

**НАЦІОНАЛЬНИЙ ЮРИДИЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЯРОСЛАВА МУДРОГО
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

КЛІМЕНКО ДАР'Я ІВАНІВНА

УДК 347.73

ДИСЕРТАЦІЯ

**ВИКОНАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ З ТРАНСПОРТНОГО
ПОДАТКУ В УМОВАХ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ
ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ**

081 «Право»

08 «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії.

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело _____ **Д. І. Кліменко**

Науковий керівник:
Лукашев Олександр Анатолійович,
доктор юридичних наук, професор

Харків – 2023

АНОТАЦІЯ

Кліменко Д. І. Виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів. – Кваліфікаційна наукова праця.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» – Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Міністерство освіти і науки України, Харків, 2023.

Дисертаційна робота присвячена теоретико-прикладному аналізу правового регулювання транспортного оподаткування в Україні з урахуванням сучасної міжнародної правозастосовчої практики.

Визначено характерні риси притаманні транспортного податку, які складаються з наступних інтегрованих складників: 1) транспортний податок є майновим податком; 2) об'єктом оподаткування за відповідним загальнообов'язковим платежем податкового характеру є легковий автомобіль; 3) у транспортному податку об'єкт та база оподаткування тотожні між собою; 4) транспортний податок є місцевим податком, адже його встановлюють органи місцевого самоврядування — місцеві ради; 5) транспортний податок — обов'язковий до встановлення податок органами місцевого самоврядування; 6) у платників податку не виникає зустрічного зобов'язання, що доводить безумовність транспортного податку; 7) транспортний податок є періодичним платежем, стягується з платника податку, у якого об'єкт оподаткування перебуває у власності, та з року випуску автомобіля минуло не більше 5-ти років.

Предметом окремої уваги у дисертаційному дослідженні стали наукові погляди щодо неухильно дотримуватися принципів закріплених статтею 4 Податкового кодексу України, зокрема й принципу стабільності законодавцем, що дозволить забезпечити належну якість і ефективність вітчизняної податкової системи, гармонізує вітчизняне законодавство з

вимогами Європейського Союзу, а також буде додатковим підґрунтям захисту прав та законних інтересів платників податків.

При проведенні дослідження було виявлено іманентні ознаки, притаманні податковій системі. 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.

Серед недоліків майнового транспортного податку дисертантка виокремила такі: 1) неналежні межі розмірів штрафів, у порівнянні з вартістю автомобіля, за несплату транспортного податку, оскільки на платників податку, які ухиляються від його сплати, накладають штраф у розмірі всього лиш 340 грн, а в разі повторної несплати — 1020 грн; 2) різниця сум сплачуваного податку в кожній адміністративно-територіальній одиниці, з огляду на прив'язку до місця реєстрації автомобіля, тобто автомобіль може використовуватись в будь-якій місцевості, а сплаті податок підлягає там, де зареєстровано авто.

Визначено 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.

Відмічається, що пряме оподаткування має як переваги так і недоліки. Основною перевагою прямого оподаткування є те, що прямі податки — це більш надійне та постійне джерело доходів бюджету; вони більшою мірою залежать від платоспроможності платників податків, витрати на їх стягнення відносно невеликі. Стосовно недоліків, то до них можна уналежнити

ухилення від сплати податків, тенденцію до зниження заощаджень та за умови підвищення податкових ставок.

За наслідками дослідження історії становлення, розвитку та реформування інституту транспортного оподаткування було умовно розподілено та проаналізовано етапи його трансформації. Зроблено висновок, що історичний досвід застосування оподаткування транспортних засобів можна охарактеризувати як процес еволюції за роки незалежності в умовах реформаційних змін сьогодення 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.

Щодо співвідношення таких ключових юридичних категорій як «суб'єкт права» та «суб'єкти правовідносин», констатовано наступне: по-перше, категорії суб'єкта правовідносин та суб'єкта права неприпустимо тлумачити як тотожні, адже між ними є суттєві відмінності. По-друге, їх не слід відокремлювати одна від одної до такого ступеня, коли між цими категоріями втрачається будь-який логічний зв'язок і втрачається взаємозалежність. Вочевидь, що дані поняття потрібні як взаємодоповнюючі.

Наголошено на критеріях ідентичності платника транспортного податку, серед яких є акцент на його резиденстві. Чинна редакція податкового законодавства ст. 267 є некоректною, скільки достатньо було б лише виокремити, або розділити платників на фізичних та юридичних осіб, про що ідеться при виконанні податкового обов'язку, що і так є зрозумілим. Таким чином, законодавець не звертає увагу на суб'єктивний склад платників транспортного податку (громадянин, резидентів тощо), тому що це є єдиним критерієм, де особа набуває статусу платника на право володіння, користування та розпорядження об'єктом оподаткування. Коли об'єкт стає власністю зобов'язаної особи на території держави, де був придбаний, особа

автоматично набуває статус платника податку і одночасно виникають податкові права та обов'язки. Тож принцип громадянства при оподаткуванні не є суттєвою ознакою і виокремлення законодавцем резидентів – є помилковим.

Констатовано, що у випадку, якщо об'єкт оподаткування транспортним податком перебуває на тимчасово окупованій території, дана обставина не впливає на права та обов'язки платника транспортного податку, оскільки органи місцевого самоврядування щороку ухвалюють рішення стосовно введення місцевих податків.

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.

За результатами дослідження встановлено, що багато країн мають у своїх податкових системах транспортний податок, але сам транспорт не розглядається чимось розкішним – це просто засіб пересування, тому його непотрібно відносити до так званого податку на «розкіш».

При цьому, поки що неможливим є безпосередній вплив на екологічну ситуацію в Україні шляхом встановлення бази оподаткування транспортним податком на підставі викиду вуглекислого газу в атмосферу легковим автомобілем. Це пояснюється тим, що легкові автомобілі, які підлягають

оподаткуванню транспортним податком, спроектовані з урахуванням новітніх розробок щодо високих показників екологічності та економічності. А насправді забруднюють довкілля викидами вуглекислого газу довкілля саме транспортні засоби старого зразка з двигунами внутрішнього згоряння, яких на сьогодні в Україні є переважна більшість. Тому закордонний досвід бази оподаткування на основі викидів автомобілем вуглекислого газу поки що недоцільно застосовувати до вітчизняного оподаткування транспортним податком.

При проведенні дослідження дисертантка встановила принципову рису правового механізму транспортного податку, яка відрізняє її від інших складових податкової системи України та полягає у тому, що база транспортного податку збігається з його об'єктом.

З метою удосконалення справляння транспортного податку запропоновано змінити підхід у встановленні ставки податку: замість фіксованої пропонується прогресивна ставка транспортного податку. Оскільки легкові автомобілі мають різну вартість, а ставка, що застосовується для них, — однакова. Запропоновано до даного поділу включити критерії вартості транспортних засобів та екологічності класу автомобіля, що в свою чергу буде співмірно та обґрунтовано. Констатовано, що принциповою особливістю правового механізму транспортного податку є виділення критеріїв легкового автомобіля за віком та вартістю. Виключення законодавцем з норми прив'язки до об'єму циліндрів двигуна справило ефективним вплив на транспортний податок. Дана теза пояснюється тим, що темпи технічного прогресу в автомобільній промисловості дозволили автовиробнику 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.

У дисертації доведено, що установлення податкового періоду є ключовим для визначення елементного складу транспортного податку. Законодавець чітко регламентував визначеними строками процедуру виконання платником податків обов'язку зі сплати податків. Платник повинен сплатити податок не лише у повному обсязі, але й своєчасно.

Зауважено, що відповідні строки й терміни можуть мати: а) пряму форму закріплення (вказівка на конкретну календарну дату); б) непряму форму закріплення (вказівка на певний юридичний факт (дію чи подію)).

Сформовано цілу низку пропозицій практично-прикладного характеру з приводу внесення змін до чинного податкового законодавства. Так, зокрема, зазначається про:

- доцільність внести зміни до податкового законодавства, шляхом закріплення терміну «транспортного податку», під яким дисертанткою пропонується тлумачити 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.

- внесення відповідних змін до п.п. 10.21 , 10.3 та 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України, для усунення розбіжностей у тлумаченні відповідних категорій порядку визначення елементів податку, шляхом заміни диспозиції з «установлення» на «введення».

- закріплення у відповідному пункті ст. 267 Податкового кодексу України пільги щодо сплати транспортного податку, яка відобразить сучасні реалії України, а саме: «Одержати відстрочку або розстрочку сплати

транспортного податку можна на термін від 90 днів до 180 днів у період коронавірусної хвороби (COVID-19) або перебування в зоні бойових дій. На максимальний термін розстрочки мають право претендувати юридичні особи у разі зниження доходів більш ніж на 50 відсотків». Дані зміни вдосконалять порядок справляння транспортного податку в Україні, з урахуванням політико-економічних умов сьогодення.

- внесення змін до Податкового кодексу України ст. 267 шляхом розширення терміну «транспортний податок» до «транспортний податок на володіння легковим автомобілем», чи розширити відповідно його об'єкт оподаткування, до якого будуть входити й інші транспортні засоби. Враховуючи досвід держав Європейського Союзу щодо сплати транспортного податку.

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

Ключові слова: транспортний податок, податок на майно, місцевий податок, прямиий податок, податкова система, податковий обов'язок, платник, елементи правового механізму транспортного податку, принцип справедливості, місцеві бюджети, легкові автомобілі, викиди CO₂.

SUMMARY

Klimenko D. I. Fulfillment of the tax obligation for the vehicle tax under the conditions of legal regulation of local taxes and fees. – Qualification scientific work.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 "Law" – Yaroslav Mudryi National Law University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Kharkiv, 2023.

The dissertation work is devoted to the theoretical and applied analysis of the legal regulation of transport taxation in Ukraine, taking into account contemporary international legal practices.

The characteristic features inherent in the vehicle tax, consisting of the following integrated components, have been determined: 1) the vehicle tax is a property tax; 2) the object of taxation for the respective mandatory payment of a tax nature is a passenger car; 3) in the vehicle tax, the object and the tax base are identical; 4) the vehicle tax is a local tax, as it is established by local self-government bodies – local councils; 5) the vehicle tax is mandatory for establishment by the bodies of local self-government; 6) taxpayers do not have a reciprocal obligation, confirming the unconditional nature of the vehicle tax; 7) the vehicle tax is a periodic payment, collected from the taxpayer who owns the taxable object, and the vehicle's year of manufacture is not more than 5 years ago.

The subject of particular attention in the dissertation research was the scientific views on the unwavering adherence to the principles established by Article 4 of the Tax Code of Ukraine, in particular the principle of legislative stability, this will ensure the proper quality and efficiency of the domestic tax system, harmonize domestic legislation with the requirements of the European Union, and serve as an additional basis for protecting the rights and legitimate interests of taxpayers.

During the research, inherent characteristics of the tax system were identified. Among the positive characteristics are: 1) the specific features of the tax

system; 2) its composition; 3) the approach to determining a specific tax. Negative characteristics include: 1) unstable tax legislation; 2) significant time and effort required for tax accounting; 3) a high overall level of tax burden and its uneven distribution among taxpayers; 4) the lack of regulation in granting tax privileges; 5) the predominantly fiscal nature of the tax system.

Regarding the shortcomings of the property vehicle tax, the author identified the following: 1) inadequate fine amounts for non-payment of the vehicle tax compared to the value of the vehicle. Taxpayers who evade payment are subject to a fine of only 340 UAH, and in case of repeated non-payment - 1020 UAH; 2) differences in the tax amounts paid in each administrative-territorial unit based on the vehicle's registration location. This means that a vehicle can be used anywhere, but the tax must be paid where the vehicle is registered.

Criteria for passenger cars subject to taxation when paying the vehicle tax were also established, namely: 1) the age of the vehicle, which is less than five years (inclusive); 2) the value of the vehicle, which is equal to 375 times the minimum wage established by law as of January 1 of the tax (reporting) year.

It is noted that direct taxation has both advantages and disadvantages. The main advantage of direct taxes is that they are a more reliable and consistent source of government revenue; they are more dependent on the taxpayers' ability to pay, and the costs of collecting them are relatively low. As for the disadvantages, they can include tax evasion, a tendency to reduce savings, and, in the case of higher tax rates, potential negative economic impacts.

Based on the results of the study of the history of formation, development and reform of the transport taxation institution, the author conditionally identifies and analyzes the stages of its transformation. It was concluded that the historical experience of applying taxation on transport vehicles can be characterized as an evolutionary process during the years of independence, with reforms developing new, improved conditions for the development of the transport tax.

Currently, legislators are seeking to refine the transport tax, taking into account the interests of the state, territorial communities, taxpayers, and considering modern socio-economic conditions and the state of the environment.

Regarding the relationship between key legal categories such as "subject of law" and "subjects of legal relations," noted the following: firstly, the categories of the subject of legal relations and the subject of law should not be interpreted as identical because there are significant differences between them. Secondly, they should not be separated to the extent that any logical connection and interdependence between these categories is lost. It is evident that these concepts complement each other and are mutually interdependent.

The emphasis is placed on the criteria of identity of the vehicle tax payer, among which there is a focus on their residency. The current version of tax legislation in Article 267 is incorrect. It would have been sufficient to simply distinguish or categorize taxpayers into individuals and legal entities, as is already understood when fulfilling tax obligations. Thus, the legislator does not pay attention to the subjective composition of vehicle tax payers (citizens, residents, etc.), as this is the only criterion where a person acquires the status of a taxpayer for the right to own, use, and dispose of the taxable object. When the object becomes the property of the obligated person within the territory of the country where it was acquired, the person automatically becomes a taxpayer, and tax rights and obligations arise simultaneously. Therefore, the principle of citizenship in taxation is not a significant feature, and the separation of residents by the legislator is erroneous.

It is stated that in the case where the taxable object for the vehicle tax is located on temporarily occupied territory, this circumstance does not affect the rights and obligations of the vehicle tax payer because local self-government bodies make decisions annually regarding the introduction of local taxes.

A comparative legal analysis of the institution of vehicle taxation in the United States and European countries such as Austria, Belgium, Finland, Germany,

Greece, and Romania, where the purpose of this tax is completely opposite, was conducted. As a result of the research, it was found that the mechanisms for administering the vehicle tax are influenced by different political and administrative traditions, the use of various mechanisms for allocating responsibilities between central and local government bodies regarding the establishment of tax types, rates, tax base, and other elements, as well as approaches to determining the essence of tax revenues and other factors. However, a common feature of the vehicle tax for all European Union countries is robust control over carbon dioxide emissions.

Based on the research results, it was determined that many countries include the vehicle tax in their tax systems, but the vehicle itself is not considered a luxury; it is simply a means of transportation, so it should not be classified as a "luxury tax."

With that it is currently impossible to have a direct impact on the environmental situation in Ukraine by basing the vehicle tax on carbon dioxide emissions from passenger cars. This is because passenger cars subject to the vehicle tax are designed with modern advancements that prioritize high levels of environmental friendliness and fuel efficiency. In reality, it is the older model vehicles with internal combustion engines that significantly contribute to environmental pollution, and they constitute the majority of vehicles in Ukraine. Therefore, applying the foreign experience of basing taxation on carbon dioxide emissions from vehicles is currently impractical for domestic vehicle taxation.

During the research, the author identified a fundamental characteristic of the legal mechanism of the vehicle tax that sets it apart from other components of Ukraine's tax system. This characteristic is that the tax base of the vehicle tax coincides with its tax object.

To improve the collection of the vehicle tax, it is proposed to change the approach to setting the tax rate, replacing the fixed rate with a progressive one. Since passenger cars vary in value, yet the same tax rate is applied to them, it is

suggested to include criteria based on the value of the vehicles and their environmental class in the tax calculation. This approach is seen as proportionate and well-founded. It is noted that a significant feature of the legal mechanism of the vehicle tax is the inclusion of criteria for passenger cars based on their age and value. The exclusion of engine cylinder volume as a criterion has had an effective impact on the vehicle tax. This is explained by the fact that technological progress in the automotive industry has allowed manufacturers to reduce the engine size with new developments. Engine power does not correlate with the emission of harmful substances into the atmosphere or the size of the vehicle. Powerful cars are often modern foreign brands running on environmentally friendly fuels and meeting the strictest environmental standards. Additionally, such vehicles do not emit harmful carbon dioxide gases. As a result, "premium-class" vehicles are exempt from taxation due to their smaller engine size.

The establishes that the determination of the tax period is crucial for defining the elemental composition of the vehicle tax. The legislator has clearly regulated the procedure for taxpayers to fulfill their tax payment obligations within specified timeframes. Taxpayers must not only pay the tax in full but also in a timely manner.

It is noted that relevant deadlines and terms can take the following forms: a) Direct form of fixation (specifying a specific calendar date); b) Indirect form of fixation (indicating a specific legal fact, action, or event).

A number of practical and applied proposals have been made to amend the current tax legislation. In particular, it is noted that:

- the expediency of amending the tax legislation by introducing the term "vehicle tax", by which the author proposes to interpret as a mandatory, unconditional, direct, property tax payment, which is paid to local budgets by taxpayers (both individuals and legal entities) who own passenger cars, provided that these cars are no more than 5 years old (inclusive) and their average market value exceeds 375 times the minimum wage.

- making relevant amendments to subparagraphs 10.21, 10.3, and 10.4 of Article 10 of the Tax Code of Ukraine to eliminate discrepancies in the interpretation of relevant categories in determining the elements of the tax. This could be achieved by replacing the term "establishment" with "introduction" in the respective provisions.

- to enshrine in the relevant clause of Article 267 of the Tax Code of Ukraine a transport tax exemption that reflects the current realities of Ukraine, namely: "You can get a deferred payment or installment plan for transport tax for a period of 90 days to 180 days during the period of coronavirus disease (COVID-19) or stay in the combat zone. Legal entities are entitled to the maximum installment period if their income decreases by more than 50 percent." These changes will improve the procedure for collecting transport tax in Ukraine, taking into account the current political and economic conditions.

- amendment of Article 267 of the Tax Code of Ukraine by expanding the term "vehicle tax" to "vehicle tax on ownership of a passenger car" or expanding its object of taxation to include other vehicles. Taking into account the experience of the European Union states in the payment of transport tax.

The conclusions and recommendations of a theoretical and practical nature set forth in the dissertation can be applied: a) in the research area - for the study of the problems of the mechanism of legal regulation of transport taxes in Ukraine in the future; b) in lawmaking - when making changes, clarifications and additions to the current legal acts relating to transport tax; c) in practical activities - at scientific seminars and conferences on the application of tax legislation on transport taxation; d) in the educational process - for the preparation of educational and methodological materials in the disciplines "Financial Law", "Tax Law", as well as in their teaching in higher education institutions.

Keywords: motor vehicle tax, property tax, local tax, direct tax, tax system, tax liability, payer, elements of the legal mechanism of motor vehicle tax, principle of fairness, local budgets, passenger cars, CO2 emissions.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, які відображають основні результати дисертації

1. Кліменко Д. І. Становлення та функціонування податкової системи України. *Актуальні проблеми держави і права*. Одеса, 2020. Вип. 87. С. 72-77. URL:

<http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/14096/limenko%20D.%20I.%20Becoming%20and%20functioning%20tax%20system%20of%20Ukraine.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

2. Кліменко Д. І. Актуальні аспекти правового регулювання процедур введення у дію місцевих податків в умовах пандемії (на прикладі податку на майно). *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: «Юриспруденція». Одеса: МГУ. 2021. Вип. 49. С. 82-85. URL: <https://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc49/juspradenc49.pdf>

3. Кліменко Д. І. Історико-правова природа транспортного податку – реальність сьогодення. *Правові новели*. 2021. Вип. 14. С. 19-25. URL: http://legalnovels.in.ua/journal/14_2021/14_2021.pdf

4. Кліменко Д. І. Компаративний аналіз транспортного податку. *Правова позиція*. 2021. № 2 (31). С. 108-112. URL: https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2021/2/2_2021.pdf

5. Кліменко Д. Актуальні вади правового регулювання транспортного податку та шляхи їх усунення. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2021. № 1(37). Vol. 2. С. 221-226. URL: <https://kelmczasopisma.com/viewpdf/6211>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Кліменко Д. І. Вплив судової практики на реалізацію податкового обов'язку при сплаті транспортного податку. *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)* : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук. - практ. конф, м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р. / Редкол.: М. Кучерявенко, О. Головашевич. – Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. С. 123-128. URL:

<http://afl.org.ua/wp-content/uploads/2020/06/Voronovski-chitannya-2019-Zbirnik-tez.pdf>

7. Кліменко Д. І. Зміст та структура податкової системи. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Одеса, 12–13 лютого 2021 р. Одеса : Причорноморська фундація права, 2021. С. 77-82. URL: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/21675/1/Spesivtsev_ffb.pdf

8. Кліменко Д. І. Реалізація принципів податкового законодавства. *Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства України* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 19–20 лютого 2021 р. Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2021. С. 34-36.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Місце транспортного податку у податковій системі України	11
1.1 Транспортний податок як різновид прямих податків	11
1.2 Генезис транспортного оподаткування та його стан на сучасному етапі	33
1.3 Процедурні особливості встановлення транспортного податку	46
Висновки до розділу 1	62
РОЗДІЛ 2. Характеристика основних елементів правового механізму транспортного податку	66
2.1 Поняття та види платників податку	66
2.2 Об'єкт оподаткування транспортного податку.....	85
2.3 Ставка транспортного податку	102
Висновки до розділу 2	114
РОЗДІЛ 3. Характеристика додаткових елементів правового механізму транспортного податку	117
3.1 Обчислення бази оподаткування транспортного податку.....	117
3.2 Строки сплати транспортного податку. Податковий період.....	129
Висновки до розділу 3	144
ВИСНОВКИ	148
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	154
ДОДАТКИ	173

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Основна роль податків полягає у формуванні економічної основи для діяльності держави, а також виконання функції скерування коштів платників податків на фінансування послуг, виконання яких забезпечують держава та органи місцевого самоврядування. Потенціал використання податкової політики для стимулювання мікроекономічної ефективності є лише другорядною турботою міністерств фінансів, хоча йому приділяють значну вагу. Частково через історичну випадковість, а частково через швидке зростання транспортних послуг у минулому столітті та цінову нееластичність попиту, транспортні податки стали для економіки європейських країн, і України зокрема, одним із головних джерел державних коштів.

Стабільне функціонування органів місцевого самоврядування забезпечується за рахунок надходжень від справляння місцевих майнових податків. Вітчизняне податкове законодавство передбачає три місцеві майнові податки, до яких входять: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плата за землю і транспортний податок. Реформувати законодавчу базу у сфері оподаткування потрібно, ґрунтуючись на традиціях чинної податкової системи України та тенденціях розвитку європейських податкових систем. Податкова політика України має розвиватися у векторі побудови стабільної податкової системи, гармонійного співвідношення функцій податків, а встановлення нових податків і визначення їх правового механізму повинно відповідати певним засадам-принципам.

Проблема оподаткування такого виду майна, як транспортний засіб, нині мало досліджена вітчизняними науковцями. Наукових монографій чи дисертаційних досліджень, присвячених правовому механізму транспортного податку поки в українських наукових колах немає. До використання понятійного апарату транспортного податку також немає єдиного підходу.

Практика застосування транспортного податку доводить, що нормативне конструювання окремих елементів його правового механізму є недосконалим та потребує модернізації.

Теоретичне підґрунтя дисертаційної роботи базується на наукових розробках вітчизняних і зарубіжних учених не лише з фінансового та податкового права, а й фахівців із загальної теорії держави та права, і пов'язані з іменами таких українських учених, як-от: В. Андрущенко, О. Барін, В. Безвенюк, І. Безпалько, Г. Бех, Н. Бойко, Н. Бортнік, Р. Браславський, А. Васильєва, М. Вікторчук, Д. Волков, О. Галкіна, Д. Гетманцев, В. Гусєва, С. Данілов, Н. Дєєва, А. Дрига, О. Дроздовська, А. Дубоносова, О. Євсікова, О. Єфімов, О. Замасло, Л. Калиновська, М. Козацька, Н. Костіна, С. Корнієнко, М. Кучерявенко, Є. Лакушева, О. Ларіна, О. Лукашев, Л. Міщенко, М. Медведєв, О. Музика-Стефанчук, В. Нагребельний, Я. Назаренко, С. Наконечна, М. Перепелиця, І. Пліс, Я. Поліщук, Н. Пришва, Н. Ривак, В. Теремецький, О. Озерчук, О. Олійник, О. Орлюк, І. Самсін, Л. Сідельникова, Е. Сидорова, Р. Сидорук, І. Філон, Г. Фоміна, В. Форсюк, В. Хомутич, Н. Шкільова, О. Шульженко та ін.

Окремі аспекти механізму транспортного оподаткування досліджували такі науковці: О. Андрєєва, С. Березовська, Л. Бобошко, А. Боксгорн, Ю. Бондарук, В. Виноградов, В. Данилишин, О. Дмитрик, А. Котенко, І. Криницький, Т. Мінка, Я. Назаренко, С. Наконечна, А. Нестеренко, А. Овчаренко, А. Рижий, В. Руденко, Є. Смичок, Н. Теслюк, А. Христофоров та М. Шаренко.

