляння місцевих зборів, а також адміністративної відповідальності за порушення норм бюджетного законодавства. Втім очевидно, що правове регулювання справляння місцевих зборів вимагає не лише реалізації позитивних норм, але і норм правової охорони, що вимагає від автора цієї дисертації звернення дослідницької уваги на здійснення характеристики елементів складів адміністративних правопорушень в податковій сфері, встановлення критеріїв ефективності застосування санкцій до правопорушників, що очевидно від дослідниці вимагає приділення цій проблематиці окремого підрозділу даної роботи.

По-четверте, у роботі відсутнім є комплексний авторський підхід до розуміння такого категоріального ряду фінансового та податкового права, як «фінансова децентралізація», «фіскальна децентралізація», «децентралізація

влади». Втім обґрунтування авторського підходу до встановлення змісту таких понять необхідно віднести до засобів підвищення теоретичного рівня рецензованої дисертації.

Наведені спірні положення і висловлені зауваження не впливають на загальну позитивну оцінку дисертації, яка носить самостійний і творчий характер, має наукову і практичну цінність. Наявність дискусійних питань, насамперед, характеризує складність і актуальність досліджуваної теми та власний підхід до її розгляду дисертанткою. В дослідженні авторці вдалося досягти його мети.

Усе викладене дає підставу для висновку про те, що дисертаційне дослідження Недоступ Катерини Костянтинівни на тему «Правове регулювання відносин у сфері справляння місцевих зборів» є завершеною науковою працею. Враховуючи досягнення авторкою мети та задач дослідження, в якому отримані нові науково обґрунтовані результати щодо розкриття сутності та визначення правових засад забезпечення дохідної частини місцевих бюджетів в умовах децентралізації влади за рахунок справляння місцевих зборів, а також беручи до увагу те, що в роботі наведено висновки, які сприятимуть вдосконаленню адміністративно-правових норм, в яких знаходять своє втілення відповідні правові засади розгляду та вирішення досліджуваної правової категорії, то є всі підстави відмітити, що дисертація К.К. Недоступ відповідає вимогам, що висуваються положеннями постанови Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року № 261 (зі змінами і доповненнями від 03 квітня 2019 року № 283) та 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.

Офіційний опонент

**доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри публічного та міжнародного права
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана**

О.В. Кузьменко



| | |
|---|-----------------------|
| Підпис | <i>О.В. Кузьменко</i> |
| ЗАСВІДЧУЮ | |
| Начальник відділу кадрів Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана | |
| | <i>Н.С. Терешкоук</i> |
| 20__ р. | |