Проте, 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.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.
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). Тема дисертації затверджена на засіданні вченої ради Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого (протокол №5 від 23 листопада 2018 року).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є поглиблення наукових знань і визначення особливостей правового регулювання транспортного податку, розробка наукових рекомендацій для подальшого вдосконалення існуючої наразі моделі транспортного податку в Україні. Відповідно до зазначеної мети поставлені такі завдання дисертаційного дослідження:

- 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.

Об'єктом дисертаційного дослідження є правове регулювання виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів.

Предметом дисертаційного дослідження є виконання податкового обов'язку з транспортного податку в умовах правового регулювання місцевих податків та зборів.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети дисертаційної роботи та отримання об'єктивного результату наукового пошуку і формулювання достовірних висновків, використано комплекс загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. Діалектичний метод сприяв ґрунтовному вивченню оподаткування транспортним податком, та допоміг виявити місце адміністрування транспортного податку у діяльності органів місцевого самоврядування (підрозділ 1.3). Герменевтичний метод надав можливість з'ясувати суть поняття при правовій регламентації оподаткування транспортним податком, зокрема сформульовано дефініцію правового поняття «транспортний податок», з'ясовано сутність категорій «встановлення» та «введення» транспортного податку, надано їх правову регламентацію (підрозділи 1.2, 1.3). Історичний метод допоміг виокремити правові закономірності становлення та розвитку феномену транспортного податку та його адміністрування (підрозділ 1.2). Системний і компаративний аналіз, що дав змогу визначити особливості розвитку транспортного оподаткування в Україні та економічно розвинених країнах та порівняти механізми адміністрування транспортного податку (підрозділи 1.1., 1.2, 2.2., 2.3, 3.1). Метод теоретико-правового моделювання, а також формально-логічний метод застосовувалися у процесі критичного аналізу чинного національного й міжнародного правового законодавства стосовно подвійного

оподаткування, наслідком чого стало розроблення пропозицій з удосконалення законодавства з транспортного оподаткування (підрозділи 1.2, 1.3, 2.1.,2.2, 3.2). Догматичний метод дозволив проаналізувати зміст норм чинного вітчизняного податкового законодавства, підзаконних актів державної виконавчої влади та актів місцевого самоврядування, виявити в них прогалини та інші негативні фактори, що знижують їхню ефективність (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.2, 2.3). За допомогою методу теоретико-правового прогнозування було запропоновано перспективні форми розвитку податкового законодавства у сфері регулювання транспортного оподаткування (підрозділи 1.3, 2.2, 2.3, 3.1, 3.2).

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертаційна робота є однією з перших в українській правовій науці комплексних робіт, присвячених з'ясуванню специфіки правового регулювання транспортного податку в Україні в умовах реформаційних змін сьогодення. У результаті проведеного дослідження сформульовано такі основні наукові положення і зроблено висновки, що мають наукову новизну:

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 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);

удосконалено:

– наукове положення 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;

– підходи до трансформації нормативного регулювання об'єкту транспортного податку шляхом включення окрім легкового ще й вантажного транспорту та відповідної зміни назви транспортного податку у ст. 267 Податкового кодексу України (розширення терміну «транспортний податок» до «транспортний податок на володіння автомобілем»);

– дослідження генезису розвитку транспортного податку й визначено низку етапів його становлення: а) запровадження податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; б) введення

загальнодержавного збору за першу реєстрацію транспортного засобу;
в) заміна збору на податок з транспортних засобів, в основу механізму обчислення якого покладено вік транспортного засобу та граничний об'єм двигуна; г) трансформація економічної моделі транспортного податку шляхом прив'язки бази його оподаткування до вартості транспортного засобу замість об'єму двигуна;

набули подальшого розвитку:

– наукові погляди щодо динаміки розвитку економіко-правової концепції оподаткування транспортних засобів, що обумовлює доцільність виокремлення низки етапів трансформації правового регулювання оподаткування транспортних засобів в Україні із диференціацією фіскальних цілей, на які було спрямовано механізми відповідних платежів (податків або зборів);

– пропозиції щодо доцільності внесення до статті 267 Податкового кодексу України змін та запровадження пільг щодо сплати транспортного податку: «Одержати відстрочку або розстрочку сплати транспортного податку можна на термін від 90 днів до 180 днів у період коронавірусної хвороби (COVID-19) або перебування в зоні бойових дій. На максимальний термін розстрочки мають право претендувати юридичні особи у разі зниження доходів більш ніж на 50 відсотків».

Практичне значення одержаних результатів. Дослідження має як теоретичний, так і прикладний характер. Одержані висновки та пропозиції можуть бути використані:

– 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.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення, висновки та практичні рекомендації щодо вдосконалення існуючої наразі моделі транспортного податку в Україні, що містяться в дисертації, обговорені на кафедрі податкового права Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого і доповідались автором на всеукраїнських та міжнародних наукових конференціях: «Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)» (м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р.); «Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні» (м. Одеса, 12-13 лютого 2021 р.); «Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства України» (м. Харків, 19–20 лютого 2021 р.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, 3 розділів, які містять 8 підрозділів, висновків, списку використаних джерел, додатку. Загальний обсяг дисертації становить 174 сторінки, у тому числі основного тексту – 151 сторінка. Список використаних джерел налічує 171 найменування.

РОЗДІЛ 1

МІСЦЕ ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

1.1 Транспортний податок як різновид прямих податків

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. У Болгарії, Австрії, Румунії, Угорщині та інших європейських країнах податкова система багатовекторна, зокрема, переважну її частину становлять місцеві майнові податки. Однак, наразі єдиної уніфікованої системи місцевих майнових податків не існує для усіх країн. Водночас в Україні в один майновий податок звели три платежі: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок та податок плати за землю.

Дослідник адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції М. Вікторчук зазначає, що у Європі кількість місцевих податків та зборів є достатньо диференційованою: у Франції встановлено понад 40 місцевих податків та зборів, у Німеччині – 55, Італії – майже 70, а найбільше їх у Бельгії – 100. У Польщі кількість місцевих податків значно нижча. Закон Республіки Польща «Про доходи органів місцевого самоврядування» передбачив основними джерелами власних доходів органів місцевого самоврядування (гміна) податок на нерухомість, податок із власників транспортних засобів, податок із цивільно-правових дій, податок на спадщину та дарування, аграрний та лісовий податок, податок на доходи фізичних осіб та податок із власників собак [21, с. 118].

Вивчаючи зарубіжну практику місцевого оподаткування, Н. Бортнік робить висновок, що Велика Британія встановила лише один місцевий податок – з нерухомого майна. Водночас у Японії є три основні види місцевих податків: підприємницький, який нараховується на прибуток, корпоративний муніципальний податок та зрівняльний податок, що є

фіксованою сумою податку, розмір якої залежить від розміру капіталу юридичної особи та чисельності працівників [15, с. 15].

Також, податки необхідні для ефективного розвитку держави, оскільки доходи з майна відіграють значну роль у формуванні Державного бюджету України та бюджету на місцях, бо виконують незмінну роль у економічному-соціальному функціонуванні країни. Податкова система охоплює різні види податків, одним з яких є транспортний податок. Порівняно з іншими об'єктами – прибутком, доходом, вартістю товарів (робіт, послуг) тощо, — майно найважче приховати від оподаткування, оскільки воно є показником платоспроможності та джерелом доходу. Платник, який володіє майном — автоматично наділяється обов'язком щодо сплати податків.

Д. Кобильник зазначає, що «... Податки є ефективним засобом регулювання економічної діяльності». Держава може використовувати податкові надходження для стимулювання або обмеження різних видів діяльності, формуючи відповідні суспільні фонди і використовуючи їх для розвитку тих чи інших соціально значущих сфер життя, для стимулювання або пільгування виробничих процесів окремих галузей економіки або, навпаки, для збільшення. Вкотре це свідчить про важливість проведення ефективної податкової політики для виконання державних функцій відповідними органами державної влади та місцевого самоврядування [58, с. 9-10].

Податкова система частково відповідає за економічний розвиток держави. Проблеми становлення та функціонування податкової системи завжди перебувають у центрі уваги як науковців, так і практиків. Оскільки для появи сучасних податків, крім безпосередньо досить розвиненої державності, необхідними були перехід від натуральної форми відносин до товарно-грошових, перехід до ринкової економіки, також варто зазначити, що на становлення вплинула епоха Великих географічних відкриттів XV-XVII ст. Згодом податки стали основним джерелом державних доходів.

Водночас, коли відбувся процес демократизації та легітимізації суспільства, потрібно було обґрунтувати встановлення податків. Зокрема, першим, хто розробив чотири основні канони оподаткування, та одним із перших запропонував дефініцію поняття «податок», був Адам Сміт: «Податок — це тягар, що накладається державою у формі закону, передбачає його розмір, і порядок сплати» [169, с. 344].

Треба наголосити, що запропоновані А. Смітом принципи оподаткування не втратили свого значення в сучасних умовах, а зберігають неабияку актуальність. Однак їх потрібно інтерпретувати відповідно до часових реалій. Нині держави використовують положення А. Сміта як допоміжний механізм під час розроблення принципів податкових систем на різних етапах розвитку національної економіки, наша країна також не є винятком [56].

Для наукового обґрунтування поняття «податкова система» необхідно передусім з'ясувати, який зміст вкладають у нього юристи, економісти, учені та практики [54, с. 72]. Ця система обумовлена різними поєднаннями елементів: ухваленням законів, що регулюють порядок і правила оподаткування; сукупністю видів податків і податкових ставок. Насамперед розглянемо дефініцію терміну «система» (від грец. *systema* — «утворення», «складення»). Система — це сукупність визначених елементів, між якими існує закономірний зв'язок чи взаємодія. Якісні характеристики цих елементів становлять зміст системи, сукупність закономірних зв'язків між елементами – внутрішню форму або структуру системи [154, с. 583].

Існують різні підходи до визначення поняття «податкова система» як ученими-юристами, так і економістами, але нині його тлумачення не викликає труднощів [54, с. 72]. Така позиція підтверджена твердженням, яке наводить М. Кучерявенко: «Поняття «податкова система» не викликає особливих спорів у спеціальній літературі. Багато понять визначають

сутність податкової системи як сукупності «податків, зборів, платежів» [98, с. 285].

До ухвалення Податкового кодексу елементи податкової системи України досліджувалися лише у наукових колах з фінансового та податкового права. Стаття 92 Конституції України стверджує, що система оподаткування, податки і збори встановлює та регулює винятково законодавство [61]. Принципи структури української системи оподаткування, а також податки і обов'язкові платежі (збори) до державних цільових фондів та бюджетів, а також права, відповідальність та обов'язки платників податку встановлює саме Закон України «Про систему оподаткування». Означений закон визначав також і поняття «системи оподаткування» (у частині 4 статті 2). Згідно з цією статтею «під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками в порядку і на умовах, що визначаються законами України» [133].

З огляду на зазначене, можемо стверджувати, що елементами «системи оподаткування» виступають податки та обов'язкові платежі (збори), а також порядок їх стягнення. Порядком справляння податків є фактично визначені законодавством України дії платників податку та державних органів, що скеровані на здійснення відповідних платежів до бюджетів і до державних цільових фондів. Однак, більшість правників зазначали невдале положення законодавства, оскільки в ньому відсутнє розмежування між поняттями «податок» і «збір», що в свою чергу нерідко призводило до суперечностей.

Галузеве законодавство деталізує означену норму. Так, пункти 8.1 – 8.3 статті 8 Податкового кодексу України містять таку конкретизацію: «В Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори. До загальнодержавних належать податки та збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім

випадків, передбачених цим Кодексом» [101]. Отже, до ухвалення Податкового кодексу України (далі – ПК України) не було розмежування податку, збору, платежів, що було не тільки теоретичною проблемою, а й проблемою практики застосування податкового законодавства.

Як вже зазначалось, що відповідно до приписів чинного податкового законодавства класифікація податків і зборів є законодавчо закріпленою в Україні, усі обов'язкові платежі розподілені на категорії загальнодержавних податків і зборів та місцевих податків і зборів. Так, відповідно до п. 8.1 ст. 8 Податкового кодексу України, установлюються загальнодержавні та місцеві податки і збори, а згідно з п. 6.3 ст. 6 Податкового кодексу України, податкова система являє собою сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України порядку [101]. На наш погляд, подібне визначення, яке дещо формалізоване, є завузьким, адже не розкриває весь діапазон відносин, які виникають. Оскільки податкова система включає безпосередньо механізм справляння зазначених платежів, а також контроль уповноваженими органами за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів, що здійснюється за допомогою податкового адміністрування.

З позиції широкого підходу податкова система являє собою сукупність податків, зборів та платежів, законодавчо закріплених у цій державі; принципів, форм та методів їх встановлення, зміни або скасування; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [98, с. 285–286]. Важливо те, що в запропонованій концепції податкової системи М. Кучерявенко водночас висвітлює вузький підхід до визначення податкової системи [23, с. 125].

Подібний підхід до тлумачення податкової системи багато в чому характерний і для В. Андрущенка, на його думку податкова система – це «сукупність податків і зборів; механізмів і способів їхніх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують

адміністрування й надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів» [1, с. 218]. У такому разі стягування податків і зборів здійснюється за допомогою податкового адміністрування як частини управління податковою системою. Близька до цього погляду позиція О. Замасло, яка визначає «податкову систему» як систему з багаторівневою структурою, яка регламентується нормами фінансового права і складається з податків та зборів, які справляються у визначеному чинним законодавством порядку, платників податків і уповноважених державних органів, які здійснюють діяльність щодо забезпечення повного та своєчасного надходження обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів [44, с. 114].

Н. Пришвою запропоноване визначення поняття «податкова система» як складової частини «системи оподаткування» [110, с. 35]. Тобто, за визначенням ученої, вбачається, що «система оподаткування» є ширшим поняттям. О. Орлюк зазначає, що податкова система – це сукупність встановлених у країні податків, зборів та обов'язкових платежів, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість [90, с. 241].

Однак, на наш погляд, «система податків і зборів» є більш абстрактним терміном. Дослідники Л. Сідельникова та Н. Костіна, крім податкової системи, у своїх працях виокремлюють систему оподаткування та систему податків і зборів [146, с. 130]. Такий підхід ми вважаємо не зовсім правильним через те, що податкова система виступає частиною системи оподаткування і їх не можна ототожнювати, ставлячи між ними знак рівності, адже система оподаткування включає значно ширший діапазон відносин.

Яскравим підтвердженням цього служить позиція М. Кучерявенка, який стверджує, що податкова система в цьому сенсі являє собою сукупність податків і зборів як обов'язкових податкових платежів, тобто законодавчо закріплених та обов'язкових до сплати на території держави. Система ж оподаткування, крім податкової системи, включає до свого складу і широкий

спектр відносин, який пов'язаний із реалізацією процесів оподаткування. Передусім це відносини з установлення, зміни та скасування податків і зборів, забезпечення їх сплати й організації податкового контролю [67, с. 38].

Українські учені-економісти О. Олійник та І. Філон визначають податкову систему як сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку. У ширшому тлумаченні розумінні податкова система включає правові основи оподаткування, виконавчо-контролюючі органи, порядок розроблення та законодавчого закріплення формальних правил оподаткування, неформальні правила оподаткування [153, с. 25].

Дослідниця Н. Деєва, наприклад, акцентує увагу на ототожненні податкової системи та системи оподаткування. На її переконання, податкова система (система оподаткування) — сукупність законодавчо встановлених у державі різних видів податків і зборів, а також принципів, форм, методів оподаткування й організація податкової роботи і контролю за дотриманням податкового законодавства. Із цього погляду податкова система тісно пов'язана із системою оподаткування, до останньої входять такі складові частини, як: процес установлення і впровадження в дію податків; види податків; права й обов'язки платників податків; порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів; відповідальність учасників податкових відносин [85, с. 73–74].

У разі застосування у вузькому сенсі поняття податкової системи може відбуватись змішання з терміном «система оподаткування». Наприклад, у Законі України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. № 1251–XII система оподаткування визначалась як «сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку» [5]. Аналогічний підхід також характерний для В. Нагребельного, який наводить таку

дефініцію системи оподаткування: «Взаємопов'язана сукупність законодавчо встановлених податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів, а також складників правових механізмів їх справляння» [161, с. 487; 148].

Проаналізувавши вказані точки зору вчених щодо визначення податкової системи, потрібно зазначити, що розмаїття думок з цього питання пов'язане з використанням авторами різноманітних за своєю природою і характером елементів. На нашу думку, податкова система залишається малоефективною, оскільки головним критерієм ефективного функціонування податкової системи є власне адаптація до сучасних темпів суспільного розвитку. Тобто, є частка, себто наявність частки податкових надходжень у формуванні дохідної частини бюджету. Ефективною податкова система буде тільки тоді, коли стане стимулювати розвиток і зростання економіки, що зумовлює формування необтяжливих умов для бізнесу. Такі умови визначаються не тільки рівнем податкових ставок, але і процедурами розрахунку і сплати податків, упорядкуванням податкових перевірок та податкового звітування, що забезпечується за допомогою податкового адміністрування [56].

У світовій практиці оподаткування населення відіграє якщо не визначальну, то одну з провідних ролей у регулюванні економіки. Відтак, у всіх економічно розвинених країнах застосовується практика систематизації оподаткування на основі різних ознак, але найпоширенішою є класифікація за способом стягнення коштів, а саме поділом на два сегменти (прямі та непрямі податки). Науковий погляд на поділ оподаткування на пряме та непряме та погляд на співвідношення його складових, в різні історичні періоди змінювався, що було обумовлено не тільки соціокультурними процесами, а й ступенем розвитку економічних відносин, політичним устроєм.

Можна стверджувати, що податкові системи характеризуються як позитивними, так і негативними ознаками. До позитивних належать: 1) особливості податкової системи; 2) її склад; 3) підхід щодо визначення певного податку. До негативних ознак податкової системи належать: 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 [7, с.1]. Якщо ж йдеться про різні форми державного устрою то в унітарній державі, яка розбудовується за всіма принципами унітаризму, у повному обсязі повинні бути представлені непрямі податки, адже саме вони наповнюють Державний бюджет. Держава, яка має федеративний устрій, відповідно до якого коло повноважень надається суб'єктам федерації, повинна звернути увагу на прибутково-майнові податки, надходження від яких закріплюється за цими суб'єктами.

Водночас бюджет країн (наприклад, арабські держави Бахрейн, Кувейт, Бруней, Катар та ін.) може формуватися виключно за рахунок непрямих надходжень, в такому випадку прямі податки — відсутні. Можна зробити висновок, що непрямі податки становлять суто державний інтерес. З цього приводу В. Гусева аргументувала, що через непрямі податки згладжуються границі й акценти в спрямованості оподаткування, податки здобувають характер аморфної, у чомусь невідомої категорії, і фактично платником не визначаються. У той же час прямі податки обумовлюють чіткий зв'язок між коштами платників і державним забезпеченням тих напрямків, які фінансуються за рахунок податкових надходжень. Відомо, що мотиви згортання прямого оподаткування в цих країнах різні, але зміст, в основному, схожий [32, с. 37].

Нині існує низка дослідницьких робіт щодо різних інтерпретацій поділу податків на прямі та непрямі, однак наразі не досягнуто консенсусу

щодо їх розмежування. Крім того, маємо наголосити, що критерій такого поділу є умовним та офіційно не визначений у Податковому кодексі України. З огляду на відсутність універсальної теорії класифікації податків на прямі та непрямі, все ж таки між ними об'єктивно існують деякі відмінності. Обидві форми оподаткування мають як свої переваги, так і недоліки.

Західні теоретики з оподаткування завжди покликаються на англійського філософа і політолога Джона Локка, який розробив першу класифікацію податків [2, с.245].

Основою поділу Д. Локк вважав критерій перекладення податку. Ще у XVII ст. філософ стверджував, що торгівці та посередники перекладають податки на споживачів-робітників, включаючи всіх їх до ціни товару, робітник зі свого боку перекладає їх на орендаря землі, а орендар на власника землі, тим самим знижуючи орендну плату. Якщо робітник не має змоги забезпечувати свої потреби, утримувати його змушена церква, що одержує свої доходи від стягнення податку на землю. Отже, тягар оподаткування перекладається на власника землі у вигляді податку на землю або у прихованій формі зменшення орендної плати [2, с.134].

Д. Локк пропонував замінити існуючі податки на поземельний податок, що мав стати максимально вигідним для землевласників, адже за умови існування багатьох земельних податків тягар оподаткування значно більший, аніж в рамках прямого оподаткування.

Отже, філософ Д. Локк поділяв податки на прямі – поземельний податок та непрямі податки (решта податків), застосувавши критерій їх перекладення (коли в одній особі збігається або не збігається фактичний та юридичний платник) [2, с.134].

Беззаперечно, що запропонований критерій Д. Локка щодо прибутку землевласника дуже вплинув на представника класичної школи — А. Сміта, який далі розвинув теорію попередника, зазначивши, що податки можна отримувати ще з капіталу та праці, а не тільки зі землі. Таким чином, він

доповнив дохід землевласника доходами з капіталу та праці та відповідно двома прямими податками — на підприємницький прибуток власника капіталу та на заробітну плату найманого працівника. Тобто, певною мірою А. Сміт розмежував капітал та працю. Своєрідність запропонованої теорії полягала у тому, що непрямі податки менш обтяжливі, ніж прямі, оскільки вони не перекладаються на споживача, а також їх можна сплачувати, не купуючи оподатковуваний товар. Він обґрунтовував оподаткування через ідею добровільності та був прихильником непрямого оподаткування. Надалі теорія перекладу отримала назву — абсолютна.

Відомий економіст Д. Рікардо доопрацював запропоновану попередниками теорію. До складу непрямих податків він уналежнив перекладення податків на заробітну плату та на предмети першої необхідності. На думку економіста, зрештою податки лягають на підприємця, адже робітник, що працює за мінімальну заробітну плату неминуче перекладе податки на споживання на підприємця. Перекласти земельний податок не вийде лише тоді, якщо він справляється з чистої ренти, а в решті випадків цей податок перекладається на споживачів [27, с.135].

Історична дискусія кінця XIX ст. породила припущення, на якому ґрунтується теорія перекладання податків: непрямі податки не повністю переносяться на споживача, у зв'язку із коливаннями вартості виробництва, ригідністю попиту, ухиленнями від сплати податків тощо. Щодо прямих податків, то вони частково перекладаються як на споживачів товарів платника податків, так і на продавців сировини й матеріалів. Тобто необхідно зберігати баланс між прямими та непрямими податками.

Зважаючи на вищесказане, можна зробити висновок, що прямими податками визнавались ті, увесь тягар яких покладений на платника, непрямими — тягар платника зі сплати яких перекладався на третю особу. Своєю чергою, перекладання властиво лише одній групі, тому такий критерій не відповідає поставленій вимозі.

Згодом запропоновано новий критерій розподілу — за способом оподаткування та справляння, на заміну перекладанню податків, оскільки науковці визнали його неефективним. Прямим визнавався податок, який відповідав певним ознакам, а саме: стягувався періодично, мав сталі характеристики, для його справляння служили певні дані, заздалегідь відомі. Непрямий характеризувався нерегулярністю і попередньо невизначеними даними. Необхідно зауважити, що підходів до визначення способу справляння податку було безліч, однак, розглянута нами класифікація перекладання, не давала взаємовиключних категорій і не могла бути визнана єдиною можливою підставою для поділу податків на прямі та непрямі.

У зв'язку з цим з'явився критерій розмежування, який полягав у платоспроможності особи. Відтак, для визначення прямих податків застосовувалось оцінка платоспроможності платника шляхом підрахування розмірів його доходів, оскільки дохід платника виступав джерелом сплати. Однак, якщо податок стягується з капіталу, незабаром джерело податку вичерпається. Таким чином, для оцінки платоспроможності показовою є величина доходу. Податки на витрати та споживання іменувались непрямими. Хочемо наголосити на тому, що критерії, характерні для непрямого оподаткування, можуть використовуватись для стягнення прямих податків.

Між прямими та непрямими податками важко провести чітку лінію, через те що існують певні підстави, такі як, наприклад, поняття «дохід з метою оподаткування», який визначається саме через споживання. Тлумачення дефініції «дохід» передовсім скеровує нас до добробуту особи, що полягає у застосуванні певних благ.

На переконання відомого правника М. Кучерявенка всі податкові системи являють собою поєднання прямих та непрямих податків. Такий поділ обумовлений формою податкового обкладання. При цьому варто погодитися з правником щодо недоречності надання переваги тому чи

іншому типу обкладання. Учений підкреслює, що і прямі, і непрямі податки є необхідними у будь-якій податковій системі. При цьому маємо погодитись, що ефективність чинної системи оподаткування, її спроможність повною мірою створювати фінансове підґрунтя для функціонування державних інституцій, не може обумовлюватися перевагою одного типу податків над іншим. Успіх у такому випадку полягає у раціональному та логічному співвідношенні платежів різного типу [68].

Дослідник М. Кучерявенко підкреслює, що реалізація фіскальних завдань держави не полягає лише в насиченні дохідних частин бюджетів, а має своєю метою також створення певних засад і стимулів, які спрямовуються як на активізацію підприємницької активності, так і на розвиток суспільного виробництва в цілому. Дійсно, шляхом зміщення акценту при оподаткуванні то на доходи чи прибуток, то на майно, забезпечується підґрунтя для побудови ефективної системи оподаткування. Маємо приєднатися до думки, що співвідношення між прямими і непрямими податками, а також фіскальні інтереси, що досягаються за рахунок цих платежів, значною мірою впливають не лише на зміни пропорцій, а й на формування цілей та виконання поставлених завдань [68].

У своєму дослідженні О. Дроздовська та О. Озерчук зробили висновок, що попри значну перевагу непрямих податків, які мають фіскальне значення, мають все ж таки переважати прямі податки. Означену обставину вчені пов'язують із низьким рівнем податкової культури населення та низьким рівнем доходів фізичних осіб. Водночас слід погодитись з їхнім висновком стосовно формулювання стратегії порівняння прямих та непрямих податків, яка не має пріоритетної мети, та полягає не тільки у застосуванні зарубіжного досвіду, а ще й залежить від економічного стану країни, урбаністично-соціальних факторів та платоспроможності населення [38, с. 50].

Доволі цікавою, з юридичного погляду, видається позиція Д. Гетманцева, В. Форсюк та Н. Бойко, які зазначили ознаку, що полягає у відмінності юридичних об'єктів оподаткування щодо критерію розподілу. Беручи до уваги їхню позицію, можна зазначити, що об'єктом прямого оподаткування виступають речі або дохід, при непрямому оподаткуванні — операції або дії. Суб'єктами правовідносин зі сплати прямого податку зазвичай виступають дві сторони, а саме: держава та платник; правовідносини, які виникають при сплаті непрямих податків є тристоронніми, тобто до них додається фактичний платник податку — споживач [29, с. 23-24].

Співвідношення прямих та непрямих податків у податкових системах різних країн залежить від цілої низки факторів. Наприклад, Г. Бех звертає увагу на особливості побудови податкових систем унітарних держав, де переважають непрямі податки. Свою позицію вона обґрунтовує тим, що за рахунок непрямих податків більш ефективно можна наповнити дохідну частину державного бюджету. При цьому вчена наполягає на переважній орієнтації фіскальної дії майнових й прибуткових податків на насичення дохідних частин регіональних або місцевих бюджетів [9]. Аналогічну позицію займає Л. Калиновська [45, с. 145].

Дослідниця І. Сидор не заперечує власне процесу перекладання податків у теорії, однак, на її думку, в практичному аспекті складно визначити суму податку, яку перекладають на споживача. Отже, критерій перекладання податків не можна вважати ознакою поділу їх на прямі і непрямі з огляду на такі фактори. По-перше, в економічному аспекті податок характеризується як відносини між державою та юридичними і фізичними особами (платниками податку). Покупець товару не є платником податку, а тому не вступає з державою у відносини, але він має товарно-грошові відносини (не податкові) із продавцем цього товару. Придбаваючи товар, споживач не цікавиться сумою включених до ціни податків, а лише тим,

наскільки ціна товару задовільняє споживчу потребу покупця. По-друге, дохід від реалізованої продукції продавця є джерелом сплати непрямих податків. Платник податку сплачує цей податок з власних доходів. Сплачування прямого, так і непрямих податку передбачає перехід власності від платника податку до держави. Отже, платник сплачує як прямі, так і непрямі податки [143, с. 127].

Усвідомлюючи відсутність законодавчо закріпленої норми поділу податків на прямі та непрямі у суспільстві, учена Н. Атаманчук запропонувала ввести до ст. 14 ПКУ дефініцію «непряме оподаткування», під яким варто розуміти «законодавчо врегульований процес встановлення, зміни чи скасування непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та мита), визначення видів ставок та їх розмірів, відповідних об'єктів і суб'єктів, що підлягають оподаткуванню, встановлення податкових пільг і порядку їх застосування, строків сплати податків, надання податкової звітності про обчислення і сплату податку до бюджету» [3, с. 22]. Однак, висвітлюючи поняття «непрямого оподаткування», дослідниця не зазначила, що слід розуміти під прямим оподаткуванням.

На думку О. Дроздовської та О. Озерчук, різниця між прямим і непрямим оподаткуванням полягає у тому, що друге встановлюється у вигляді надбавки до ціни реалізованих товарів, а тому прямо не пов'язується з прибутком чи майном платника. Прямі податки скеровані на стягнення доходів фізичних та юридичних осіб, а непрямі — орієнтовані на кінцевого споживача. Прямі податки соціально справедливі з того боку, що платники платоспроможні, адже об'єктом оподаткування виступає дохід або їхній прибуток. На думку авторів, прямі податки практично не впливають на ціну, але знижують прибуток платника, а отже впливають на обсяги споживацького та інвестиційного попиту, не змінюючи структури попиту. Безпосередня залежність суми прямих податків від обсягу доходу збільшує

можливості держави для регулювання економічних процесів і розв'язання питань соціальної справедливості коштом прогресивних ставок оподаткування [38, с. 45].

Треба наголосити, що у наукових колах було зроблено багато спроб виділити ознаки, що дозволяють розрізняти прямі й непрямі податки на основі способу їхнього стягнення. В контексті розподілу податків на прямі та непрямі, А. Дрига вважає, що «трактувати непрямі податки як такі, що встановлюються в цінах товарів та послуг і розмір яких для окремого платника визначається величиною споживання і прямо не залежить від його доходів» [37, с. 6]. Таким чином, потрібно враховувати підстави перекладання та платоспроможності платника. У своєму дисертаційному дослідженні Н. Ривак зазначає, що розмежування прямих на непрямі податків повинно відбуватись за підставою джерела сплати. Оскільки, через те, що наявні суперечливі підходи до розподілу податків, немає поки вірогідної можливості здійснити чітке й однозначне групування усіх податків [138, с. 14]. Вчений Д. О. Волков також з цього приводу зазначив, що наразі немає єдиного критерію розподілу податків за формою оподаткування. Свою точку зору вчений обґрунтовує тим, що недоцільно виокремлювати податки, оскільки для цього відсутнє економічне підґрунтя, також податки потребують подальшого дослідження, оскільки вони різняться між собою [22, с. 29].

За допомогою поділу податків на прямі та непрямі можна порівняти процеси юридичного виконання податкового обов'язку та фактичної сплати податку. За умови прямої форми, в одній особі (*de jure* та *de facto*) збігаються і формальний, і реальний платник, на якого покладається податковий тиск. До того ж це обумовлює іншу принципову ознаку, що передбачає участь податкових коштів в утворенні ціни. Натомість, при непрямій формі зазначені платники диференціюються, — вони є різними, і при цьому обов'язок лежить на юридичному платнику, а на фактичного платника

перекладається фактичне несення податку, кошти якого і перераховуються до відповідного бюджету у кінцевому підсумку. Таким чином, надходження коштів до бюджетів відповідного рівня залежить від виконання податкового обов'язку платника податків, що полягає у своєчасності та повноті.

Транспортний податок належить до прямого виду оподаткування. Треба зазначити, що пряме оподаткування має як переваги так і недоліки. Основною перевагою прямого оподаткування є те, що прямі податки — це більш надійне та постійне джерело доходів бюджету; вони більшою мірою залежать від платоспроможності платників податків, витрати на їх стягнення відносно невеликі. Стосовно недоліків, то до них можна уналежнити ухилення від сплати податків, тенденцію до зниження заощаджень та за умови підвищення податкових ставок.

Непрямі податки є надбавкою до ціни товару чи послуги. Непряме оподаткування є джерелом великих доходів державного бюджету, сплачується непомітно для платника податків, оскільки податки стягуються на момент придбання товару, тому не супроводжуються ухиленнями від сплати. Недоліки непрямих податків полягають у збільшенні ціни товару чи послуги, а також великих витратах на стягнення.

Дослідниця Н. Шкільова акцентує увагу на гарантії при сплаті прямого податку: кошти, які вже надійшли до бюджету, — залишаться в ньому і не виникне потреб повернення з бюджету надлишку сплачених платником податків грошових зобов'язань. У процесі непрямих оподаткування між суб'єктом формальним та реальним відсутні гарантії, що не відбудеться перекладення податку з реального платника на формального. Це призведе до негативних наслідків, у зв'язку з чим з бюджету будуть відраховані кошти від таких платежів, які виникли без належної об'єктивної підстави [162, с. 30].

Далі автор згадує про незначні зміни у законодавчому закріпленні певного податку, які можуть призвести до дуже суттєвих, негативних

тенденцій у механізмі податково-правового регулювання. Зазначені тенденції можуть виникати: по-перше, через надмірне зростання податкових ставок, що позбавляє виробників інтересу до розширення виробництва та легального ведення фінансово-господарської діяльності; по-друге — при перенесенні моменту виникнення податкового обов'язку до появи того результату, за підсумками якого він має бути виконаний, тобто фактично має місце авансування сплати податку. Цей момент застосовується при непрямому оподаткуванні, де податок має бути частиною вже заробленого або отриманого платником доходу, який нерідко приховується, і може принести бюджету у кінцевому підрахунку більше втрат, ніж користі. Враховуючи особливості прямих податків (на відміну від непрямих), вони є більш захищені від подібного негативного розвитку подій [162, с. 31].

Фахівці нідерландської Приватної компанії з обмеженою відповідальністю «CE Delft» визначають транспортні податки як усі податки, які безпосередньо пов'язані з володінням та використанням транспортних засобів, включаючи податки, пов'язані з використанням інфраструктури. Це визначення виключає загальні податки, такі як податки на прибуток і податки на заробітну плату (наприклад, для водіїв вантажівок), оскільки вони лише опосередковано пов'язані з транспортною діяльністю. Що стосується транспортних зборів, то враховуються всі обов'язкові (неадміністративні) платежі урядам та операторам інфраструктури (наприклад, дорожні та залізничні органи, порти, аеропорти тощо). Платежі за транспортні послуги, надані іншими напівприватними агентами, вважаються внутрішніми транспортними витратами і, отже, не враховуються [168, с. 22].

А. Христофоров, вивчаючи адміністративно-правову природу транспортного податку, визначив його таким чином: транспортний податок — це прямий податок, який сплачують фізичні та юридичні особи (резиденти та нерезиденти), які є власниками зареєстрованих транспортних засобів,

закріплених у законодавстві України у вигляді об'єкта оподаткування [157, с. 154].

Дослідники Н. П. Теслюк, Я. Я. Назаренко, С. А. Наконечна у своїх наукових поглядах на дефініцію транспортного податку суголосні С. Березовській, яка стверджує, що «транспортний податок України – обов'язковий безумовний прямий платіж, який сплачується юридичними та фізичними особами до місцевого бюджету за легкові автомобілі, які належать їм на праві власності та є об'єктами оподаткування, у порядку та в обсягах, визначених Податковим кодексом України» [152].

Аналізуючи зміст статті 267 ПК України, можемо запропонувати таке визначення транспортного податку. Отже, транспортний податок – це 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.

Характерні риси транспортного податку згідно із запропонованим нами визначенням та ознаками, які виділяє учена А. Боксгорн, є наступними: 1) транспортний податок є майновим податком; 2) об'єктом оподаткування за відповідним загальнообов'язковим платежем податкового характеру є легковий автомобіль; 3) у транспортному податку об'єкт та база оподаткування тотожні між собою; 4) транспортний податок є місцевим податком, адже його встановлюють органи місцевого самоврядування — місцеві ради; 5) транспортний податок — обов'язковий до встановлення податок органами місцевого самоврядування; 6) у платників податку не виникає зустрічного зобов'язання, що доводить безумовність транспортного податку; 7) транспортний податок є періодичним платежем, стягується з платника податку, у якого об'єкт оподаткування перебуває у власності [13, с.

96]. Однак хочемо деталізувати пункт 7 дослідниці А. Боксгорн додатковою умовою щодо періодичності платежу: «якщо з року випуску автомобіля минуло не більше 5-ти років».

Обов'язковою умовою ефективності податкової системи є дотримання принципів податкового законодавства, це також є фундаментом для її побудови. Ці принципи значною мірою визначають податкову концепцію держави, її податкову політику. Проблематику принципів податкового законодавства постійно аналізують учені-правники, оскільки перші динамічно змінюються, є нестабільними та потребують вдосконалення. Принципи податкового законодавства мають корелюватися з принципами оподаткування, запропонованими А. Смітом, що дозволяє їм визначати вихідні положення в податкових правовідносинах. Однак, це не тотожні поняття, тому принципи оподаткування не можна уналежнити до принципів законодавства. Так, у приписах ст. 4 Податкового кодексу України закріплено 11 принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, а також деякі принципи визначено опосередковано в окремих положеннях ст. 12 Податкового кодексу України, якою закріплено основні повноваження органів державної влади й органів місцевого самоврядування під час встановлення податків та зборів. Аналогічно розуміє опосередковані принципи права і М. Кучерявенко. Учений характеризує їх як «принципи, що впливають із норм права» [72, с. 253].

Водночас, слід зазначити, що всі принципи взаємопов'язані між собою та мають позитивний вплив, що відповідно є основоположною умовою здійснення податкової політики та функціонування держави [57].

Отже, визначення принципів побудови податкового законодавства має велике значення для створення ефективної, дієвої податкової системи. Водночас у науковій літературі та дослідженнях, присвячених реалізації принципів, не сформульовано єдиної думки, що визначає їхній склад. Означені принципи, беззаперечно, мають належати до числа основних

механізмів податкової системи. Проте в сучасних умовах порушується реалізація принципів податкового законодавства [57]. Згідно з думкою таких вчених, як О. Дмитрик, А. Котенко та Є. Смичок, головною проблемою під час реалізації принципів податкового законодавства є їх необов'язковість. Проаналізувавши зміни чинного законодавства, учені дійшли висновку, що окремі принципи систематично порушуються щороку [36, с. 105–113].

Найбільш проблемним з погляду практичного застосування є принцип стабільності. Він передбачає заборону внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. На користь цієї тези згадані дослідники стверджують, що у Податковому кодексі України для визначення принципу стабільності наявні три перешкоди, які значно ускладнюють його коректне дотримання. Перша перешкода, на нашу думку, криється в тому, що принцип стабільності начебто стосується суто внесення змін до механізмів вже закріплених податків та зборів. На перший погляд цей принцип не стосується таких змін, які передбачають встановлення нового податку. Втім, Законом України від 28 грудня 2014 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» з 01 січня 2015 р. було реформовано майнове оподаткування, зокрема, об'єднано у податок на майно до якого додано новий платіж — транспортний податок. Фактично новий податок було запроваджено за три дні до початку періоду, за який він повинен був сплачуватися [36, с. 109–110]. У цьому разі відбулась зміна правового механізму податку шляхом закріплення таких елементів (платник, об'єкт оподаткування, ставка тощо).

Т. Латковська акцентує увагу на тому, що стабільність виступає головною основою Податкового кодексу України та є провідним принципом у діяльності податкових органів, що виступає гарантією прав, свобод і

законних інтересів платників податків у частині забезпечення правової визначеності при виконанні ними конституційного обов'язку зі сплати податку. Вчена доходить висновку, що принцип стабільності податкового законодавства має фундаментальне значення для формування практики податкових правовідносин, сприяючи відміні застарілих та запровадженню нових правових норм, єдиному трактуванню нормативних актів та вдосконаленню податкового законодавства в умовах посилення інтеграційних процесів. До того ж Т. Латковська проаналізовано порушення принципу стабільності законодавцями у період з 2011 по лютий 2023 року. Виявлено, що за цей період було внесено близько 193 поправок і більшість порушень принципу стабільності припадає на період введення військового стану [77, с. 85].

Л. Касьяненко запропоновано внести зміни до вітчизняного законодавства щодо притягнення депутатів Верховної Ради України до певної відповідальності за порушення принципів податкового, бюджетного законодавства, оскільки на сьогодні вітчизняним законодавством передбачена відповідальність окремих осіб. До прикладу Л. Касьяненко, наводиться частина друга статті 130 «Відшкодування (компенсація) шкоди, завданої не законними рішеннями, діями чи бездіяльністю» Кримінального процесуального кодексу України та пункт 21.4 статті 21 Податкового кодексу України, який доповнено відповідно до приписів Закону України від 07.12.2017: «Посадова або службова особа контролюючого органу несе перед державою відповідальність в порядку регресу в розмірі виплаченого з бюджету відшкодування через неправомірні і рішення, дії чи бездіяльність цієї посадової (службової) особи» [48, с. 103]. Як далі пише вчена згідно з приписами частини другої статті 80 Конституції України народні депутати не несуть юридичної відповідальності за результати голосування [48, с. 104].

З огляду на такі обставини, транспортний податок став одним із найбільш обговорюваних податків у нашій країні. Питання його

застосування, обчислення, адміністрування стали дискусійними. Платники податку, незадоволені податковими повідомленнями-рішеннями, зверталися до судів і заперечували законність ухвалених повідомлень-рішень. У місцевих і апеляційних судах спостерігалася різна практика щодо дотримання принципу стабільності, однак Верховний Суд поставив остаточну крапку в застосуванні судової практики. Правова позиція Верховного Суду полягає в тому, що принцип стабільності порушується у зв'язку із запровадженням нового податку за три дні до настання нового бюджетного періоду. У суспільстві суперечки про реформування правового регулювання транспортного податку не припиняються й досі [54, с. 76].

Недоопрацьованість підходів до змісту і сфери застосування принципів податкового законодавства зумовлює необхідність подальшого концептуального пошуку в окресленому напрямі. Вищезазначене дозволяє зробити висновок про те, що з метою забезпечення ефективного функціонування та результативності податкової системи потрібно керуватися принципами податкового законодавства. Їх неухильне дотримання дозволяє забезпечити належну якість і ефективність податкової системи України [54, с. 76]. Законодавець повинен враховувати принцип стабільності у будь-який час, при внесенні відповідних змін до законодавства.

1.2 Генезис транспортного оподаткування та його стан на сучасному етапі

За свою історію оподаткування транспорту пережило безліч змін та нововведень. Історико-правовий розвиток вітчизняного транспортного податку розпочався з проголошення незалежності України в 1991 році, і з цього часу він зазнав численних змін. Ретроспективне вивчення механізму оподаткування транспортних засобів дає змогу зрозуміти, яке становище і роль він займає сьогодні, уможливорює формування висновків та запобігає допущенню помилок минулих років [52, с. 19]. Саме тому, у цьому підрозділі

ми дослідимо хронологію і динаміку розвитку транспортного податку у дискурсі вітчизняних і світових економіко-політичних процесів.

Відправною точкою для етапу становлення оподаткування транспорту стало законодавче закріплення податку у складі системи оподаткування — 11 грудня 1991 р. прийнято Закон України «Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» [130]. Відповідно до ст. 1 зазначеного закону платниками податку визначались підприємства, об'єднання та організації, які є юридичними особами, іноземні юридичні особи, а також громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які мають власні транспортні засоби (автомобілі, мотоцикли, моторолери, трактори та мотоблоки) та інші самохідні машини і механізми на пневматичному ході. Платниками податку визнавалися власники моторних човнів (катерів, яхт), мотосаней. Ставки та порядок сплати податку встановлювався місцевими Радами народних депутатів базового рівня. Однак податок не справлявся із власників машин і механізмів на гусеничному ході, а також зернозбиральних і спеціальних комбайнів з двигунами [130]. Об'єкт оподаткування в себе включав чотири категорії, а саме: автомобілі легкові, автомобілі вантажні вантажопідйомністю до 7 тон, автомобілі вантажні вантажопідйомністю більше 7 тон та інші самохідні машини і механізми, а також мотоцикли, моторолери та мотоблоки. Ставка податку визначалась від потужності двигуна, або з кожної кінської сили, або з кожного кіловата потужності.

Етап уніфікації транспортного податку розпочався після ухвалення Закону України від 18 лютого 1997 «Про внесення змін в Закон України «Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» [116]. Вказаний закон вніс зміни, які торкнулись проблеми абсолютної ставки, оскільки при значних темпах інфляції це було нерозумним, внаслідок чого ставку податку стали обчислювати від

мінімальної заробітної плати. Також законодавець розширив перелік об'єктів оподаткування, куди було включено човни, яхти та катери.

Статтею 2 вказаного Закону об'єкти оподаткування почали визначати відповідно до Гармонізованої системи кодування та опису товарів. Зазначена гармонізація системи та вступ України до Світової організації торгівлі посприяли внесенню змін до ст. 3 Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» — законодавець замінив порядок нарахування податку як частини неоподатковуваного мінімуму доходів громадян на обчислення за ставкою, зазначеною у євро з кожних 100 куб. см об'єму циліндрів двигуна на рік [88, с. 293].

У зв'язку із чим у 1998 році ухвалили Закон України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» від 15 січня 1998 року, яким для сільськогосподарських товаровиробників — учасників експерименту із запровадження єдиного податку – на території Глобинського району Полтавської області, Старобешівського району Донецької області та Ужгородського району Закарпатської області до 31 грудня 2000 року зупинено дію Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» [125]. Так, господарства сплачували єдиний податок, який включав в себе 12 податків та зборів, а до загального переліку входив також податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

Даний закон передбачав пільги для сільськогосподарських товаровиробників – платників податку при сплаті податку за транспортні засоби – за колісні трактори та вантажні автомобілі. Але саме для тих сільськогосподарських товаровиробників, які стали учасниками експерименту із запровадження єдиного податку на території Глобинського району Полтавської області, Старобешівського району Донецької області та

Ужгородського району Закарпатської області [125]. Слід наголосити, що експеримент мав позитивні результати, внаслідок чого у 1999 році було прийнято Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року, який поширив практику вищезгаданого експерименту на всю територію країни [135].

Крім того, Верховна Рада України 17 лютого 2000 прийняла Закон України «Про економічний експеримент щодо стабілізації роботи підприємств легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області», який діяв на території Чернівецької області у період з 01 липня 1999 року до 01 липня 2001 року [122]. Цим Законом було зупинено дію Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» на період проведення експерименту для підприємств, які є його учасниками.

Наступним нормативно-правовим актом, що стосувався транспортного оподаткування, став Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо фінансування дорожнього господарства» від 16 липня 1999 року, який набрав чинності 01 січня 2000 року та містив суттєві зміни [113]. Так, змінено європейську валюту на національну грошову одиницю України, відкореговано податкові пільги (наприклад, звільнено від сплати податку навчальні заклади, які повністю фінансуються з бюджетів, однак за умови, що вони використовуються за призначенням), строки сплати податку диференційовано для фізичних та юридичних осіб. Також доповнено статтю щодо штрафних санкцій. Аналіз статті щодо терміну сплати дозволяє стверджувати, що конкретного терміну не було визначено, а сплата проводилась перед реєстрацією, перереєстрацією або технічним оглядом транспортних засобів. Саме в цей період податок став диференціюватися від транспортного засобу [52, с. 19-20]. Водночас інвалідів звільнено від сплати податку відповідно до ухваленого 22 серпня 2000 року Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування підприємств та

організацій громадських організацій інвалідів» від 13 липня 2000 року [112]. Незначні зміни до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» внесені Законом України «Про порядок погашення зобов'язань, платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року [131].

У 2005 році постановою Кабінету Міністрів України затверджено Державну програму розвитку автомобільних доріг загального користування на 2007–2011 роки. У цьому нормативно-правовому акті зазначено проблему розвитку автомобільних доріг, а саме: транспортно-експлуатаційний стан автомобільних доріг, мостів та дорожньої інфраструктури не забезпечує швидкого, комфортного, економічного та безпечного перевезення пасажирів вантажів, а отже, прискореного соціально-економічного, екологічно збалансованого розвитку держави, підвищення конкурентоспроможності автомобільних доріг щодо забезпечення транзитних перевезень і розвитку автомобільного туризму [126]. Фінансування зазначеної програми передбачалось здійснити за рахунок коштів, визначених Законом України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» та ін.

Завершальним етапом уніфікації стало внесення змін до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 05 березня 2009 року. На думку О. Андрєєвої даний закон потребував доопрацювання, оскільки мав недосконалості. Так, вчена зазначила, що було зменшено податкові ставки, встановлені раніше змінами до Закону України «Про внесення змін до деяких законів України з питань оподаткування» в редакції від 25 грудня 2008 року, які призвели до підвищення податку в 5–7 разів, при цьому не зважаючи ані на вік транспортного засобу, ані на соціальне становище його власника. Ставка податку з власників транспортних засобів за об'ємом двигуна була некоректною. Оскільки, по-перше, законодавець урівняв застарілі

транспортні засоби вітчизняного виробництва і сучасні автомобілі. По-друге, сума податку мала відповідати рівню експлуатації доріг і не прив'язуватися до об'єму двигуна, оскільки даний податок був цільовим [88, с. 295].

Варто підкреслити, що протягом 1991–2011 років було видано низку нормативно-правових актів, що роз'яснювали порядок застосування Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів», та внесені зміни до нього, що в подальшому суттєво дестабілізувало процеси у сфері транспортного оподаткування. Ситуація дещо покращилась у зв'язку з набуттям чинності Податковим кодексом України, у так званий «період оптимізації» [52, с. 21].

Період перетворення пов'язано з радикальними змінами в політичному та економічному житті країни, в результаті повного реформування податкової системи України. Прийняття Податкового кодексу України внесло суттєві зміни. По-перше, податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів замінив загальнодержавний збір за першу реєстрацію транспортного засобу [52, с. 21]. Платниками збору були юридичні та фізичні особи, які здійснювали першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, що відповідно до статті 232 Податкового Кодексу України було об'єктом оподаткування [101]. По-друге, він мав широке коло об'єктів оподаткування, оскільки до переліку входив не тільки наземний транспорт, а й ще повітряний та водний.

Нормативне регулювання оподаткування транспорту зазнало кардинальних змін у 2014 році. Існуючу зараз модель транспортного податку введено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [117]. Новий податок замінив свого попередника та мав низку новацій. Первинна модель оподаткування базувалась на таких критеріях: об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см. кількість років, що минули з року (дати) випуску транспортного засобу — не більше п'яти років. Крім того,

чітко закріплені та систематизовані усі елементи податку, який сплачувався систематично протягом всього періоду перебування об'єкта оподаткування у власності платника податку [52, с. 21].

Водночас Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» критерій об'єму циліндрів двигуна понад 3000 куб. см. скасували, замінивши його на середньоринкову вартість легкового автомобіля, яка повинна була становити понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня податкового (звітного) року [118]. Вже у 2017 році Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» знижено середньоринкову вартість оподатковуваних транспортних засобів до 375 розмірів мінімальної заробітної плати, що також свідчить про порушення принципу стабільності [119].

Законодавець Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» поклав на центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, обов'язок щодо визначення вартості легкового автомобіля відповідно до методики, яку затверджує Кабінет Міністрів України [121].

Однак, на наш погляд, в запровадженні нового майнового податку є свої недоліки. Перший із них — це порушення принципу стабільності під час запровадження податку, оскільки місцеві ради були змушені ухвалювати та оприлюднювати рішення про встановлення транспортного податку в більш пізні строки (6 місяців до початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом), що суперечить статті 12.5 Податкового кодексу України [101]. Окреслена проблема викликала чимало судових спорів. Крім того, в Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та

деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» була спроба в прикінцевих та перехідних положеннях нехтувати принципом стабільності, що суперечить нормам Податкового кодексу України.

По-друге, допускалося «заокруглення» контролюючими органами об'єму циліндрів двигуна. Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України (далі — Мінекономрозвитку) визначає середньоринкову вартість транспортного засобу у відповідному році, а контролюючі органи виносили податкові повідомлення-рішення із «заокругленням» технічних характеристик автомобіля [52, с 22]. Так, податковим органом порушено один із принципів, передбачений підпунктом 4.1.4. пункту 4.1. статті 4 Податкового кодексу України — презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [101]. Зазначене узгоджується із правовою позицією Верховного Суду із цього питання. До прикладу, постанова Верховного Суду від 05.11.2018 у справі № 822/2687/17. У ній Верховний Суд зазначив, що в рішенні суду має бути вказана наявність норми закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, з якого б вбачалася можливість застосування приблизного (заокругленого) показника об'єму циліндрів двигунів автомобілів, які визначені в переліку, затвердженому Мінекономрозвитку. До того ж, вирішення спору на користь платника податків зумовлено як прогалиною в нормативному регулюванні вказаних правовідносин, так і положеннями податкового принципу презумпції правомірності рішень платника податків [103].

Доволі цікавим також є правовий висновок, Верховного Суду в постанові від 12.06.2018 р. у справі № 813/3965/17, відповідно до якого, обов'язок щодо визначення середньоринкової вартості транспортного засобу законодавець покладає на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку. Межі повноважень податкового органу полягають виключно у прийнятті податкового повідомлення-рішення на підставі розміщеної на офіційному вебсайті Мінекономрозвитку інформації про автомобілі, які є об'єктом оподаткування транспортним податком у податковому році [104]. Однак, як вже зазначалось, у 2016 році прив'язку до об'єму двигуна скасовано.

Третя негативна особливість полягає у правовому регулюванні бази оподаткування. Оскільки базою оподаткування виступає легковий автомобіль, що підпадає під визначені характеристики. Слід зазначити, що попередник транспортного податку — загальнодержавний збір за першу реєстрацію транспортного засобу — мав дуже широке коло об'єктів оподаткування. Чому б не розширити цей перелік, включивши до нього мотоцикли, літаки, судна, яхти, що значно наповнить місцеві бюджети.

Четвертий недолік — неналежні межі розмірів штрафів, у порівнянні з вартістю автомобіля, за несплату транспортного податку, оскільки на платників податку, які ухиляються від його сплати, накладають штраф у розмірі всього лиш 340 грн, а в разі повторної несплати – 1020 грн.

Наступною проблемою можна назвати те, що в кожній адміністративно-територіальній одиниці суми сплачуваного податку відрізняються, оскільки прив'язка робиться до місця реєстрації автомобіля, тобто автомобіль може використовуватись в будь-якій місцевості, а сплаті податок підлягає там, де зареєстровано авто. Крім того, в певній місцевості, наприклад у селищі, не кожен може дозволити собі придбати авто, яке оподатковується транспортним податком, тому надходження від нього або є мізерними, або взагалі не наповнюють місцевий бюджет. Також у зв'язку з

підвищенням мінімальної заробітної плати відбулось падіння податкових надходжень із транспортного податку, адже знизилась кількість оподатковуваних автомобілів. Ураховуючи низьку долю транспортного податку в структурі податкових надходжень до місцевих бюджетів, механізм транспортного податку підлягає подальшій модернізації для економічного розвитку країни [52, с. 22-23].

Період оптимізації розпочався у 2020 році зі схвалення Кабінетом міністрів України проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень», яким запропоновано внести зміни до об'єкта оподаткування транспортного податку, а саме — знизити середньоринкову вартість оподатковуваних транспортних засобів, що одразу розширить їх перелік [136]. Однак якщо депутати підтримують цю пропозицію, то це «вдарить по гаманцю» основної маси населення держави.

У той же час і запропонований, також у 2020 році, ще один законопроект, що передбачає новий алгоритм реформування оподаткування транспорту, - характеризується низкою як і переваг, так і недоліків. Так, проєкт Закону № 3704 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо упорядкування структури акцизного податку» містить, по-перше, розширену категорію об'єкту оподаткування, змінену з «легкові автомобілі» на «транспортні засоби», що на нашу думку відповідатиме самій назві статті 267.

По-друге, повністю зміниться сам об'єкт оподаткування, це полягає у розширеному переліку об'єктів оподаткування: легкові автомобілі, мотоцикли, а також зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України яхти та судна, човни та катери моторні, інші човни [137]. І, як слушно зазначає С. Березовська: «Оподаткуванню транспортним податком мають підлягати, однак за певних умов: легкові (автомобілі вищого класу, бізнес-автомобіль, люкс-авто тощо), вантажні

автомобілі (вагою більше 3 т), окрім автомобілів спеціального призначення (швидкої допомоги, пожежні тощо) та сільськогосподарських; мотоцикли з великим об'ємом двигуна понад 800 см³; приватні яхти, катери, судна моторні; літаки і вертольоти, окрім літаків та вертольотів спеціального призначення та літаків, що з кількістю місць для перевезення пасажирів більше 60, оскільки власниками вищепереліченого майна є саме представники заможних верств населення, а також юридичні особи з високим рівнем представницьких витрат» [8].

Наразі, транспортний податок стосується тільки власників легкових автомобілів, а не загалом усіх транспортних засобів, тому так званий «обмежений» перелік об'єктів оподаткування порушує принцип справедливості. До того ж, «попередник» транспортного податку, — загальнодержавний збір за першу реєстрацію транспортного засобу, — включав в себе розширений перелік транспортних засобів [51, с. 223].

По-третє, віковий критерій полягає у оподаткуванні автомобілів не тільки п'ятирічного віку (включно), а й старіших, яким минуло не більше восьми років (включно). Протилежної позиції дотримується С. Березовська, яка пропонує взагалі скасувати віковий критерій [8].

По-четверте, у проєкті запропоновано знизити середньоринкову вартість до 200 розмірів мінімальних заробітних плат, — ця норма тотожна законопроєкту «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень». Недосконалість такої зміни полягає у тому, що вона пошириться на транспортні засоби середнього класу (масового попиту) та збільшить податкове навантаження на власників легкових засобів, які наразі його не сплачують, однак сплачують інші податки, пов'язані з транспортним засобом. Наприклад, в європейських країнах градація ставок стимулює громадян до покупки нового потужного автомобіля, однак в Україні все відбувається навпаки. Оскільки найбільшої шкоди екології

довкілля завдають старі автомобілі, то увесь світ мобілізує ресурси для розв'язання однієї з найактуальніших проблем – поліпшення екологічної ситуації. Однак транспортний податок стосується нових автомобілів, які саме продукують менше вуглекислого газу. Слід зазначити, що таке твердження узгоджується із науковою позицією С. Березовської «...на теперішній час, цей напрям, для України є не реальним (на прикладі автомобілів), оскільки в Україні дуже багато старих автомобілів, на яких люди їздять багато років і обсяг викидів яких в більшості екологічні автомобілі є дорогі для більшості українського населення, яке є бідним» [8].

Таким чином, ще однією негативною рисою пропонованого законопроекту є те, що у діючому правовому механізмі відсутня норма щодо екологічної складової транспортних засобів. Проблематика є актуальною, оскільки пов'язується з прогалиною в нормі. Подолання цієї проблеми можливо двома шляхами: по-перше, створити нову норму, яка б об'єднала в собі механізм регулювання транспортних засобів, що забруднюють екологію; по-друге, доповнити або внести відповідні зміни до діючих нормативно-правових актів з цього питання. Нині існують глобальні проблеми, які стосуються всіх сфер життєдіяльності: економічні, соціальні, а також екологічні кризи. Доцільно було б вирішити їх за допомогою взяття за основу досвіду правового регулювання у зарубіжних країнах. Варто констатувати, що донині в Україні відсутній законопроект з акцентом на екологічну складову функціонування транспортних засобів [51, с. 224].

Наступна новація регламентує порядок встановлення ставки транспортного податку, а саме передбачає збільшення суми податку до 6-ти мінімальних зарплат, бо наразі вона є сталою та фіксованою — 25 000 грн. Однак, Л. Бобошко у своїй праці розглядає прогресивну шкалу оподаткування, яка підвищить фіскальну ефективність транспортного податку [12, с. 34].

На нашу думку, збільшення ставок транспортного податку тепер буде неефективним. Так, ставку планують підняти з метою підвищення надходжень податків до бюджету, але передовсім необхідно розібратися з проблемою його збирання, з'ясувати причини, за яким він перебуває на такому низькому рівні. Саме тому наукові погляди учених на ставку транспортного податку ми детальніше розглянемо в розділі 2.3.

При цьому, істотним недоліком є те, що обидва законопроекти мали зворотну дію, оскільки транспортний податок повинні були зобов'язані сплачувати не лише власники нових транспортних засобів, а й ті власники, у яких транспортні засоби були придбані раніше. Також, головною проблемою, застосування законопроектів могло б стати те, що під дію оподаткування транспорту підпали б автомобілі середнього класу, а це значить, що істотна частина податкового тягаря лягла б на них, що, своєю чергою, погіршило б фінансове становище абсолютної більшості платників податків, до того ж, можливості придбати інший автомобіль у багатьох немає, тим паче, якщо авто придбано у кредит.

По-п'яте, було закріплено перелік транспортних засобів, що не підлягають оподаткуванню, для найбільш вразливих верств населення з метою їх соціальної підтримки [51, с. 224].

Попри недоліки, усі законопроекти все ж приносять багато ефективних реформаційних змін. Наприклад, О. Лукашев вважає, що «...несправедливо було б стверджувати, що абсолютно всі нормативно-правові акти, ...а також окремі їх положення мають вади та є неефективними. За допомогою більшості з них вдалося досягти тієї мети, яка ставилася на етапі їх розроблення і прийняття» [78, с. 73]. Із такою точкою зору погоджується Є. Смичок, вважаючи, що варто торкатися питання пропорційності між ефективними й неефективними правовими нормами. Вплив на ефективність правових норм може відбуватися такими шляхами: 1) обов'язковим врахуванням пропозицій учених під час розроблення проєктів нормативно-

правових актів; 2) підвищенням якості професійної діяльності нормотворчих органів; 3) підвищенням фаховості працівників державних органів, які застосовують законодавство; 4) підвищенням якості загальної правової освіти населення [149, с. 57].

Зазначене узгоджується з тим, що Верховна Рада України 06 вересня 2022 року зняла з розгляду вказані законопроекти, оскільки вони були не рекомендовані Комітетами Верховної Ради України для їх включення до порядку денного. Серед причин відхилення проекту Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо упорядкування структури акцизного податку» (реєстр. № 3704 від 19.06.2020) та проекту Закону України про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень (реєстр. № 4101-д від 11.11.2020), Комітет зазначив, що ці законопроекти впливатимуть на показники бюджету, що може призвести до зменшення доходів державного та місцевих бюджетів стосовно інших податків та зборів, але збільшаться надходження до місцевих бюджетів від транспортного податку. Альтернативного проекту Закону щодо транспортного податку станом на 2023 рік не зареєстровано.

1.3 Процедурні особливості встановлення транспортного податку

Швидкий темп розвитку глобалізаційних процесів спонукає державотворців безперервно вдосконалювати суспільно-політичні відносини на всіх рівнях державного устрою, зокрема, і в одному із його важливих елементів — сегменті встановлення місцевих податків і зборів органами місцевого самоврядування. Ідеальна модель реформування і вдосконалення податкової системи передбачає, що уряд країни, вводячи нові або регулюючи уже існуючі податки, послідовно повинен сформувати цілі, яким ці податки мають відповідати.

Транспортний податок — одне із найбільш суперечливих питань сучасної податкової політики держави. До того ж увага до нього підігривається не тільки прогалинами у нормативному регулюванні, а й тим, що на сьогодні збирання транспортного податку є мізерним та щороку надходження до бюджету скорочуються, що свідчить про неефективність правового механізму податку на транспорт. Водночас з неупинним розвитком мобільності виникає потреба в пошуку нових шляхів вдосконалення оподаткування транспортних засобів, у тому числі і за допомогою дослідження та запозичення закордонного досвіду модернізації діючого податку у транспортній сфері. Крім того, протягом останніх років у наукових та експертних колах точаться дискусії про необхідність коригування положень Податкового кодексу України щодо транспортного податку, або внесення до них істотних доповнень в частині його зміни та вдосконалення.

З усіх владних структур саме органи місцевого самоврядування найоперативніше впливають на соціально-економічні процеси відповідного регіону. Згідно із ст. 2 Закону України «Про місцеве самоврядування» місцеве самоврядування в Україні — «це гарантоване державою право та реальна здатність територіальної громади — жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища, міста — самостійно або під відповідальність органів та посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України» [129].

Відповідно до чинного податкового законодавства повноваження щодо встановлення місцевих податків є виключною компетенцією органів місцевого самоврядування. Прийняття рішення органами місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, зокрема і транспортного податку дає можливість встановлення такого виду податку, здійснення контролю за додержанням правил розрахунку та його сплати [55, с. 124]. Також, хочемо наголосити на тому, 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. З цього приводу вчені М. Кучерявенко, Є. Смичок та С. Брояков виділи, найголовніші критерії щодо їх не асоціювання. Так, регуляторний акт, не поширюється на інші відносини, крім господарських та адміністративних відносин не поширюється на інші відносини. До того ж на законодавчому рівні закріплено такі специфічні відносини, як податкові відносини, вчені не можуть погодитися з тим, що положення про адміністративні відносини, що міститься у ст. 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» фактично спрямовано на охоплення ще й податкових відносин [79, с. 185].

Друга відмінність полягає в тому, що, на відміну від рішень органів місцевого самоврядування при встановлення місцевих податків та зборів, в регуляторних актах чітко визначено та звужено суб'єктний склад: по-перше, регуляторні органи або інші органи державної влади; по-друге, юридичні особи. Отже, з погляду владного суб'єкта з'являються регулюючі органи, до яких належать також і органи місцевого самоврядування. Але хто у цьому контексті є суб'єктами приватного права? З окресленого вченими визначення випливає, що за суб'єкта приватного права має виступати суб'єкт господарювання [79, с. 185]. Дослідники відзначають, що рішення органів місцевого самоврядування при встановлення місцевих податків та зборів, стосуються і платників податків, які не мають статусу суб'єктів господарювання, тобто фізичних осіб. Так, наприклад, вони зазначають, що до платників місцевих, майнових податків - плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку) - відносяться не тільки суб'єкти господарювання (юридичні особи), але і звичайні фізичні особи [79, с. 185].

Податки є головним компонентом в економічних відносинах суспільства кожної країни. Розвиток держави, зміна її соціально-економічних факторів та форм супроводжуються реформуванням податкової системи, яка повинна бути адаптована до певного періоду функціонування країни. Наочним прикладом є пандемія COVID-19, яка суттєво змінила вектори економічного розвитку у світі та глобальні економічні тренди, що потягло за собою внесення певних змін до податкового законодавства держав, у тому числі і України. До того ж збройна агресія Російської Федерації проти України зумовила трансформування вітчизняної податкової системи таким чином, щоб стабілізувати належне функціонування держави у воєнний період, шляхом забезпечення стабільного надходження податків, зокрема від власників транспортних засобів, до бюджетів відповідного рівня.

Законодавство України встановлює дворівневу податкову систему, яку відповідно до ст. 8 Податкового кодексу України (далі — ПК України) становлять загальнодержавні та місцеві податки та збори. Так, до загальнодержавних належать податки та збори, встановлені ПК України, і є обов'язковими до сплати на всій території України, крім випадків, передбачених ПК України.

Місцеві ж податки і збори вводяться відповідно до переліку та в межах граничних розмірів ставок, визначених податковим законодавством, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [101]. Вважаємо за потрібне зазначити, що знаходження об'єкта оподаткування транспортного податку на тимчасово окупованій території не впливає на права та обов'язки платників податків через те, що органи місцевого самоврядування щороку ухвалюють рішення стосовно введення місцевих податків, зокрема транспортного.

Безперечно, що місцеві податки та збори мають принципове значення, оскільки є основним джерелом доходів місцевих бюджетів, тому що вводяться з метою забезпечення органів місцевого самоврядування достатніми фінансовими ресурсами, необхідними для ефективного виконання їхніх завдань та функцій. Так, органи місцевого самоврядування наділені деякими повноваженнями і обов'язками у сфері правового регулювання фінансових відносин. Виступаючи учасниками фінансових правовідносин, вони мають певний фінансово-правовий статус. Тому фінансова компетенція органів місцевого самоврядування закріплена нормативно. Її правову основу становлять положення Конституції України, зокрема розділ XI «Місьцеве самоврядування», Закон України «Про органи місцевого самоврядування в Україні». Вагоме значення мають і норми міжнародних нормативних правових актів, наприклад, Європейської хартії місцевого самоврядування.

Основною та найбільш важливою сферою фінансової діяльності органів місцевого самоврядування є бюджетні відносини. Бюджет органів місцевого самоврядування є невід'ємною ланкою податкової системи України, оскільки саме вони забезпечують фінансування витратних зобов'язань публічної влади на місцях. Крім того, органи місцевого самоврядування наділяються повноваженнями з установлення місцевих податків і зборів. Згідно з п. 10.21 та п. 3 ст. 10 ПК України місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі) [101].

На виконання вказаної норми місцеві ради ухвалюють рішення, яким вводять на своїй території ті чи інші місцеві податки та збори. Однак існує колізія між ч. 1 ст. 143 Конституції України та нормами податкового законодавства. Так, Конституція України наділяє органи місцевого самоврядування правом встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону, тоді як Податковий кодекс України закріплює за ними тільки право

на введення податків і зборів. Перелік визначення податків та зборів покладається тільки на Верховну Раду України. Так, ч. 2 ст. 92 Конституції України передбачені Державний бюджет України і бюджетна система України; система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України [61].

Оскільки, Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», то було запроваджено новий майновий податок, що складається з трьох різних податків, одним з яких є транспортний податок [117]. Відповідно до приписів п. 10.2 ст. 10 Податкового кодексу України безумовним обов'язком місцевих рад є встановлення податку на майно, зокрема, в частині транспортного податку [129].

Відповідні норми щодо запровадження транспортного податку набрали чинності з 01 січня 2015 року, таким чином, лише після цієї дати місцеві ради отримали юридичні підстави для прийняття рішення про встановлення транспортного податку. При цьому, неможливості з огляду на неможливість збігу між періодом опублікування рішення та плановим періодом [55, с. 124].

Транспортний податок практично не міг бути визнаний обов'язковим до сплати у податкових відносинах у 2015 році, тому що місцеві ради не приймали і не могли прийняти і офіційно оприлюднити до 15 липня 2014 року рішення про введення таких податків і зборів, через зміну механізму цього платежу Верховною Радою України у грудні 2014 року [55, 124]. Водночас, враховуючи норми пп. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 ПК України, надалі встановлено, що у разі якщо місцева рада не ухвалила рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів при прийнятті рішення щодо справляння таких податків, слід керуватися тоді нормами ПК України із застосуванням мінімальних ставок [101]. Таким чином, рішення місцевих

рад щодо транспортного податку, прийняті у 2015 році, могли встановлювати плановим лише 2016 рік.

Треба звернути увагу на те, що судова практика з цього питання була суперечлива. Так, суди першої інстанції, покликаючись на п. 56.21 ст. 56 ПК України (рішення приймали на користь платника податків) дійшли до висновку, що застосування контролюючим органом положень ст. 267 ПК України з метою оподаткування транспортним податком не може мати місце у 2015 році [108].

Проте суди апеляційної інстанції виносили рішення на користь фіскального органу, покликаючись на пп. 4.1.9. ст. 4 ПК України, адже принцип стабільності, як одна з основних засад податкового законодавства, — не має пріоритету стосовно будь-якої іншої норми ПК України, зокрема ст. 267. При вирішенні питання щодо співвідношення норм однакової сили, необхідно виходити з того, що норми ст. 267 ПК України є конкретними нормами (регулюють відносини з приводу транспортного податку), та як наслідок мають переважну силу перед загальною нормою-принципом [107].

У той же час, Верховний Суд у 2018 році погоджується з позицією судів першої інстанції, та зазначає, що застосування норм податкового законодавства відповідає й положенням статті 58 Конституції України, відповідно до якої закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб, застосовуючи рішення Конституційного Суду України від 09 лютого 1999 року №1-рп/99 [106].

Також, у спірних правовідносинах суди застосовують рішення Європейського суду з прав людини у справах «Щокін проти України» та «Суханов та Ільченко проти України», які відповідно до ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики Європейського суду з прав людини» підлягають застосуванню судами як джерела права.

Вказаними рішеннями зазначено, що перша та найважливіша вимога статті 1 Першого Протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод 1950 року полягає в тому, що будь-яке втручання публічних органів у мирне володіння майном повинно бути законним і виконаним «в інтересах суспільства». Будь-яке втручання має бути пропорційним переслідуваній меті [105]. Відтак, практика Європейського Суду з прав людини стосовно імперативної норми про прийняття рішення на користь платників податків, у разі існування вірогідності неоднозначного тлумачення прав та/чи обов'язків такого платника, свідчить про те, нарахування податкового зобов'язання стосовно транспортного податку у 2015 році було протиправним. Починаючи з 2016 року практика вже визначилась та рішення стали ухвалюватись на користь платників податку.

Дотепер багато справ ще знаходяться на розгляді у Верховному Суді з питань нарахування транспортного податку за 2015 рік, проте практика вже визначена, та рішення ухвалюються на користь платника податку. Дотримання суворих адміністративних процедур забезпечує захист прав і законних інтересів платників податків від зловживань з боку суб'єктів владних повноважень з огляду на приписи ст. 19 Конституції України та відповідно до ст. 2 Кодексу адміністративного судочинства України, якими визначено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [61].

За приписами п. 58.1 ст. 58 ПК України « [...] контролюючий орган надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення, якщо сума грошового зобов'язання платника податків, передбаченого податковим або іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [...]» [101].

Важливі зміни у 2018 році в частині сплати транспортного податку для фізичних осіб торкнулися скасування відповідальності платника податків за

несплату податку в тому випадку, якщо податковий орган не відправляв або не вручав повідомлення про сплату податку. Проте орган може нарахувати податок у наступні роки, однак не більше ніж за трирічний період [55, с. 126].

Слід зазначити, що у Податковому кодексі України нормативно не закріплено—визначення «установлення». При цьому аналіз дефініцій «установлення податків і зборів» і «введення податків і зборів» дозволяє говорити про те, що повноваження з установлення податків і зборів є правом закріплювати види та елементи юридичного складу податків і зборів, які можуть бути введені в дію на адміністративно-територіальній одиниці, тоді як введення в дію є правом юридичного закріплення обов'язків платників сплачувати встановлені податки і збори у певні строки та на певній території. Звичайно, що лише державі належить виняткове право установлювати та вводити податки і збори.

Законодавчий орган влади, який має право на встановлення переліку місцевих податків і зборів, делегує органам на місцях право на їх введення. Хочемо зауважити, що терміни «встановлення» та «введення» податку та збору не розмежовуються у нормативних актах та в юридичній літературі, що зумовлює проблему порядку визначення елементів податку. Потрібно зауважити, що коли мова йде про «встановлення» податку, то розуміємо акт вищого органу — Верховної Ради України. Зазначимо, що в тлумачному словнику з української мови слово «встановлення» вживається як «установлення», «установити». Дана дефініція означає: 1) організувати, здійснювати, налагоджувати; 2) визначати, розпізнати за певними ознаками; 3) створюючи, утверджувати, узаконювати що-небудь; 4) уводити в дію, визначати що-небудь якимось заходами [11, с. 233]. Водночас під дефініцією поняття «введення» мається на увазі остаточна дія органів місцевого самоврядування стосовно введення в дію місцевих податків і зборів на своїй адміністративно-територіальній одиниці. Дефініція цього поняття у широкому значенні тлумачиться як «робити щось діючим, вживаним у дії»

[11, с. 233]. Тому принциповим у даному питанні є вживати поняття не «встановлення», а «введення в дію». У зв'язку з цим, на нашу думку, для удосконалення податкової системи необхідно внести поправки до п.п. 10.21, 10.3 та 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України, замінивши «установлення» на «введення». Саме такі зміни не будуть тягти за собою порушення як державного суверенітету, так і порушення основоположних принципів оподаткування. Крім того, права органів місцевого самоврядування у частині закріплення елементів податків також обмежуються. Варто взяти за приклад транспортний податок, що є одним із видів майнового податку, установлення якого законодавством покладається на органи місцевого самоврядування. Так, за територіальною належністю податки стягуються за місцем державної реєстрації або у разі встановлення безпосереднього місця розташування майна. Саме за фактом знаходження певного виду майна у платника виникають відносини з приводу сплати податків. Так, платник податків як зобов'язана особа, яка має майно, що є об'єктом оподаткування, повинен своєчасно сплачувати податок на таке майно. Крім того, від справляння таких видів податків залежить наповнення державних і місцевих бюджетів. Таким чином, на наш погляд, законодавець вибрав найбільш удалий варіант розмежування державних і місцевих податків.

Поділ податків на майнові і прибуткові з'явився в процесі класифікації податків за об'єктом оподаткування. Однак учені в підгалузі податкового права по-різному ставляться до поділу податків на майнові та немайнові. Водночас слід наголосити, що натепер майнове оподаткування в Україні є недостатньо ефективним: проблема полягає у слабкій можливості його гармонізації. Оскільки майно є неоднорідним за своїм складом, його можна класифікувати за різними ознаками. Так, наприклад, у цивільному законодавстві майно поділено на рухоме і нерухоме [158]. У зв'язку з цим, гармонізація майнового оподаткування повинна мати на меті не формальну

уніфікацію правил оподаткування майна, а сприяти ефективному його застосуванню на практиці.

На нашу думку, доцільно дослідити зміст дефініції «рухоме майно» як особливий вид майна. Конституція України встановлює, що матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування визнається рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах, а також об'єкти їхньої спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад [61]. Законодавство переважної більшості країн закріплює поділ речей на рухомі і нерухомі, слідуючи канонам римського цивільного права. Визначення поняття «рухоме майно» містяться у Цивільному кодексі України та спеціальних законодавчих актах.

Згідно з ч. 2. ст. 181 Цивільному кодексі України — рухомими речами є речі, які можна вільно переміщувати у просторі [158]. Водночас, потрібно відрізнити вжиту у деяких законодавчих актах дефініцію «рухома річ» у зовсім іншому значенні. Наприклад, відповідно до ст. 2 Закону України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень», під рухомим майном розуміють: окрему рухому річ, сукупність рухомих речей, гроші, валютні цінності, цінні папери, а також майнові права та обов'язки, у тому числі майнові права на грошові кошти, що наявні на банківському рахунку [123].

Також, вітчизняним законодавством під дефініцією «рухоме майно» тлумачиться матеріальний об'єкт, який може бути переміщений без заподіяння шкоди. До рухомого майна належить майно у матеріальній формі, яке не є нерухомістю [128]. Рухоме майно — речі, які можна вільно переміщувати у просторі [127].

В. Безвенюк у своєму дослідженні зазначив: «[...] рухоме майно як об'єкт оподаткування має визначатись по відношенню до кожного окремого податку, що стягується з власників того чи іншого об'єкту рухомості» [6]. За

таких обставин, можна аргументувати, що транспортний податок у Податковому кодексі України уналежнений до категорії об'єкта рухомого майна. Слід зазначити, що на сьогодні відсутні підходи до використання дефініції оподаткування рухомого майна.

Важливим аспектом у визначенні майнового податку є приналежність майна тому чи іншому платнику податків, тобто наявність правового зв'язку об'єкта оподаткування з платником податків. Платник податків повинен самостійно виконувати передбачені законодавством дії щодо реєстрації відповідного майна. У зв'язку з цим може виникнути заборгованість зі сплати податків, що зумовлена низькою податковою культурою та платіжною дисципліною платників податку. Обов'язок зі сплати податків не передбачає свободи вибору поведінки платника податків.

Частина платників податків вважає, що податки є не обґрунтованими «поборами» з боку держави. Інша частина платників податків сплачують його не тому, що усвідомлюють загальнокорисну мету їх сплати до відповідного бюджету, а через побоювання, що до них може бути застосовано штрафні (фінансові) санкції за порушення податкового законодавства. У той же час майно може виступати гарантією виконання податкового обов'язку та своєчасного надходження податкових платежів до бюджету у повному обсязі. Цікаво, що податкова застава так званим запобіжником, який гарантує сплату будь-якого виду податку, проте у разі невиконання платником податків обов'язку зі сплати податків, платник у будь-якому разі виконає свій обов'язок за рахунок вартості заставленого майна. Майно виступає не тільки об'єктом оподаткування, а може використовуватися для забезпечення виконання податкового обов'язку.

Крім того, податок на майно є нееластичним, він не зростає з плином часу. Натепер роль майнових податків зростає. Майнові податки є постійним і надійним джерелом формування місцевих бюджетів. Принаймні, частина транспортного податку в місцевому бюджеті є істотною, оскільки іде на

потреби органів місцевого самоврядування. Тому нині транспортний податок потрібно вдосконалити для наповнення місцевого бюджету. Оподаткування майна має певні особливості. Наприклад, чітка територіальна приналежність майна платника податків, визначеного відповідно до законодавства, робить майнове оподаткування найпростішим з його видів з погляду адміністрування податків. Реформування системи майнового оподаткування щорічно стає складовою частиною податкової політики держави.

Транспортний податок має певні особливості, що вирізняє його серед інших майнових податків. По-перше, за рахунок нього повинні вирішуватися проблеми органів місцевого самоврядування. Тобто, це означає, що гроші платників податків не надходять до державного бюджету, а залишаються в місцевому. Потім їх витрачають на якісь важливі для області потреби. Наступна, при запровадженні транспортного податку, відповідно до архаїчних радянських уявлень, його помилково відносять до так званого податку на «розкіш», але це не зовсім правильно. Оскільки у сучасному світі автомобіль вже не є предметом розкоші. Дуже багато країн мають у своїх податкових системах транспортний податок, але сам транспорт не розглядається чимось розкішним – це просто засіб пересування. У той же час певна соціальна напруженість змушує законодавця шукати нові підходи до оподаткування і можливість введення нових податків [51, с. 222]. Доречно згадати коментар А. Христофорова: «Варто зазначити, що транспортний податок в Україні введено з позиції «оподаткування розкоші» [157, с. 160].

Верховна Рада України ще у 2012 році відхилила низку законопроектів, що передбачали введення так званого податку на розкіш. Заразом введення податку на «розкіш» може призвести до подвійного внутрішнього оподаткування, тому що об'єкти оподаткування новим податком є об'єктами оподаткування інших — вже діючих податків. Наприклад, рухоме майно (транспортні засоби) — об'єкт оподаткування транспортним податком. До того ж законодавством про податки і збори не передбачено норми, яка б

прямо забороняла оподаткування одного і того ж об'єкта декількома податками. Як слушно вказує С. Корнієнко: « [...] запровадження окремого податку на багатство (розкіш) поряд з діючими прямими майновими податками і непрямими (податку на додану вартість, акцизний податок, митні платежі) призведе до подвійного оподаткування об'єктів майна, а отже, не відповідатиме вимогам раціонального оподаткування» [62, с. 26]. Дослідниця А. Кравчун (див. А. Овчаренко) з цього приводу зазначає, що «потрібно відійти від використання в податковому законодавстві такого поняття, як «предмети розкоші», адже цій категорії властиве емоціональне забарвлення й неоднозначне сприйняття з боку споживачів — платників податку, залежно від рівня їхніх доходів та інших факторів» [64, с. 262]. Крім того, вчена звертає увагу, що «використання такого терміна може потягнути за собою соціальне напруження в суспільстві й розшарування всіх платників податків, порушення принципу соціальної справедливості й рівності» [89, с. 194].

Однак, тема диференціації об'єктів майнових прав виходить за рамки нашого дослідження, тому, підсумовуючи, ми констатуємо, що за умови запровадження податку на «розкіш» транспортні засоби будуть піддаватися впливу подвійного оподаткування [51, с. 222].

При цьому, транспортний податок може стати ефективним засобом коригування загальної системи податків і вирівнювання майнового стану платників податків різних верств населення, що, незважаючи на порушення принципу рівності, відповідає принципу пропорційності оподаткування у разі певних його удосконалень, а також справляння цього виду податку призведе до наповнення бюджету.

Натепер обіцянка законодавця привести до відповідності податковій нормі суворо дотримана та зумовлює майже щороку чергові податкові реформи, а пандемія COVID-19 та збройна агресія Російської Федерації проти України лише посилила уже наявні проблеми та вивела їх на перший план. Забезпечення стійкості податкової системи України набуває у сучасних

умовах особливого значення. Нестабільність економічної ситуації, що була зумовлена пандемією коронавірусної хвороби, яка стрімко розвивалася та призвела до серйозних коректив як економіки нашої країни, так і світової економіки.

Так, оперативно законодавцем було ухвалено низку антикризових законів: Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)», Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» та Постанову Кабінету Міністрів України від 11 березня 2020 р. № 211 «Про запобігання поширенню на території України коронавірусу COVID-19» [114, 120, 124]. У зв'язку з чим прийнятий Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)», уточнив деякі положення попередніх документів і ввів цілу низку нових норм. Також законодавцем запроваджено певні податкові пільги та введено мораторій на проведення перевірок як документальних, так і фактичних, крім передбачених законом випадків тощо [115].

Наведеними вище законами законодавець відстрочив на певний період зазначені заходи. Однак чому б відразу не прив'язати закінчення строків до певної події (припинення карантинних заходів) чи до юридичного факту, наприклад, до закінчення коронавірусної хвороби (COVID-19)? [50] Ще одним із факторів, що вплинув на законодавчий процес в Україні, стала збройна агресія Російської Федерації проти України. Зважаючи на ситуацію, яка склалася нині, перед Україною постають завдання щодо зміцнення національної економіки, вирішення яких можливе за допомогою підвищення

ефективності управління податковою системою. Так, з одного боку, зменшено податки, щоб підтримати бізнес і не посилювати додатковий тиск на платників податків у період нестабільності економіки, з іншого — потрібно збільшувати доходи з метою наповнення бюджету.

Справді, у податковому законодавстві було запроваджено низку заходів підтримки власників оподаткованого майна, що постраждали внаслідок коронавірусної хвороби та збройної агресії Російської Федерації проти України. Жодних пільг у частині транспортного податку, пов'язаних з пандемією та воєнним станом, не передбачено. На думку автора, це є податковим тягарем для платників податків, оскільки більша частина населення не мала можливості користуватися власними транспортними засобами через протиепідемічні заходи, введені в країні, а підприємства взагалі перейшли на дистанційну форму праці. Чому б не запровадити певні пільги або відстрочити чи розстрочити сплату транспортного податку? З огляду на пандемію COVID-19, а також запроваджений воєнний стан в Україні, така пропозиція є резонною і суттєво полегшить платникам податків виконання податкового обов'язку.

Для цього окремим пунктом пропонуємо доповнити статтю 267 Податкового кодексу України, запровадивши пільги щодо сплати транспортного податку, а саме: «Одержати відстрочку або розстрочку сплати транспортного податку можна на термін від 90 днів до 180 днів у період коронавірусної хвороби (COVID-19) та воєнного стану в Україні. На максимальний термін розстрочки вправі претендувати юридичні особи у разі зниження доходів більш ніж на 50 відсотків». Податкові надходження до всіх рівнів бюджету значно зменшилися як через прямі наслідки кризи, так і через політичні дії під час кризи. Найкращим способом збільшення податкових надходжень буде підтримка міцного зростання, у тому числі за допомогою потужних та стійких стимулів. Податкова політика може сприяти покриттю витрат на кризу та політичним реакціям на неї. Не потрібно докладати дуже

інтенсивних зусиль до наповнення державного та місцевого бюджетів, надто прискорюючи цей процес, але, за умови систематичних реформ податкової сфери, транспортні податки відіграватимуть ключову роль у наповненні місцевих бюджетів. Рівні доходів та структуру податків, можливо, доведеться адаптувати після пандемії та завершення повномасштабної війни. Безпрецедентний характер кризи спонукає задуматися про те, чи можна розглядати деякі нові податкові заходи та переглядати традиційні. Це може стимулювати розмірковування про те, як підтримати прогресивність загальної податкової системи. Таким чином, наслідки пандемії та воєнного стану економіка України буде відчувати досить тривалий час. Відповідно, з урахуванням вже наявного в історії європейських країн досвіду, важливо якомога швидше стабілізувати наявну ситуацію і спрямувати економічний розвиток України в прогресивне русло [50].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

У процесі аналізу проблем, які увійшли до розділу 1 дисертації, було зроблено такі висновки:

1. Акцентовано увагу на тому, що є недоопрацьованими підходи до змісту та сфери принципів податкового законодавства, які застосовуються, що обумовлює потребу у подальшому концептуальному пошуку в зазначеному векторі. Отже, щоб забезпечити ефективне функціонування та результативність податкової системи, необхідно неухильно дотримуватися принципів закріплених статтею 4 Податкового кодексу України саме законодавцем, що дозволить забезпечити належну якість і ефективність вітчизняної податкової системи.

2. Запропоновано авторську дефініцію поняття «транспортного податку», а саме «транспортний податок — це 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».

3. Окреслено іманентні ознаки, притаманні 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.

4. Аргументовано, що податкова система поки є малоефективною, адже ефективне функціонування податкової системи забезпечується, насамперед, адаптативністю 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.

5. 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.

6. Встановлено недоліки майнового транспортного податку, запровадженого Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», серед яких: 1) порушення принципу стабільності під час запровадження податку; 2) правове регулювання бази оподаткування, оскільки нею виступає легковий автомобіль, що підпадає під визначені характеристики; 3) неналежні межі розмірів штрафів, у порівнянні з вартістю автомобіля, за несплату транспортного податку, оскільки на платників податку, які ухиляються від його сплати, накладають штраф у розмірі всього лиш 340 грн, а в разі повторної несплати — 1020 грн; 4) різниця сум сплачуваного податку в кожній адміністративно-територіальній одиниці, з огляду на прив'язку до місця реєстрації автомобіля, тобто автомобіль може використовуватись в будь-якій місцевості, а сплаті податок підлягає там, де зареєстровано авто.

7. Визначено роль проєктів Закону № 4101-д «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» та Закону № 3704 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо упорядкування структури акцизного податку», що передбачали новий алгоритм реформування оподаткування транспорту та зниження середньоринкової вартості оподатковуваних транспортних засобів.

8. Констатовано, що у випадку, якщо об'єкт оподаткування транспортним податком перебуває на тимчасово окупованій території або у зоні проведення Операції об'єднаних сил, дана обставина не впливає на права та обов'язки платника транспортного податку, оскільки органи місцевого самоврядування щороку ухвалюють рішення стосовно введення місцевих податків.

9. Охарактеризовано особливості транспортного податку порівняно з іншими майновими податками. До прикладу, кошти від сплати вказаного податку надходять до місцевих бюджетів відповідного органу місцевого самоврядування, та витрачаються на якісь важливі для області потреби. До того ж дуже багато країн мають у своїх податкових системах транспортний податок, але сам транспорт не розглядається чимось розкішним – це просто засіб пересування, тому його непотрібно відносити до так званого податку на «розкіш».

10. Запропоновано переглянути діючу регламентацію розподілу повноважень між Верховною Радою України та органами місцевого самоврядування стосовно введення в дію місцевих податків та зборів. Таким чином змінити диспозицію статті, яка регулює податки і збори, п.п. 10.21 , 10.3 та 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України, замінивши з «установлення» на «введення». Вказане внесе чіткість в процес податково-правового регулювання.

11. Запропоновано авторську поправку закріплення у відповідному пункті ст. 267 Податкового кодексу України пільги щодо сплати транспортного податку, яка відобразить сучасні реалії України, а саме: «Одержати відстрочку або розстрочку сплати транспортного податку можна на термін від 90 днів до 180 днів у період коронавірусної хвороби (COVID-19) або перебування в зоні бойових дій. На максимальний термін розстрочки мають право претендувати юридичні особи у разі зниження доходів більш ніж на 50 відсотків».

РОЗДІЛ 2

ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ

2.1 Поняття та види платників податку

Податки за користування транспортними засобами є в більшості країн світу. Зокрема, в різних країнах вони мають свої особливості, зумовлені економічними, політичними, історичними й наразі екологічними чинниками. В Європейському Союзі існують величезні відмінності як в основі оподаткування, так і в рівнях податків. Деякі держави-члени ЄС обкладають автомобілі податком з урахуванням їх потужності, ціни, ваги, об'єму циліндрів або комбінації цих факторів. Хоча, за останні кілька років електромобілі стали дуже популярні. Вони покликані стати екологічно чистою альтернативою автомобілям з викидами вуглекислого газу. В Європі все частіше запроваджують стимули, пов'язані з екологічно чистими автомобілями, що полягають у певних пільгах на покупку електромобілів, звільненням від сплати транспортного податку та інше.

Також, повстає питання — чи дійсно електромобілі такі нешкідливі для навколишнього середовища? Відповідь на це питання в основному залежить від того, як визначається вплив на навколишнє середовище. Крім того, збільшення податкового тягаря для транспортних засобів з високими викидами при одночасному наданні податкових пільг для автомобілів з низьким рівнем викидів — чи є це правомірним стимулюванням, оскільки податки покликані бути справедливими для всіх платників податків.

В Україні, існуюча зараз модель транспортного податку, перетерпіла небагато змін з моменту його введення. Цей податок як окрема юридична категорія регулюється положеннями ст. 267 Податкового кодексу України (далі — ПК України) [53].

Практично всі громадяни мають статус платника податків, оскільки відповідно до ст.15 ПК України «платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і

нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом» [101]. Такий обов'язок, з огляду на конституційні приписи (ст.67 Конституції України), повинен забезпечуватися задля балансу прав та обов'язків платника податків при введенні законодавцем механізму регулювання оподаткування. До того ж, одночасно він повинен забезпечувати правомірний характер, пов'язаний з адмініструванням податків. Взагалі, для правового механізму категорія платника податку має суттєве значення, оскільки саме він є і безпосереднім суб'єктом, і зобов'язаною особою у податкових правовідносинах. Оскільки для виникнення податкових правовідносин, з одного боку повинен бути обов'язково наявним уповноважений суб'єкт, з іншого – зобов'язаний. Таким чином, без платника податку подібні відносини неможливі, фактично вони не можуть існувати.

Безперечно, у платника податків відчужують реальні кошти (як і з усіх суб'єктів податкових правовідносин), які належать йому на праві власності, оскільки ні держава, ні суспільство без цих коштів просто не може існувати. Донині іншого кращого способу наповнення державної скарбниці ще не придумано. У податкових відносинах найбільш гостро стикаються приватні та публічні інтереси, що, не може не впливати на реалізацію платником податків свого правового статусу. Ця грань поєднання публічних та приватних інтересів податкових відносин первинно за своєю природою є конфліктною. На сьогодні коло суб'єктів податкових правовідносин розширюється, до того ж за допомогою платників податків — найважливіших учасників цих відносин.

Таким чином, повне уявлення про платників транспортного податку неможливе без дослідження родового терміну «платник податків», з'ясування

значення його правового статусу. Тим паче, платник транспортного податку є головним із сполучення елементів правового механізму податку, тому дефініція має бути чітко сформульована. В академічному словнику, в юридичному аспекті етимологія поняття «суб'єкт» визначена так: «Особа або організація як носій певних прав і обов'язків» [19]. Суб'єкт без прив'язки до поняття права, як системи загальнообов'язкових норм, – неможливий, оскільки норми виражаються в законах та інших визнаних державою джерелах, і є найголовнішим критерієм правомірної поведінки. Також, певну двоїстість (двосторонній характер податкових правовідносин), що виділяє більш широке коло відносин,— має визначення суб'єкта оподаткування: з одного боку, суб'єктом є платник податків, який виконує обов'язки з обчислення, декларування та сплати податку, а з іншого — держава, яка має на меті фіскальне наповнення бюджетних коштів. Водночас держава виступає суб'єктом податкової політики на макрорівні. Оскільки носієм податкового навантаження виступає населення загалом, то під час переходу від поняття «оподаткування» до поняття «податкова політика» якість суб'єктності платників податків нівелюється, трансформуючись у ролі носіїв податку.

Одночасно, в науковій спільноті є достатня кількість трактувань поняття «платник податків», що є значно змістовнішими аніж законодавчо закріплене поняття. На думку М. Перепелиці, платник податків є не особою, а суб'єктом податкових відносин. Учена має на увазі, що дефініція «особа» є більш загальною та характеризується різними властивостями, оскільки може застосовуватися у будь-якій галузі права (цивільній, кримінальній, адміністративній). Якщо детермінувати платника податків суб'єктом податкових правовідносин, то це конкретизує як носія податкових прав і обов'язків, чії дії регулюються нормами податкового законодавства [94, с. 35-36].

Однак, хочемо зазначити, що по-перше, це визначення неповністю

розкриває підстави покладання законом податкового обов'язку на особу, по-друге, відсутні права платника податків, передбачені податковим законодавством (ст. 17 ПК України). На нашу думку, визначення «платника податків» повинно бути змістовним, тому має закріплювати не тільки податкові обов'язки, а й податкові права, що буде логічно відображати його зміст. Оскільки треба враховувати, що у будь-якому демократичному суспільстві платники податків мають низку основних прав, а також обов'язків.

Тема поняття «платника податків» знайшла своє відображення в роботі Р. Сидорук, вона акцентувала увагу на тому, що можна розглядати це поняття з трьох сторін: 1) як сторона суб'єкта податкового права; 2) як сторона суб'єкта податкових правовідносин та 3) як сторона основного елементу правового механізму податку [145]. А. Васильєва розвинула твердження Р. Сидорук, зазначивши, що категорія «платник податків» виступає як зобов'язання сторони правовідносин, до яких входять крім платників податків ще їхні представники та податкові агенти. Учена вважає, що цілковите та своєчасне надходження у повному обсязі до бюджету грошових коштів, незважаючи на різницю їхніх прав та обов'язків, цим підкреслює загальну спрямованість відносин у сфері оподаткування, а тим паче у транспортному податку, що вирізняє його з-поміж інших податків [17, с. 27].

Варто погодитися з М. Кучерявенко у тому, що платник податків є суб'єктом податкових правовідносин у разі наявності об'єкта оподаткування, і закон покладає на нього комплекс податкових обов'язків [71]. Узагальнивши вищезазначену позицію, М. Перепелиця роз'яснює за яких умов виникає об'єкт оподаткування і акцентує увагу на тому, що обов'язки, які виникають при сплаті податку (наприклад, транспортного податку) у платника можуть виникати, тоді, коли він передає об'єкт оподаткування (у

нашому випадку – легковий автомобіль) або здійснює таку діяльність, що є об'єктом оподаткування [95].

У науковій літературі отримало відображення не тільки поняття «платника податків», але й «суб'єкта податку». Дефініція «суб'єкт податку» хоча й виникла раніше, однак зміст збігається з поняттям «платник податків». Історія розвитку суб'єкта податку бере початок одночасно із зародженням самого податку. Визначення правового змісту поняття суб'єкта податку тлумачиться по-різному та застосовується виключно у науковій літературі [94, с. 37-38]. Однак ми не будемо заглиблюватися у цю тему, оскільки вона має непрямий стосунок до нашого дослідження. Також, хочемо зазначити, що існує інститут представництва платників податків, однак при справлянні транспортного податку він не застосовується.

У науковій літературі, здебільшого цивілістами, сформульоване стійке уявлення щодо категорії «суб'єкта права». Ставши надбанням загальної теорії права, цивільно-правове розуміння суб'єкта використовується всіма юридичними науками. Проблема суб'єктів права та самі правовідносини аналізувалися як у роботах із загальної теорії права, у яких ці категорії розглядалися, як предмет спеціального дослідження, так і в роботах, що торкаються інших питань теорії права.

У правовій науці точиться тривала наукова дискусія щодо співвідношення таких ключових юридичних категорій як «суб'єкт права» та «суб'єкти правовідносин». Полемізуючи, науковці запропонували безліч варіацій взаємозв'язку зазначених понять. Обґрунтування наукових позицій здійснювалося за допомогою як досить переконливих, так і не завжди вагомих аргументів.

Вочевидь потребують дослідження ці категорії, оскільки існує чимало «білих плям». Наприклад, чи означають терміни «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносин» два різні поняття або вони передають ту саму суть? Чому в такому разі вони сприймаються багатьма вченими як однакові? Якщо вони

тотожні, то навіть науковому загалу допускати в понятійному апараті юридичної науки наявність двох рівнозначних за змістом категорій, але термінологічно різних? Останнє може спричинити у теорії права плутанину та сприяти виникненню труднощів не тільки у науковій, але й у нормотворчій і правозастосовній діяльності. Оскільки нині у нас не існує єдиної думки про позиціонування суб'єкта права та суб'єкта правовідносин, у системі правових категорій. Відсутність у правознавців однакової думки щодо зазначеної проблеми певною мірою пов'язана з тим, що у соціології та філософії ще не повною мірою досліджено проблему суб'єкта суспільних відносин.

Відтак у науковій літературі одні вчені, наприклад Г. Фоміна, звертають увагу, що суб'єкти в податкових правовідносинах, які реалізують податковий обов'язок, — об'єднуються в певну групу (платники податків і зборів, податкові агенти, податкові представники тощо), де вони (платники податків), займають центральне місце. Це пояснюється тим, що саме за їхній рахунок, а саме їхнім коштом і діями, здійснюється виконання обов'язків: облік, сплата, звітність — все, що пов'язане з оподаткуванням [155, с. 13-14]. З вищевикладеного можна резюмувати, що у правовому механізмі транспортного податку суб'єкти податкових правовідносин є ширшим поняттям, ніж платник податків, бо він є одним із головних елементів механізму транспортного податку. Як зауважує, О. Музика-Стефанчук, ці поняття не є тотожними, оскільки термін «суб'єкт права» є первинним та загальним, а «суб'єкт правовідносин» — похідним та спеціальним [84, с. 57-58].

Заслуговують на увагу міркування В. Теремецького, який зазначає, що «суб'єкти податкових правовідносин» входять до поняття «суб'єкти податкового права», яке є більш ширшим, акцентуючи на тому, що у порівнянні податкові правовідносини можуть виникати між державою та

платником податків і зборів, а у разі відсутності платника, подібні відносини не існують [151, с. 118].

Передусім, слід відзначити, що у механізмі оподаткування власників транспортних засобів динамічною є категорія «суб'єкт правовідносин», оскільки через правовідносини суб'єкт права реалізує свої суб'єктивні права та юридичні обов'язки. Суб'єкт права використовує в повному обсязі свої потенційні права, і лише ті, які необхідні йому для участі у конкретному правовідношенні. Внаслідок чого обґрунтовано допустити, що поняття суб'єкта права є більш ширшим супроти поняття суб'єкта правовідносин. Суб'єктом правовідносин щодо транспортного податку виступає один і той же суб'єкт права, проте тільки ставши учасником правовідносин він динамічно реалізує лише частину своїх прав та обов'язків з цілого ряду, яким, він потенційно володіє. Суб'єкт правовідносин, зокрема щодо транспортного податку, має кумулятивний характер на відміну від суб'єкта права. Оскільки, у разі припинення правовідносин, суб'єкт, в даному випадку, у якого об'єкт оподаткування (легкові автомобілі) підпадає під транспортний податок, який брав у них участь, втрачає властивий динамізм, володіючи лише статусом суб'єкта права.

Іншими теоретиками права висловлена думка, що принципової різниці між аналізованими категоріями немає та достатньо лише однієї дефініції — «суб'єкт права», що є одразу і суб'єктом, який несе обв'язки та має відповідні права, та особою, яка вже існує в таких правовідносинах [83, с. 114].

Характерними для прихильників ототожнення двох термінів є міркування Н. Хатнюк, який відзначає, що частіше застосовується поняття «суб'єкт правовідносин», як рівнозначний суб'єкту права, однак якщо допустити, що поняття не є тотожними, і «суб'єкт правовідносин» позначає лише участь у правовідносинах, то в такому разі навряд чи доцільно застосовувати схожі визначення для різних понять [34, с. 232].

За таких обставин, на нашу думку, у механізмі оподаткування транспортного податку ототожнення суб'єкта права та суб'єкта правовідносин можливе лише в одному випадку, а саме, за умови перебування суб'єкта у стані стійкої участі у правовідносинах. При цьому, у вітчизняній науковій літературі припускається такий вид правовідносин, як абсолютні, оскільки в них учасник має абсолютне суб'єктивне право. Такий вид прав, реалізується суб'єктами без вступу у конкретні правовідносини лише до тих пір, поки ці права не почнуть ким-небудь порушуватися.

Підсумовуючи виконаний аналіз, можна констатувати наступне. По-перше, категорії суб'єкта правовідносин та суб'єкта права неприпустимо тлумачити як тотожні, адже між ними є суттєві відмінності. По-друге, їх не слід відокремлювати одна від одної до такого ступеня, коли між цими категоріями втрачається будь-який логічний зв'язок і втрачається взаємозалежність. Вочевидь, що дані поняття потрібні як взаємодоповнюючі.

З огляду на сучасне розуміння окреслених понять, як вже зазначалось, багатьма теоретиками не проводиться чітка грань між такими категоріями як «суб'єкт права» та «суб'єкт правовідносини», а розглядається класифікація видів суб'єктів правовідносин.

Найбільш поширеним серед підгалузей юриспруденції, можна вважати поділ суб'єктів правових відносин на індивідуальні та колективні. Досліджуючи це питання О. Скакун, індивідуальними суб'єктами називає фізичних осіб. До колективних суб'єктів вона уналежнює юридичних осіб. Також, вчена до цієї класифікації включає державу з її структурними одиницями, під якими вона розуміє державні утворення та адміністративно-територіальні утворення, а також соціальні спільноти — народ, націю, етнічні групи тощо [147].

Аналогічно на індивідуальних та колективних суб'єктів розподіляє В. Теремецький, зараховуючи до перших громадян, а до других — органи державної влади, організації інше. Також, науковець виокремлює третю групу

— суспільно-територіальні утворення (державу та її адміністративно-територіальні одиниці) [150, с. 177].

У цьому випадку, класифікуючи суб'єкти на індивідуальні та колективні, треба враховувати, що з біологічної точки зору будь-який індивід, будучи складноорганізованим організмом, у певному сенсі також має «колективну єдність». Тому в цьому контексті розподіл суб'єктів на індивідуальні та колективні має деякі недоліки. Крім того, навряд чи доцільно безумовно приймати позицію В. Теремецького, який замінив дефініцію «фізичні особи» на «громадяни». Оскільки поняття «фізична особа» є юридичною конструкцією, що дозволяє надати правовий статус індивіду. Тобто зазначена категорія з'являється в результаті юридичного абстрагування, а її логічний обсяг не збігається з поняттям індивіда, людини або громадянина. Податковим кодексом України чітко визначено поділ платників транспортного податку на фізичних та юридичних осіб, у тому числі нерезидентів. Так, поняття «фізичні особи», можна поділити за безліччю підстав. Відтак, за використанням стійкого правового зв'язку особи з державою: на громадян, апатридів, біпатридів та іноземців. Однією із категорій поділу є поділ за ознакою статі. Так всі фізичні особи поділяються на чоловіків та жінок, до того ж можна їх поділити за расою на негроїдну, європеїдну та монголоїдну раси. Також, підрозділяти фізичних осіб можна і за віковою, за національною ознакою.

Стосовно поняття «організацій», то така категорія може розглядатись за великою кількістю значень, однак, одноосібний державний орган навряд чи доцільно називати організацією. Тому, навіть розподіл усіх суб'єктів правових відносин на фізичні особи та організації не є однозначним.

Доволі часто науковці йдуть шляхом лише перерахування окремих видів суб'єктів, не вказуючи підстав розподілу, наприклад, Д. Гетманцева, М. Перепелиця тощо [34]. Зокрема, О. Євсікова пропонує розрізняти такі види учасників правовідносин, як-от: державу, платників фізичних осіб

(резидентів та нерезидентів України), платників юридичних осіб (резидентів та нерезидентів України) та їх відокремлені підрозділи, контролюючі органи, інші державні органи зі спеціальними повноваженнями в податковій сфері, територіальні громади та органи місцевого самоврядування, суб'єкти, що допомагають належному виконанню податкового обов'язку платника та реалізації повноважень податкових органів у податкових правовідносинах [40, с. 7].

Особливості участі держави у правовідносинах пов'язані, перш за все, з розподілом останніх на публічні та приватні. Відмінності цих видів правовідносин беруть початок у дуалістичній правовій моделі, відповідно до якої відбувається протиставлення приватного та громадського права. Також, цей критерій поділу є одним з найбільш фундаментальних і водночас досить обговорюваних.

Провідний вчений у галузі вітчизняного податкового права М. Кучерявенко поділяє усіх суб'єктів на владних і зобов'язаних. На його думку, податкові правовідносини є особливими через метод правового регулювання та тип публічних відносин. Свої висновки вчений ґрунтує на тому, що податкові відносини мають владно-майновий характер, який обумовлений імперативністю. У таких відносинах вчений виділяє дві групи суб'єктів: першу становлять владні суб'єкти, що конкретизують оподаткування й управляють ним; це ті суб'єкти, які включають і представляють державу. Другу групу податкового правовідношення становлять зобов'язані сторони, які реалізують податковий обов'язок [66, с. 147].

У зв'язку з цим Л. Калиновська робить обґрунтований висновок, відповідно до якого окремі суб'єкти, можуть бути і владною, і зобов'язаною особою, це залежить від особливостей регулювання [46, с. 12]. Прикладом у цьому випадку може слугувати податкова знижка, однак вона не засовується до транспортного податку, що вирізняє його від інших податку.

На думку Л. Міщенко, держава має специфічні особливості, оскільки вона формує податкову систему, її побудову, механізм елементів податків тощо [83, с. 117]. М. Медведєв, дотримується схожої думки, при цьому вчений, вважає за потрібне виокремити державні органи у самостійне визначення, з огляду на правове поле тих відносин, в яких вони беруть участь [81, с. 110-111]. Аналогічної думки є С. Данілов, який зазначає що держава через державний орган, який має владні повноваження в певній сфері, бере участь в певних правовідносинах [34, с. 36]. Тобто, державні органи у правових відносинах виконують представницькі функції. Дійсно, хочемо зазначити, що держава виступає учасником різноманітних публічних правовідносин як за межами своєї власної території, так і в ній. Також держава має широкі повноваження щодо визначення правил виконання обов'язку зі сплати податків і зборів, визначення виду податкових правопорушень, встановлення відповідальності за їх вчинення тощо. У таких правовідносинах держава є безпосереднім учасником. Якщо платник податків не виконує своїх зобов'язань щодо сплати податку чи збору, це призводить до порушення інтересів держави загалом, а не окремого державного органу.

Велике зацікавлення викликає класифікація публічного та приватного інтересів у податкових правовідносинах Є. Лакушевої, яка розглядає, що публічні інтереси зводяться до збереження єдиного економічного простору, захисту майнових прав публічного суб'єкта та розподілу податкових повноважень. Приватні інтереси у податкових правовідносинах полягають у скороченні податкового тиску, поверненні податків у вигляді соціальних благ, захисті майнових прав приватного суб'єкта, застосуванні податкового законодавства найбільш вигідним для платника податків і зборів способом, справедливому розгляді податкових спорів, тощо. Вчена зазначає, що у такій класифікації відображається специфіка взаємовідносин між суб'єктами, до того ж враховуються їхні інтереси. Стосовно державної форми власності, а

також існування самої влади, то, про такий поділ суб'єктів податкових правовідносин, як публічні та приватні — неможливо говорити, бо вони, по-перше, втілюють державну владу, по-друге, мають публічний характер. Адже, платниками податків і зборів виступають: бюджетні підприємства, державні установи, Національний банк України тощо, що враховує специфіку їхніх інтересів та особливості правовідносин, які виникають [75, с. 365–366].

Таким чином, держава, беручи участь у найрізноманітніших правових відносинах під час реалізації публічної влади, має поважати і охороняти права і свободи людини і громадянина, дотримуватися чинних законів.

Платник транспортного податку, як зобов'язана особа, яка має критерій ідентичності, уособлює змішаний тип поділу на юридичних або фізичних осіб, коли виникає податковий обов'язок. Так, суб'єктами (платниками) транспортного податку визнаються, відповідно до ст. 267 ПК України, фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що відповідно до підпункту 267.2.1 пункту 267.2 цієї статті є об'єктами оподаткування [101]. Однак, платниками не виступають філії та представництва юридичних осіб, а саме ст.15 ПК України до переліку входять ще й відокремлені підрозділи.

Недостатнє правове регулювання діяльності філій у вітчизняному податковому законодавстві завжди викликало нарікання у платників податків. Відповідно до ч.3 ст.95 Цивільного кодексу України (далі — ЦК України) філії та представництва не є юридичними особами, але наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення [158]. Податковий обов'язок зі сплати встановленого податку покладається на юридичну особу або, на підставі ст. 19 ПК України, юридична особа доручає сплату податку на підставі довіреності. Склад платників оподаткування транспортних засобів закордоном не відрізняється

від нашої держави, лише тільки певними пільгами. Так, автовласники в Іспанії — професійні таксисти і покупці з обмеженими фізичними можливостями — не сплачують даний податок. Зі свого боку, у Чехії, Естонії, Литві фізичні особи транспортний податок не сплачують, він стягується тільки з організацій, підприємств та підприємців, які використовують особисті авто в комерційних цілях.

Другим критерієм ідентичності платника транспортного податку є акцент на його резиденство. На нашу думку, чинна редакція податкового законодавства ст. 267 є некоректною, скільки достатньо було б лише виокремити, або розділити платників на фізичних та юридичних осіб, про що ідеться при виконанні податкового обов'язку, що і так є зрозумілим. Таким чином, законодавець не звертає увагу на суб'єктивний склад платників транспортного податку (громадянин, резидентів тощо), тому що це є єдиним критерієм, де особа набуває статусу платника на право володіння, користування та розпорядження об'єктом оподаткування. Коли об'єкт стає власністю зобов'язаної особи на території держави, де був придбаний, особа автоматично набуває статус платника податку і одночасно виникають податкові права та обов'язки. Тож принцип громадянства при оподаткуванні не є суттєвою ознакою і виокремлення законодавцем резидентів — є помилковим.

Платники податків, як і всі громадяни України, мають права та обов'язки. Вони наділені спеціальним правовим статусом — платника податків, який беззаперечно закріплено у Конституції України, а деталізовано у Податковому кодексі України. Саме на них законодавець покладає обов'язок сплатити податки. При цьому обов'язковими елементами правового статусу платника податків виступають загальні обов'язки та права, які не можуть окремо існувати та однакові як для фізичних, так і для юридичних осіб.

Існує чимало наукових праць, у яких розкрито проблематику обов'язків платників податків, однак кардинально інша ситуація стосовно проблеми захисту та реалізації їх прав. Дослідження прав платників податків у тій чи іншій науковій праці дотепер обмежується лише рамками параграфу або підрозділу, відсутній всебічний комплексний науковий аналіз. З цього приводу О. Дмитрик наголошувала, що проблема, з якою стикаємося, полягає в тому, що правовий зміст фінансових відносин визначено недостатньо чітко і однобоко, стосовно, прав та обов'язків суб'єктів податкових відносин». Стосовно обов'язкових елементів правового статусу платників податків, більша увага прикута їх обов'язку з реалізацією імперативного конституційного припису [35].

М. Кучерявенко з цього приводу зазначив, що утворилась дещо суперечлива конструкція. Він підкреслював, що податкові правовідносини передбачають регулювання поведінки суб'єктів, що представляють дві сторони правовідношення. У сфері оподаткування – це зобов'язана сторона (представлена переважно платниками податків і зборів, податковими агентами тощо) та орган влади (держава і територіальні громади, як отримувачі коштів від сплати податків і зборів, що уповноважені на контроль за виконанням обов'язків платника). Участь органів влади цих відносин зводиться до функції нагляду за поведінкою зобов'язаних осіб. Тобто виходить, що в податкових відносинах зобов'язаними щодо держави та територіальних громад є виключно платники, тоді як ні держава, ні територіальні громади платникам нічого не винні, не мають ніяких зустрічних обов'язків [73, с. 170].

З набуттям права власності, яке є об'єктом оподаткування, автоматично набуваються обов'язки та права. Щодо обов'язків, пов'язаних з платником податків, то вони передбачені ст.16 ПК України та мають вичерпний перелік. Поведінка платників податків значною мірою коригується податковими органами, які також наділені сукупністю певних обов'язків. Необхідно

звернути увагу, що вчені дуже розширюють підхід до поняття податкового обов'язку, включаючи до його складу не лише обов'язки платника податків, а й обов'язки державних органів. На нашу думку, це неправильно.

У разі невиконання платником податків своїх обов'язків застосовуються заходи державного примусу. Стосовно цього треба зазначити, що прагнення платника податків спрямоване перш за все, щоб обчислити правильно податок, як того вимагає закон — без порушень, та не переплатити. А. Васильєва стверджує, що для виконання платником податків своїх обов'язків, держава повинна створити для цього необхідні умови, а не тільки закріпити їх на конституційному рівні, адже цього є недостатньо [17, с. 45].

Права платників закріплені у статтею 17 ПК України, але, на відміну від обов'язків — не містять вичерпного переліку, таким чином платники податків мають розширений перелік прав порівняно з обов'язками. Права та обов'язки платників податків єдині для всіх та не залежать від їх категорій, груп, тощо.

Для участі платника у податкових відносинах, держава має визнати його можливість мати права та нести обов'язки. Ця можливість визнається за ним автоматично і, тим самим, він набуває статусу суб'єкта права. Юридична особа набуває такого статусу з моменту державної реєстрації або з моменту взяття її на облік в контролюючих органах. У доктрині податкового права з цього питання написано чимало наукових праць, однак на сьогодні категорія «податкова правосуб'єктність» має різне значення, а однозначне та єдине розуміння цієї категорії, як і раніше, не вироблено [97, с. 68].

Загальновідомо, що правоздатність наділяє особу статусом суб'єкта права, а дієздатність характеризує можливість її участі у правовідносинах. Суб'єкт правовідносини є правосуб'єктним, тобто може бути правоздатний і дієздатний. Якщо в особи відсутня дієздатність, то у такому випадку, відсутню дієздатність має замінити дієздатність іншої особи. В іншому

випадку участь у правовідносинах не є можливою. Більш того, необхідною умовою є наявність елементів правового статусу платників податків (податкової правоздатності та дієздатності), вони доповнюють одне одного, відсутність того чи іншого з них унеможлиблює повноцінну участь у податкових правовідносинах, навіть в деяких випадках може бути зовсім виключена участь.

Ряд авторів звертають увагу на існування особливостей на рівні різних галузей права щодо правосуб'єктності. На їхню думку, ці поняття перенесенні зі сфери цивільного права та виникають у особи з 14 років [144, с. 22, 34, с. 14]. Аналогічного вікового цензу виникнення податкової дієздатності дотримується й П. Пацурківський [93, с. 106]. О. Барін, пов'язує настання податкової дієздатності зі здатністю отримувати майно або доходи, тому вона виникає у 18 років [5, с. 81]. У науковій літературі трапляється модифікований підхід до походження правосуб'єктності. Так, Е. Сидорова стверджує, що правосуб'єктність є похідною одночасно від адміністративних і цивільних відносин [144, с.27]. На нашу думку, незважаючи на існування різних понять правових категорій у різних галузевих науках, цей напрям слід вважати неприйнятним та уникати пристосування категорій під потреби конкретних досліджень. Оскільки, наукове юридичне знання має прагнути до універсалізації понять у загальній теорії права та конкретизації в галузевих науках.

С. Данілов пропонує закріпити на законодавчому рівні поняття податкової правоздатності та податкової дієздатності, як фізичних так і юридичних осіб [34, с. 42]. Дійсно, як у вітчизняному податковому законодавстві, так і в податковому законодавстві Європейських країн, відсутня норма елементів правосуб'єктності платників податків, проте можна провести за аналогією закону, а саме Цивільно кодексу України. Крім того, аналізуючи статтю 37 ПК України, якою передбачено перелік обставин з виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку платників податків.

Так, до підстав припинення (крім його виконання) віднесено: ліквідація юридичної особи; смерть фізичної особи, визнання її недієздатною або безвісно відсутньою; втрата особою ознак платника податку, які визначені цим Кодексом; скасування податкового обов'язку у передбачений законодавством спосіб [101].

Д. Гетманцев звертає увагу, що дієздатність платника податків можна визначити як здатність набувати суб'єктивні юридичні правничий та обов'язки внаслідок власних дій чи бездіяльності, і навіть здійснювати чи припиняти ці правничий та обов'язки. Це вказує на те, що дієздатна особа може самостійно вчиняти юридично значущі дії, створювати юридичні обов'язки, набувати та припиняти права. Вчений підкреслює, що деліктоздатність, як один із елементів дієздатності – є важливою, оскільки визначає можливість платника податків нести майнову відповідальність за свої дії або бездіяльність, за завдану шкоду третім особам. Отже, дієздатність платника податків включає здатність здійснювати юридичні дії і відповідати за їх наслідки [28, с. 39].

Науковець, О. Заверуха зазначив, що у податкових відносинах дієздатність платника залежить від віку, медичних показань чи інших встановлених факторі. Дієздатність особи може бути обмежена або взагалі визнана неосудною лише за рішенням суду. Вона неспроможна розглядатися як самостійний комплекс прав і обов'язків, а є передумовою придбання прав і створення обов'язків. Дієздатність наділяє особу здатністю здійснювати юридичні дії, що призводять до придбання прав і обов'язків, але як така не може бути комплексом таких прав і обов'язків. Податкова дієздатність є важливою складовою правосуб'єктності, але сама собою не є комплексом прав та обов'язків. Податкова дієздатність наділяє особу здатністю здійснювати юридичні дії, набувати прав та нести обов'язки, і нести за ці дії відповідальність [42, с. 62].

Є. Маринчак стосовно даної проблематики, зазначив, що цивільна правосуб'єктність є необхідною умовою виникнення правосуб'єктності платників податків з метою оподаткування. Взаємозв'язок цивільної та податкової правосуб'єктності, в тому числі, відображається у моменті виникнення та припинення правоздатності та дієздатності юридичної особи. При реєстрації юридичної особи цивільна правосуб'єктність, як правило, виникає раніше за податкову правосуб'єктність, а вже при припиненні суб'єкта господарювання все відбувається навпаки. Особливістю податкової правосуб'єктності є те, що вона є самостійним структурним елементом, оскільки основний фактор, що визначає зміст податкової правосуб'єктності, - обов'язок сплачувати податки - не залежить безпосередньо від здатності платника податків платити податки. Податкова правосуб'єктність платника податків завжди є спеціальною, тобто забезпечує лише здатність бути учасником чітко визначеного комплексу правовідносин у рамках податкового законодавства [80, с. 48].

У своїй науковій праці О. Головашевич зазначив, що податкову правосуб'єктність становлять податкова правоздатність і податкова дієздатність, які взаємопов'язані і взаємодоповнюються. Дані теоретичні категорії важливі для реалізації конкретних податкових механізмів і мають вирішальне значення для практичної інтеграції їх елементів на законодавчому рівні [30, с. 27].

Отже, платник податків — це єдиний із усієї підгрупи суб'єктів податкових правовідносин, який сплачує податки, а саме надає реальні кошти. Саме йому притаманна ця властивість, тому що його завжди цікавить питання про розподіл податкового тиску в державі. Незважаючи на те, що імперативний характер держави встановлює саме обов'язок сплати податку, вона все ж таки, також має зацікавленість, щоб платник податків не ухилявся від оподаткування. Зацікавленість мають обидві сторони, але для держави податки — це основний із способів наповнення державного бюджету, що в

подальшому уможлиблює її існування, а для платника податків податок має вже позитивний зміст, але з іншого боку, податки теж є основою для існування платника.

Платник податків повинен розуміти, що податок є об'єктивною необхідністю, за якої весь створений прибуток розподіляється як для потреб держави, так і для власних потреб, бо без цього неможливий розвиток суспільства і держави. Тому, існує багато загально-державних функцій, до яких входять: оборона країни, забезпечення належної охорони здоров'я, екологічної безпеки тощо, які створюють нормальні умови життєдіяльності суспільства в цілому, так і кожного пересічного громадянина. Для того, щоб реалізувалися згадані функції, обов'язки покладаються на відповідні органи, а це пояснює те, що кошти на їх утримання, та кошти на реалізацію цих функцій видаються саме з державного бюджету, який наповнюється за рахунок податків.

Психологія платників податків має подвійний характер. По-перше, податок сприймається ним, як втрата своїх благ, а саме їхньої частини. По-друге, це основний необхідний елемент для існування самого платника, тобто виконання його податкового обов'язку, бо платник виступає частиною зі всієї маси суспільства.

У зв'язку з цим, на нашу думку, при реалізації податкових правовідносин суб'єкти, де платник податків і держава повинні гармонійно співіснувати, при застосуванні взаємних зусиль обопільно. Платник податків повинен виконувати свої обов'язки, а державі необхідно використовувати методи податкового співробітництва, встановлювати поміркований податковий тиск. Це призведе до того, що платники податків усвідомлять і змінять своє уявлення про нефіксоване надходження своїх податків і зрозуміють, що кошти, які вони сплачують в казну держави підуть на реалізацію функцій для існування суспільства. Якщо у платника виникають сумніви щодо цілей на які ідуть кошти, то він має право спостерігати за

рівнем охорони здоров'я, правопорядку, культури тобто за всіма благами, які необхідні для існування суспільства і за які він сплачує податки.

Висновки про диференціацію суб'єкта права і суб'єкта правовідносини є для науки принциповими, оскільки дозволяють побудувати чітку та логічну категоріальну систему, наявність якої потрібна не тільки для гносеологічних цілей, але і для правотворчої та правозастосовної діяльності.

2.2 Об'єкт оподаткування транспортного податку

При встановленні обов'язкового платежу — транспортного податку, важливим для юридичної конструкції є об'єкт оподаткування. Пов'язано це з тим, що саме його наявність породжує у платника транспортного податку обов'язок зі сплати цього податку, конкретизує та ідентифікує цей податок правового регулювання, регулює інші елементи податку, а також величину і порядок його сплати до місцевого бюджету. Внаслідок цього, об'єкт оподаткування є одним з основних обов'язкових елементів механізму реалізації транспортного податку, повинен бути обов'язково визначений у законі і має суттєве значення для цілей оподаткування. Специфічний об'єкт оподаткування закріплюється законодавцем та притаманний тільки відповідному податку. З урахуванням перелічених аспектів у правовому механізмі транспортного податку об'єктом оподаткування є легкові автомобілі. Для того, щоб безпосередньо з'ясувати особливості окресленої проблематики, вважаємо за необхідне виконати теоретико-правове дослідження проблеми точності та обґрунтованості визначення такої родової категорії податкового права, як «об'єкт оподаткування», що дозволить всебічно та розгорнуто охарактеризувати об'єкт транспортного податку.

Ця дефініція отримала як нормативне закріплення, так і доктринальне визначення. Концептуально зміст «об'єкта оподаткування» детально досліджено та висвітлено у працях вітчизняних вчених. У свою чергу

погляди учених на дефініційне оформлення «об'єкта оподаткування» мають деякі відмінності у специфічних аспектах.

Традиційною для вітчизняного податкового права є характеристика об'єкта оподаткування, яка закріплена ст. 22 ПК України. Так, згідно з нормативним визначенням «об'єкт оподаткування» — це «майно, товари, дохід (прибуток) або його частини, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку» [101]. У цьому визначенні є певна теоретична незавершеність, оскільки відсутнє правове визначення податкового обов'язку, перелічені лише його окремі родові різновиди.

Зокрема, дослідниця М. Козацька вважає, що визначення чинного об'єкта оподаткування законодавцем логічно не структуроване, та, з погляду юридичної техніки, невдосконалене. На думку авторки, об'єкт та предмет оподаткування співвідносяться між собою таким чином: предмет — це деяка матеріальна категорія, що виражена кількісними, якісними та вартісними характеристиками. Водночас предмет оподаткування як матеріальна категорія не породжує жодних податкових наслідків [60, с.149]. Податковий обов'язок як податковий наслідок виникає при існуванні зв'язку платника податку з предметом оподаткування, який проявляється через таке. По-перше, певну дію платника податку, а саме: отримання доходу, здійснення операції тощо. По-друге, стан платника податку, який виражений правом власності (володіння, користування) стосовно предмета оподаткування, наприклад легкового автомобіля. Вказане характеризує суть правового регулювання, що спрямоване не на предмети, а на поведінку людей (їхні дії та стан) [60, с.149]. Доцільно, аби стосовно кожного окремого податку були чітко визначені об'єкт та предмет оподаткування. Важливо, щоб законодавець урахував це, визначаючи родову конструкцію об'єкта

оподаткування в Податковому кодексі України та визначаючи власне об'єкт оподаткування для кожного податку [60, с.149].

В. Гусева зазначає, що визначена законодавцем категорія «об'єкт оподаткування» є надто розлогою, адже закріплює невичерпний перелік видів. Вчена наголошує, що має бути наявна певна характеристика (вартісна, кількісна тощо) об'єкта оподаткування, як однієї з умов його закріплення, для того щоб в подальшому визначити базу оподаткування [32, с.101]. Дефініція об'єкта оподаткування, на думку Д. Кості, яка була закріплена Законом України «Про систему оподаткування» — була більш конкретною [63, с. 103]. Протилежної думки М. Кучерявенко, який зазначає, що об'єкт оподаткування надмірно деталізовано, але це недоцільно [69].

До того ж, слід зазначити, що ст. 22 ПК України як ключовий момент виникнення обов'язку зі сплати податку вводить поняття «наявність». Проте в жодній нормі законодавства зазначений термін не розшифровується. Також відсутнє його правове наповнення в нормах інших галузей права. Наприклад, транспортний засіб може знаходитись у громадянина на праві власності, тимчасового користування, володіння тощо. Однак, ст. 267 ПК України обов'язки платника податків покладає лише на тих осіб, на яких зареєстровано транспортний засіб. Відповідно термін «наявність» не може застосовуватися з метою оподаткування у його загальнозживаному значенні.

Дослідник І. Самсін зазначає, що об'єкт оподаткування навряд чи є юридичним фактом, адже останній можна розтлумачити як дію або подію, внаслідок якої виникають податкові правовідносини. Водночас існує потреба розмежування дефініцій об'єкта оподаткування та об'єкта податкових правовідносин [142, с. 128].

І. Самсін наголошує, що власне об'єкт оподаткування як предмет матеріального світу не породжує правовідносин податкового зобов'язання. Об'єкт оподаткування не породжує обов'язку в платника податку сплатити податок аж до появи цього об'єкта у платника податку відповідно до

законодавчо визначених умов. Предмет матеріального світу має такі форми існування. По-перше, у вигляді об'єкта оподаткування у правовідносинах іншої фізичної або юридичної особи з державою. Професором І. Самсіним наводиться такий приклад: нерухоме майно Особи 1 викликає її обов'язок сплачувати податок на майно, аж поки Особа 1 не відчужить нерухомість на користь Особи 2. По-друге, у формі, що не породжує обов'язку сплачування податку. Приклад: кошти для оплати праці в установі не характеризуються як об'єкт оподаткування, аж поки їх не виплатять у вигляді доходу, тобто заробітної плати. По-третє, не існує в принципі, приклад: нерухоме майно стає об'єктом оподаткування тільки з моменту його державної реєстрації, коли на нього виникне право власності у платника податку [142, с. 163]. Можемо провести аналогію із об'єктом транспортного податку, коли легковий автомобіль стає об'єктом транспортного оподаткування тільки з моменту його державної реєстрації, тобто з виникнення права власності у платника податку на нього.

І. Самсін розмірковує над тим, що факт наявності об'єкта оподаткування не є тотожний до причини виникнення зобов'язальних податкових правовідносин. Відповідно до ст. 15 Податкового кодексу України володілець об'єкта оподаткування відразу вважається платником податку, тобто має триваючі податкові правовідносини із державою. І. Самсін робить висновок, що момент набуття платником податку об'єкта оподаткування є одночасно моментом виникнення обов'язку зі сплати податку [142, с. 163].

Дослідник резюмує, що тільки юридичний факт отримання об'єкта оподаткування (а не суто об'єкт оподаткування як матеріальна річ або стан наявності цього об'єкта) визначає момент виникнення правовідносин податкового зобов'язання. Отже, юридичні факти провокують виникнення, зміну чи припинення правовідносин, зокрема, податкового зобов'язання [142, с. 164].

Отже, спроби вироблення будь-яких кваліфікуючих ознак об'єкта оподаткування на законодавчому рівні, які б дозволяли однозначно ідентифікувати ті чи інші предмети та явища навколишнього світу як об'єкти оподаткування, а також їх класифікувати, дотепер не мали успіху. Однак у науковців та практиків, що спеціалізуються на податковому праві, сформувалися різні за змістом підходи до визначення дефініції об'єкта оподаткування.

Згідно з науковим твердженням О. Єфімова « [...] може здатися, що ПКУ розширює перелік підстав виникнення об'єктів оподаткування, доповнюючи дії чи їх комплекс ще й певними об'єктами матеріального світу, такими як майно, товари, проте слід зазначити, що самі по собі ані майно, ані товари не виступають об'єктами оподаткування». Науковець стверджує, що об'єкт оподаткування виникає як результат вчинення платником податків певних дій, а саме набуття майна та виникнення певного речового права у нього [41, с. 116]. Схожої думки притримується і Д. Костя, який зазначає, що не можуть бути об'єктом оподаткування матеріальні об'єкти, оскільки без специфічних правових зв'язків з платником вони не мають достатнього набору ознак, які б дозволили конкретизувати об'єкт того чи іншого обов'язкового платежу [63, с 103].

Дефініцію об'єкта оподаткування в науці можна розглядати у двох значеннях: перше включає у себе родові значення, що пов'язане з виникненням у платника податків обов'язку, тобто доходи або їх частина, майно та вартість. Друге має видові ознаки останнього, що передбачені ст. 22 ПК України. Отже, об'єкт транспортного податку виступає видовим проявом родової конструкції об'єкта оподаткування.

На нашу думку, найбільш точно та розгорнуто запропонував визначення М. Кучерявенко. Він зазначає, що об'єкт оподаткування має комплексну структуру відносин, які пов'язують виникнення обов'язку в певної особи зі сплати певного податку та підставу цієї сплати, пов'язану з

особливостями правового режиму певної речі, предмета, явища [24, с. 237]. До того ж науковець вказує, що також об'єктом оподаткування можуть бути вартість товарів (робіт, послуг), дохід або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), використання природних ресурсів [24, с. 233; 160, с. 16].

Розглядаючи дане поняття, А. Дубоносова його тлумачить, як нормативно визначений елемент правового механізму податку загальнообов'язкового платежу податкового характеру, який обумовлює: по-перше, формування податкового обов'язку загалом у платника, по-друге його окремі складові, по-третє, він являє собою економічну основу податку [39, с. 179; 74, с. 76]. Заслуговує уваги дефініція Г. Бех, відповідно до якої об'єкт оподаткування являє собою предмет реального світу, з наявністю якого пов'язаний податковий обов'язок платника податків та якість якого визначає суму відповідного податку [10, с. 67].

Іншого підходу дотримується вчена І. Пирого. У разі, якщо податковий обов'язок має реалізовуватися через складну конструкцію та не завжди передбачає наявність матеріального блага як об'єкта оподаткування, то власне об'єкт оподаткування впливає на сплату податку. Обов'язок сплачувати податок виникає лише тоді, якщо наявний об'єкт оподаткування. У разі відсутності об'єкта оподаткування, відсутній і обов'язок сплати податку. Крім того, об'єкт оподаткування завжди пов'язаний з економічними відносинами, реалізацією права власності та придбанням вигод чи матеріальних благ платником податків [96, с. 76].

У роботах вчених П. Гегі та Л. Долі об'єкт оподаткування тлумачиться: по-перше, як багатоманітні види доходів, товарів та послуг. По-друге, як різні форми акумуляції багатства або ж майна, які встановлюються законами [26, с. 25]. Схожої позиції в учений-правник О. Шульженко, який зазначає, що під об'єктом оподаткування слід визначати майно та інші категорії, або інше економічне підґрунтя, яке визначається через вартісну, кількісну або

фізичну характеристики, що в подальшому породжує у платника податків обов'язку зі сплати передбаченого законом податку. Вчений наголошує, що будь-який податок має свій об'єкт, водночас зазначаючи, що один і той же об'єкт може оподатковуватись як об'єкт оподаткування в декількох випадках. При цьому, автор зауважує, що податковий обов'язок виникає при наявності у платника податків певного об'єкта оподаткування. Однак, це твердження є правильним лише за наявності обов'язкових елементів правового механізму податку [164, с. 33-34]. З цього приводу С. Пархоменко-Цироциянц зазначає, що при встановленні елементів правового механізму податку потрібно спочатку встановити об'єкт оподаткування, а потім всі інші елементи [92, с. 74-75]. З викладеним науковим твердженням важко погодитись, оскільки об'єкт оподаткування міститься в назвах певних платежів (з приводу об'єкта оподаткування транспортним податком — транспортні засоби). В. Гусєва стверджує, що вибираючи та оформлюючи зміст об'єкта оподаткування, важливо «мати на увазі й відобразити зв'язок між наявністю у платника об'єкта оподаткування й надходження йому у зв'язку із цим доходу або інших коштів. У цьому випадку необхідно встановити чітку залежність між цими двома процесами, виключити невиправданий податковий тиск при сплаті податку, гарантувати реалізацію фактичної податкоспроможності платника» [32, с. 100-101].

Н. Шкільова не погоджується з поглядом низки фахівців на те, що виникнення податкового обов'язку пов'язане з юридичним фактом. На її думку, потрібно розмежувати родові визначення об'єкта оподаткування (у загальному податковому законодавстві) від його видових проявів (спеціальне податкове законодавство). Водночас юридичний факт, від якого так часто узалежнюють виникнення податкового обов'язку, — передовсім служить підставою для виникнення податкового правовідношення в цілому, від якого уже походить податковий обов'язок певної особи [162, с. 41-42]. Н. Шкільова вважає очевидним, що законодавець обрав правильну юридичну техніку,

закріпивши родову дефініцію об'єкта оподаткування, покликаючись на його прив'язку до обов'язку зі сплати податку чи збору. Така дефініція є достатньо універсальною, узагальненою, відкритою та розширеною і може надалі знайти своє конкретизоване вираження у формі видів об'єкта оподаткування у Особливій частині ПК України [162, с. 43]. Щоб виділити майно як об'єкт оподаткування, у податковому законодавстві перераховують окремі майнові об'єкти, що за наявності таких у платника податку, ведуть до реалізації його податкового обов'язку. Таким чином конкретизовують майно відповідно до окремих видів податків. Резонно ретельно дібрати критерії для виокремлення матеріальних предметів як об'єктів оподаткування. Так, принциповою особливістю правового механізму транспортного податку є виділення критеріїв легкового автомобіля за віком та вартістю. Обов'язковою умовою у процесі підбору критеріїв Н. Шкільова вбачає відсутність у власника майна матеріальної вигоди, адже зростає ризик податкового тиску на платників податків через внутрішнє подвійне оподаткування (за реальними та особовими податками) і порушується принцип використання відповідної податкової законодавчої техніки, що не допускає внутрішнього подвійного оподаткування [162, с. 44-45].

Суть об'єкта оподаткування є складною схемою відносин, що узалежнюють виникнення обов'язку зі сплати податку у платника податку від підстави такої сплати, відповідно до правового стану конкретної речі, предмета, явища. Таким чином, Н. Шкільова стверджує, що об'єкт оподаткування є: 1) майном, вартістю (також доходом або прибутком) чи іншими підставами, вираженими у вартісному, кількісному або фізичному еквіваленті; 2) підставою виникнення обов'язку зі сплати податку чи збору у платника податків; 3) поняттєво закріпленим у Податковому кодексі України [162, с. 125-126].

У класичній моделі майнового оподаткування застосовують перелік об'єктів, за які з платника стягається податок. Порядок правового

регулювання майнових об'єктів передбачає багатоманітні речові права на ці об'єкти, але особливе значення мають фактори, внаслідок яких з'являються податково-правові наслідки, а також імперативний обов'язок. Інколи щоб закріпити майновий об'єкт у формі об'єкту оподаткування, потрібно покликатися на його роль в цивільно-правових відносинах (володіння, оренда тощо), щоб не виходити за рамки податкового режиму, а в деяких випадках таке покликання не є потрібним [162, с. 126].

Чітка конкретизація і високий ступінь імперативності відрізняють, на думку Н. Шкільової, податкове регулювання від приватно-правових інструментів для владнання відносин. Отже, цивільно-правові конструкції мають змінну природу, але водночас зберігають єдину назву. Використання бланкетних диспозицій, за умови покликання на перелік майнових об'єктів у цивільному законодавстві, вимагає коригування у податково-правовому регулюванні, адже існують розбіжності між нормами Податкового кодексу України та Цивільного кодексу України у питанні деталізації понять «майно» та «майновий об'єкт» [162, с. 126].

Спираючись на наукове твердження, А. Дубоносової стосовно співвідношення юридичного факту та об'єкту оподаткування, можна дійти висновку, що по-перше, ці категорії разом зі змістом та суб'єктом утворюють склад правовідносин. По-друге, зміст об'єкта податкових правовідносин необхідно пов'язувати з відносинами з приводу виконання сукупності податкового обов'язку щодо податкового обліку, сплати податку, податкової звітності. По-третє, потрібно чітко розмежовувати юридичний факт як підставу виникнення податкових правовідносин, об'єкт податкових правовідносин як елемент правовідносин, що обумовлює їхню спрямованість і охоплює весь комплекс явищ, діяльності і дій, та об'єкт оподаткування як підставу формування податкового обов'язку у платника [39, с. 65]. Отже, між цими категоріями існує зв'язок, однак об'єкт оподаткування, не є

правоутворюючим юридичним фактом, оскільки останній має більш складний характер.

В. Сагайдак з цього приводу зазначив, що «юридичний факт не має вартісної, фізичної або кількісної характеристики, тоді як об'єкт оподаткування, маючи матеріальний зміст, не може існувати у вигляді події або стану. Юридичний факт є підставою виникнення податкових правовідносин, що врегульовані податковими нормами, які повинні мати зовнішнє закріплення». Він робить висновок, що до складу юридичного факту, що породжує виникнення податкового обов'язку, окрім безпосередньо факту появи об'єкта оподаткування, має входити факт законодавчого закріплення норми, відповідно до якої цей обов'язок виникає. Крім того, учений зазначає, що податковий обов'язок може виникати і за відсутності об'єкта оподаткування (див. приклад з єдиним податком). Та підтримує позицію, що, насамперед, об'єкт оподаткування виступає складовою правового механізму податку [141, с. 116].

Іншої точки зору дотримується І. Криницький, який звертає увагу на те, що розширене тлумачення об'єкта оподаткування містить юридичний факт, що безпосередньо пов'язаний із виникненням податкового обов'язку. На думку дослідника, логічним є розмежування родового визначення об'єкта оподаткування (у загальному податковому законодавстві) та його видових проявів (у спеціальному податковому законодавстві). Учений наголошує, що юридичний факт служить насамперед підставою для появи податкового правовідношення в принципі, яке власне регулює обов'язок платника податків [65, с. 50]. Під дефініцією об'єкт оподаткування І. Криницький визначає деякий предмет, стосовно якого у платника виникає обов'язок щодо сплати податку (дохід якоїсь діяльності, володіння якимось майновим об'єктом, споживання певних товарів чи послуг) [65, с. 58]. Іманентною ознакою транспортного податку є специфічний об'єкт оподаткування, який

притаманний лише даному податку — транспортний засіб, на підставі його володіння.

О. Орлюк зазначає, що об'єкт оподаткування — це конкретне благо, яке підлягає оподаткуванню. Також, згідно з його науковим твердженням наявність об'єкта оподаткування породжує у платника податків зобов'язання зі сплати податку [91, с. 193]. У зв'язку з цим виникає питання, по-перше, щодо того хто виступає платником. Другим питанням постає підстава виникнення у платника зобов'язання щодо їх сплати.

На сучасному етапі розвитку вітчизняної науки податкового права доцільно проаналізувати зарубіжну практику щодо підходів до дефініції «об'єкт оподаткування». Так, за змістом Податкового кодексу Республіки Азербайджан об'єктом оподаткування виступає «дохід, прибуток, майно, земля, корисні копалини, вартість наданих товарів (робіт, послуг) або інші об'єкти оподаткування, передбачені Податковим кодексом Республіки Азербайджан» [99]. Таким чином, ця дефініція містить оціночне визначення, оскільки в ній перелічено не всі з можливих об'єктів оподаткування. Податковий кодекс Республіки Казахстан у дефініції розглядає «об'єкт оподаткування та об'єкти пов'язані із оподаткуванням». Під останніми слід розуміти майно та дії, з наявністю яких у суб'єкта податкових відносин виникає податкове зобов'язання [59]. Схожий підхід закріплено й у Республіці Узбекистан.

Водночас потрібно відрізнити вжитий у деяких країнах СНД термін «об'єкт оподаткування» у зовсім іншому значенні. Наприклад, у Податковому кодексі Республіки Молдова під останнім розуміється оподаткування матеріальних об'єктів. Зокрема, законодавець Республіки Молдови охопив у цьому визначенні усі об'єкти оподаткування, які належать до матеріального світу та які можуть формувати податковий обов'язок [100]. Заразом, не всі об'єкти оподаткування мають фізичну субстанцію, а тому не можуть належати до категорії матеріальних об'єктів.

Слід зазначити, що західноєвропейське законодавство дефініцію «об'єкт оподаткування» не використовує. Зокрема, у Франції та Італії на законодавчому рівні відсутнє таке поняття. Слід зазначити, що також і у Німеччині воно не закріплено, однак §38 Розділу 2 «Правовідносини зі сплати податку» Положення про податки і збори Федеративної республіки Німеччини передбачає: «Право вимоги сплатити податок, яке випливає з правовідносин зі сплати податку, виникає тоді, коли існує об'єкт податку, з яким закон пов'язує цей обов'язок». Подібна за змістом норма закріплена у Федеральному Положенні про податки і збори Австрії (§4) [165, с. 35, 121]. Отже, наявність об'єкта оподаткування породжує виникнення у платника податків податкового обов'язку.

Таким чином, об'єкт оподаткування — це широке поняття, що обумовлено змістовною оцінкою, наданою законодавцем. Викладені вище наукові погляди вчених на зміст дефініції «об'єкт оподаткування» різняться між собою, а тому можна констатувати, що цей елемент дефініції, який є багатоаспектним виступає також однією з найважливіших ланок у юридичній конструкції податку та пов'язується з обставинами майнового чи іншого характеру, наявність яких у платника податків дозволяє державі вилучати частину його коштів.

Отже, перш ніж запровадити той чи інший податок, держава насамперед шукає та знаходить той предмет матеріального світу, який став би основою для оподаткування, матеріальною підставою податку. Такими на сьогодні вважаються земля, нерухомість, прибуток, транспортні засоби та ін. Однак вибір та визначення предмета податку є лише першим кроком на шляху встановлення податку. Слідом за цим потрібно виявити юридичний зв'язок між суб'єктом податку та предметом податку.

Таким чином, без такого елемента, як об'єкт оподаткування — неможливо уявити і визначити той самий податковий зв'язок, який у зв'язку з

суб'єктом, тільки вже як об'єкт податку, становить правову підставу відповідного обов'язку зі сплати податку.

Повертаючись до транспортного податку, ми беремо за основу визначення його об'єкта оподаткування вартість майна [50]. Так, законодавчо закріплено, що до переліку об'єктів оподаткування належать легкові автомобілі, які відповідають двом критеріям. Наприклад, за критерієм віку визначається, чи справлятиметься податок з легкового автомобіля, тобто якому не виповнилося п'ять років (включно). Другим критерієм є вартість автомобіля, яка становить 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Щороку центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, оприлюднює перелік легкових автомобілів, які оподатковуються. Слід зазначити, що у 2021 році перелік авто, визначених Мінекономрозвитку не значно розширився, порівняно з минулим роком. Так, у 2021 році – це 249 моделей автовок, у 2020 році перелік налічував 226 моделей, у 2019 році – 353 моделі. Станом на 2021 рік, у зв'язку з підвищенням мінімальної заробітної, плати виріс і поріг вартості оподатковуваних автомобілів, а отже і перелік автомобілів знизився, порівняно з 2019 роком [140]. Як вбачається з вищевикладених приписів, існує певна «рухливість» предметної детермінації конкретних легкових автомобілів, не дивлячись на те, що категорія об'єкта нормативно чітко визначена. До того ж, несталим критерієм є «мінімальна заробітна плата», яка має перманентну кількісну трансформацію. Слід зауважити, що вартість транспортних засобів закордонного виробництва залежить від курсу іноземної валюти, а значить, і малолітражні автомобілі можуть бути об'єктом оподаткування транспортного податку, що призведе до податкового навантаження [50].

Слід наголосити на тому, що визначений законодавцем об'єкт оподаткування містить некоректне формулювання, оскільки йдеться лише про легкові транспортні засоби, що дисонує із назвою статті «Транспортний податок». Тому, з метою визначення правової природи поняття «транспортний засіб», необхідно проаналізувати його дефініції, наявні у науковому середовищі. У вітчизняному законодавстві міститься багато трактувань терміну «транспортний засіб». Зокрема, вказане поняття визначено у Правилах дорожнього руху, відповідно до яких під транспортними засобами розуміють пристрій, призначений для перевезення людей і (або) вантажу, а також встановленого на ньому спеціального обладнання чи механізмів [132]. Крім того, в Правилах дорожнього руху також подано визначення легкового автомобіля. Відповідно до Закону України «Про транспорт», до транспортних засобів в Україні належать: транспорт загального користування (залізничний, морський, річковий, автомобільний і авіаційний, а також міський електротранспорт, у тому числі метрополітен); промисловий залізничний транспорт; відомчий транспорт [134]. Як визначено в Законі України «Про автомобільний транспорт», автомобільний транспортний засіб це — колісний транспортний засіб (автобус, вантажний та легковий автомобіль, причіп, напівпричіп), який використовується для перевезення пасажирів, вантажів або виконання спеціальних робочих функцій (далі — транспортний засіб) [111]. У ПК України наводиться дефініція «наземний транспортний засіб», під яким розуміється — «той, що вперше реєструється в Україні відповідно до законодавства, не був зареєстрований в інших державах та при цьому має загальний наземний пробіг до 6000 кілометрів» [101]. Проте, законодавець у ПК України звужив поняття об'єкта оподаткування до легкового автомобіля, використавши в межах цього формулювання дефініцію «транспортний засіб», і залишивши поза увагою інші транспортні засоби. Одночасно, відповідно до ст. 798 ЦК України, предметом договору найму транспортного

засобу можуть бути повітряні, морські, річкові судна, а також наземні самохідні транспортні засоби тощо [158]. В правовій доктрині трапляється чимало критичних відгуків щодо звуження об'єкта оподаткування. Противниками звуження об'єкта оподаткування виступають більшість дослідників цього питання. Так, аналогічної точки зору притримуються Л. Бобошко та А. Овчаренко [12, с. 29; 89, с. 194]. За словами С. Березовської, «назва податку не відповідає його сутності, оскільки податок називається «транспортний», а сплачується тільки за володіння легковим автомобілем [...]» [8, с. 50]. Схожої думки притримуються Т. Мінка та В. Руденко, зазначаючи, що потрібно відобразити у Податковому кодексі України дефініцію «транспортний засіб» або «легковий автомобіль», для уникнення розбіжностей у тлумаченні термінів під час практичного застосування [82, с. 58]. Однак, ми не погоджуємось з такими висновками, оскільки поняття «транспортний засіб» та «легковий автомобіль» закріплено в інших нормативно-правових актах, а отже недоцільно нагромаджувати Податковий кодекс України.

Як підсумок, пропонуємо для уникнення різночитань та помилкових тлумачень дефініції транспортного податку, а також для точної відповідності назви сутності самого податку внести наступні зміни: або розширити, відповідно, об'єкт оподаткування. Оскільки до об'єкта оподаткування також належить ряд транспортних засобів, які є більш вартісними, аніж легковий автомобіль. Або розширити сам термін «транспортний податок» до «транспортний податок на володіння легковим автомобілем» [4, с. 110]. Така пропозиція є слушною і з погляду податкової термінології, що використовується в країнах Європейського Союзу. Так, англomовним аналогом українського терміна «транспортний податок» є «vehicle ownership tax», що дослівно перекладається саме як «податок на володіння автомобілем». У німецькій податковій системі в обігу є термін «Kraftfahrzeugsteuer», що дослівно означає «податок на транспортні засоби».

У Франції в транспортному оподаткуванні використовують термін «La Taxe sur les voitures particulières», що перекладається як «податок на легковий автомобіль». У Польщі діє «Podatek od kupna samochodu» — «податок на придбання автомобіля». У Іспанії в податковій сфері послуговуються терміном «El Impuesto sobre vehículos automotores» — «податок на транспортні засоби».

Наприклад, в Іспанії податок на володіння транспортним засобом зобов'язані сплачувати безпосередньо власники усіх транспортних засобів (легкових автомобілів, фургонів, мопедів і мотоциклів, автобусів, вантажівок, тракторів, трейлерів та інших вантажних автотранспортних засобів), які підходять для пересування по державним дорогах, будь-якого класу і категорії. Крім того, транспортний податок прив'язаний не до потужності двигуна, а до того, наскільки авто забруднює навколишнє середовище.

Тобто, автомобіль, що сприяє забрудненню навколишнього середовища — більшою мірою буде обкладений більш істотним податковим тягарем. Автовласники в Іспанії не дуже задоволені цим нововведенням, оскільки наразі вони будуть змушені купувати більш нові і дорогі марки машин, оснащені «екологічним» двигуном. У Болгарії також оподатковуються всі транспортні засоби: легкові та вантажні автомобілі, причепи, автобуси, трактори, кораблі і пароплави, літаки та ін.

Кожен платник податків, за прикладом Франції, сплачує його несистематично, а лише у випадку купівлі транспортного засобу. Величина податку залежить від потужності двигуна та викидів вуглекислого газу, тому придбаваючи екологічну машину, платник податків Франції отримує від уряду певні пільги у формі знижок і субсидій. За автомобіль, у якому викиди вуглекислого газу значні, в державний бюджет щорічно доводиться сплачувати велику суму.

Згідно з вимогами податкового законодавства Туреччини транспортний податок визначається відповідно до коефіцієнта переоцінки, що залежить від

рівня викидів вуглекислого газу, а також від віку та кількості місць. Коефіцієнт викидів збільшується або зменшується пропорційно до обсягу потужності двигуна.

Данія вважається одним зі світових лідерів в ділянці освоєння екологічно чистої енергії. Так, в Данії транспортний податок включений у вартість пального, але при покупці машини потрібно одноразово сплатити внесок у розмірі 108% від вартості автомобіля.

Таким чином, у всіх країнах світу робиться акцент на екологічному аспекті, від якого узалежнено податок на володіння транспортним засобом.

Насамперед, деякі країни ЄС, які не звертали уваги на екологічні аспекти в податках на транспортні засоби, почали обирати викиди CO₂ для податку на реєстрацію після Директиви Європейської Ради в 2005 році [171, с. 786]. Крім того, легкові автомобілі є основним джерелом викидів CO₂ і, отже, мають особливе значення для екологічної мети ЄС, а саме для виконання державами екологічних зобов'язань згідно з Кіотським протоколом [171, с. 785].

З огляду на приписи податкового законодавства ніяких винятків для платників транспортного податку не передбачено. Так, враховано всі особливості щодо його адміністрування. Однак, як зазначає М. Шаренко, що «іноді автосалон «іде назустріч» покупцю й умисно в індивідуальному порядку на свій страх та ризик зменшує собівартість бажаного покупцем авто, яке ще не перетнуло кордон України, тому в договорі купівлі-продажу авто може бути прописана сума, яка не підпадає під дію транспортного податку. Такі випадки в Україні є, але вони скоріше виключення із правил» [159, с. 145]. Звісно, феномен зловживання правом в податкових відносинах порушує стійкість бюджетної політики [53]. З цього приводу А. Боксгорн зазначає, що у платників транспортного податку повинен бути економічний стимул, володіти транспортним засобом не на підставі удаваних угод довіреності на право управління автомобілем, під якими приховуються

договори купівлі продажу, а на підставі реальних угод відчуження. Подібні правовідносини, можуть призвести до додаткових фінансових надходжень до державного бюджету, отриманих унаслідок стягнення податку при оформленні договорів відчуження автомобілів [13, с. 98, 242].

2.3 Ставка транспортного податку

Наступним обов'язковим елементом структури транспортного податку є ставка як елемент оподаткування, що являє собою відображення реалізації принципів співмірності та справедливості. Ставка податку визначає суму вартості об'єкта оподаткування, що підлягає сплаті у вигляді податку, у якій вимірюється величина об'єкта оподаткування до відповідного бюджету. Н. Шкільова звертає увагу на те, що в українському законодавстві тривалий час не було сформульовано дефініції податкової ставки. Та, після прийняття Податкового кодексу України, у статті 25 з'явилося визначення, що податкова ставка – це розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування [162, с. 130].

У світовій практиці, зокрема, у вітчизняному законодавстві, передбачено різні способи встановлення податкових ставок. Ставки оподаткування можуть визначатися у твердому (вартісному) або процентному вираженні до величини податкової бази та існують також змішані ставки. Останні встановлюються одночасно у вартісному та відсотковому вираженні на одиницю податкової бази. Встановлення податкових ставок у певних розмірах стосовно кожного конкретного податку є універсальним інструментом державного регулювання економіки та соціальних процесів.

На доктринальному рівні підходи до визначення податкової ставки особливо не відрізняються від закріплених законодавчо. Насамперед це пов'язано з тим, що податкова ставка є сталою і несуперечливою. Так, аналізуючи зміст поняття ставки податку, М. Кучерявенко зазначає, що

«ставка податку являє собою податкові нарахування на одиницю виміру податкової бази» [70, с. 217]. У своєму науковому дослідженні В. Хомутич вважає, що краще під ставкою розуміти міру податкового обов'язку, вона визначає ступінь долученості платника податків до задоволення публічних інтересів суспільства, саме тому законодавцеві слід обережно підходити до кількості та розміру податкових ставок, аби податковий механізм працював злагоджено на користь суспільства і держави [156, с. 127]. В. Хомутич визначає податкову ставку, поряд з платником та об'єктом оподаткування, ключовим елементом правового регулювання. Від платника податку залежить передовсім існування податку, від об'єкта оподаткування залежить власне визначення податку, а от від ставки залежить функціонування тобто вираховування суми податку. Ставка дозволяє маневрувати між фіскальною та регулятивною функціями податку відповідно до економічного становища у державі, за потреби зменшуючи або збільшуючи податковий тиск на платників [156, с. 118]. Базова ставка, на думку В. Хомутича, не завжди вбачається як універсальний інструмент, водночас гранична податкова ставка сприяє кращому, порівняно із базовою, виконанню фіскальної та регулятивної функцій. На розмір ставки за певним податковим платежем суттєво впливають характеристики як самого платника податку, так і об'єкта оподаткування. Для дотримання соціального балансу у податковій системі запроваджують такі податкові ставки, що підвищені або занижені відносно до узагальненої базової ставки [156, с. 122].

Н. Шкільова погоджується із думкою В. Хомутича щодо фундаментальності податкової ставки для регулювання рівня податкового тиску. Правовий механізм податку містить відповіді на три запитання: 1) хто сплачує податок? (визначення платника відповідає на це запитання); 2) на якій підставі сплачують податок? (визначення об'єкта податку відповідає на це запитання); 3) у якому розмірі сплачується податок? (визначення ставки податку відповідає на це запитання) [162, с. 130]. Якщо категорії платника

податку та об'єкта оподаткування є ригідними, то податкова ставка за своєю сутністю є гнучким елементом, що забезпечує оперативну локальну реакцію на суспільно-економічні зміни [162, с. 130]. Н. Шкільова закликає законотворців під час закріплення податкової ставки у різних податках дотримуватися меншої різниці між ставками у грошовому еквіваленті, щоб не створювати значний податковий тиск, тим самим провокуючи платників на крайні методи, а саме ухиляння від сплати податків. Таким чином це призведе до стабілізації податкової системи і рівномірного наповнення бюджетів [162, с. 132].

І. Бабін у своїй дисертаційній праці зазначив, що «податкова ставка взаємопов'язана з іншими елементами податку, які визначають порядок її застосування, а вона сама виступає мірилом частини внутрішнього валового продукту, що перерозподіляється через бюджет, за допомогою якого держава встановлює рівень податкового тиску (навантаження) й податкові межі, що показують, яка частина виробленого суспільством продукту перерозподіляється в такий спосіб. Питання оцінки тягаря податкового навантаження, окреслення меж втручання держави в перерозподіл внутрішнього валового продукту та його розмірів, у яких саме публічний суб'єкт має право вимагати частину власності приватного суб'єкта на свою користь, як зазначає дослідник, у фінансовій та фінансово-правовій науках уже понад сотню років залишається дискусійним» [4, с. 90-91]. Як пише О. Орлюк, податковою ставкою виступає розмір, який стягується з кожної одиниці оподаткування [91, с. 405].

І. Самсін узалежнює зміну податкових правовідносин від зміни майнового стану платника податків. У низці зарубіжних держав має місце прогресивна схема стягнення податку з доходів фізичних осіб. Тобто ставка податку характеризується пропорційною залежністю від загального оподаткованого доходу платника податків. Частою є практика встановлення рамок загального доходу платника – фізичної особи: допоки

платник не заходить за ці рамки, доти обов'язок податкового звітування у нього не виникає. Насамперед від правового статусу платника податку залежатиме його режим обліковування та контролювання податковими органами [142, с. 203].

О. Головашевич звернув увагу на категоризацію податкових ставок виділив різні види податкових ставок залежно від способу їх встановлення: абсолютні ставки (які дозволяють сплатити фіксовану суму податку за одиницю оподаткування) та відносні ставки (що встановлюються відповідно до певних відсотків). Абсолютні ставки застосовувалася до податку на легкові автомобілі (25 тис. грн. на рік для автомобілів з певними параметрами). Науковець вказує, що відносні податкові ставки можна розділити на відносні відсотки, відносні множники і відносні золоті ставки. Так, перші встановлюються у відсотках до оподатковуваних одиниць, а другі являють собою відношення суми податку до оподатковуваних одиниць, встановлене у розмірах, кратних певному показнику. Останні – це розмір податку, обчислений як певна грошова сума, що входить до оподаткованої одиниці [31, с. 89-90].

Якщо оцінювати значення ставки податку, то податковим законодавством передбачено чимало випадків, коли функціонують тверді ставки, які встановлюються в абсолютній сумі, певному розмірі на об'єкт (одиницю) оподаткування та не залежать від розміру доходу, який отримує платник податків. У зазначених випадках під час встановлення специфічних ставок податку законом фіксується певна (тверда) сума, що підлягає сплаті з одиниці оподаткування. Так, ставка транспортного податку в Україні є фіксованою, тому з розрахунку на календарний рік становить 25 000 грн за автомобіль, і не важливо у платника один автомобіль, який оподатковується чи ні. Отже, якщо у платника податку кілька автомобілів, що підпадають під визначення об'єкту оподаткування, податок потрібно сплачувати за кожен автомобіль [53]. Законодавець передбачив, що вартість легкового автомобіля

не впливає на розмір ставки транспортного податку. На наш погляд, фіксована ставка цього податку є спірною, у зв'язку з тим, що легкові автомобілі мають різну вартість, а ставка, що застосовується для них, — однакова.

На сьогодні доктринальні підходи до правового регулювання ставки транспортного податку незначні, оскільки можливість його справляння виникла лише з набуттям чинності Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи». Деякі вчені у своїх працях проводили дослідження з визначення оптимального розміру ставки транспортного податку, але ще ніким не створено абсолютно чітку і вивірену наукову теорію. Однак, за період існування цього податку, науковці висловлюються проти використання фіксованої шкали оподаткування.

У такому випадку, необхідно звернути увагу на формулу запропоновану А. Рижий, відповідно до якої потрібно застосовувати процентну ставку — 1% від вартості кожного транспортного засобу, що оподатковується, з року виготовлення якого минуло не більше п'яти років (включно) [139, с. 88-89]. За таких умов, на нашу думку, потрібно здійснити поділ ще й за екологізацією транспортного податку. Тобто, йдеться про необхідність узалежнити ставку транспортного податку від екологічного класу легкового автомобіля, що в свою чергу буде співмірно та обґрунтовано.

Належної уваги заслуговує твердження В. Данилишина, згідно з яким «сума українського транспортного податку, на тлі запропонованих реалій, є дуже близькою до податкових ставок у країнах Євросоюзу» [27]. Однак, більшість вчених у своїх працях розглядають прогресивну шкалу оподаткування, яка підвищить фіскальну ефективність транспортного податку [12]. Як вказує А. Христофоров, оскільки, «...різні автомобілі мають різну вартість...» доцільним є введення прогресивної шкали в оподаткуванні транспортних засобів» [157, с. 161]. В. Виноградов пропонує запровадити

диференційовану ставку, яку прив'язати до віку транспортного засобу та об'єму двигуна [20, с. 28]. Стосовно прив'язки ставки податку до об'єму двигуна І. Криницький у своєму науковому дослідженні зазначав, що сплата податку на транспортні засоби відразу має прямий зв'язок із використанням транспортними засобами, і сам податок має обґрунтовані захисні функції (стосовно доріг та повітря). Учений аналізує, що ставка автомобільного податку прямопропорційна до потужності автомобільного двигуна, тобто більший податок сплачує не власник автомобіля, який фінансово більш забезпечений, а той, у кого автомобіль потужніший [65, с. 104-105]. Власне постає резонне зауваження щодо визначення суми податку за об'ємом циліндрів двигуна автомобіля. Як зауважує І. Криницький, кількість кінських сил у двигунах може бути різною навіть за умови однакового об'єму циліндрів двигуна (2 тис. куб. см на 105 кінських сил або 136 кінських сил). Водночас об'єм циліндрів двигуна не впливає на потужність автомобіля, відносно якої розраховували суму податку на транспортні засоби. Тож І. Криницький пропонує для встановлення ставки податку на транспортні засоби орієнтуватися на кількість кінських сил, що краще характеризує потужність автомобільного двигуна [65, с. 104-105]. Однак, як вже зазначалось нами, у 2016 році прив'язку до об'єму двигуна скасовано. Виключення законодавцем з норми прив'язки до об'єму циліндрів двигуна справило ефективним вплив на транспортний податок. Дана теза пояснюється тим, що темпи технічного прогресу в автомобільній промисловості дозволили автовиробнику 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. Як слушно з цього нововведення

ззначили Г. Наконечна та М. Шнайдер, що багато автомобілів преміум-класу завдяки новітнім технологіям мають менший об'єм двигуна, проте середня ринкова ціна таких автомобілів перевищує граничний рівень межі в 375 мінімальних зарплат [86, с. 126].

Отже, при запровадженні будь-якого обов'язкового платежу необхідно знайти баланс між його ефективністю та соціальною справедливістю. Це означає, що розподіл транспортного податку між платниками податків має враховувати їхню платоспроможність та відмінності в доходах, але водночас забезпечувати достатню кількість коштів, що надходять до бюджету, і бути простим для адміністрування. Транспортний податок належить до категорії майнових, отже, він має враховувати можливу різницю вартості майна. Таким чином, можна констатувати, що позиція законодавця потребує вдосконалення стосовно застосування однакової ставки для автомобільних транспортних засобів, що різняться за своєю вартістю.

Хоча, як слушно зазначає М. Кучерявенко, надмірне зростання ставок може навпаки привести до результату, протилежного до задуму, а саме не до збільшення надходжень до бюджету, а навпаки — до зменшення. Вчений зазначає, що це може призводити до створення різних схем, шляхів приховування доходів [67, с. 57]. Дану точку зору розділяє В. Хомутич та підкреслює, що надмірно завищені податкові ставки, попри їхню благородну мету з наповнення бюджету, фактично діють протилежним чином — зменшують доходи до бюджету, загострюючи дефіцит, зумовлюють припинення або інтенсивне скорочення виробничої діяльності, тінізацію та офшоризацію економіки [156, с. 127-128]. Ми погоджуємося з цими поглядами на проблему, оскільки громадяни віддають значну частку своїх доходів через непосильно великі податкові ставки і тому будуть шукати різні схеми приховування цих доходів. Як ми вже зазначали, деякі автосалони можуть занизити ціну автомобіля, для того щоб об'єкт оподаткування не підпадав під транспортний податок. До того ж, М. Кучерявенко, спираючись

на теорію А. Леффера, відстоює гіпотезу про те, що «зростання податкових ставок наштовхується на певну межу. Податкова межа — це частина валового національного продукту, що перерозподіляється через податкові механізми, подальше збільшення якого викликає різке загострення суспільних протиріч. Досягнення цієї межі призводить до відтоку капіталу з країни, згортання підприємницької активності» [67, с. 60].

У своєму науковому дослідженні Я. Поліщук виокремлює підстави, відповідно до яких ставка в Україні може бути ефективною. До них вчена уналежнює: підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу; легалізацію тіньового сектору; активізацію інвестиційних процесів в економіці; простоту і зрозумілість податкових норм для суб'єктів господарювання; скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків і держави на їх адміністрування; забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків; автоматизацію процесів оподаткування із застосуванням сучасних технологій; адаптацію податкового законодавства до законодавства Європейського Союзу [102, с. 167].

Стосовно досвіду ставки транспортного податку в зарубіжних країнах зазначимо, що в Болгарії розмір сплати залежить від віку автомобіля та потужності двигуна автомобіля: чим автомобіль старіший, тим розмір більший. Прив'язка ставки податку до потужності ніяк не впливає на вирішення проблеми забруднення середовища. Оскільки машини малої потужності, з високим ступенем морального та фізичного зносу більшою мірою впливають на забруднення середовища, отже, податок має бути спрямований на використання екологічно чистого палива, нових та якісних марок машин.

Однак, в Сполучених Штатах Америки справа щодо стягнення транспортного податку у тому вигляді, який є в Україні — взагалі не існує, податок відразу включений у вартість пального. Для поліпшення екологічної

обстановки і популяризації місцевого автопрому, такий підхід запроваджено і в Китаї, де раніше ставка транспортного податку залежала від потужності двигуна. Наразі відсотки роздрібної ціни палива йдуть на будівництво та реконструкцію місцевих доріг. Безсумнівно, до переваг такого підходу щодо стягнення транспортного податку належить повна відсутність часових затрат на заповнення декларацій, може призвести до збільшення обсягу податкових надходжень та зменшення витрат податкових органів на адміністрування податку, а також звести до мінімуму виникнення спорів між податковими органами та платниками податків. З іншого боку, серед недоліків, по-перше, можна виокремити зростання вартості палива. По-друге, під об'єкт оподаткування потраплять не тільки легкові автомобілі, що може призвести до зниження доступності транспортних послуг для населення, зашкодити мобільності трудових ресурсів. По-третє, найвагоміший негативний фактор полягає у тому, що деякі види транспортних засобів функціонують не на паливі. Можна констатувати, що внесення транспортного податку до вартості автомобільного палива не вирішує всіх проблем дорожньо-транспортної мережі. В Японії свої особливості, які полягають у тому, що чим важче машина, тим більше псується дорога, тобто податок залежить від ваги автомобіля. Звісно, нижча податкова ставка діє для власників електрокарів.

В Австрії податок на транспортні засоби стягується з усіх вітчизняних транспортних засобів і всіх іноземних транспортних засобів, зареєстрованих в Австрії. Для мотоциклів, легкових автомобілів і універсалів, а також інших транспортних засобів, зареєстрованих за кордоном і тимчасово використовуваних в Австрії, щоденна ставка транспортного податку (нім. Kraftfahrzeugsteuer) становить 1,10 євро; 2,20 євро; і 13,00 євро, відповідно. Податок для транспортних засобів (включаючи мотоцикли), зареєстрованих після 30 вересня 2020 року, стягуватиметься на основі значень викидів вуглекислого газу і потужності двигуна (кВт) відповідно до Всесвітнього циклу випробувань мотоциклів (WMTC) і Всесвітньої гармонізованої

процедури випробувань легких транспортних засобів (WLTP). Нова постанова набрала чинності з 01 жовтня 2020 року [166, с. 16].

Наприклад, у Бельгії працівники, які використовують службовий автомобіль не лише для приватних, але і для службових цілей, система оподаткування дозволяє вирішувати, чи відшкодуватиме працівник компанії витрати за користування автомобілем в особистих цілях. Якщо працівник не компенсує втрат, то приватне користування вважається вигодою в натуральній формі. Ця сума має бути додана до інших доходів відповідної сторони. Подібну концепцію «службового автомобіля» слід розглядати як єдине ціле і, отже, включати витрати на паливе та ремонт. З 01 січня 2012 року у Бельгії розрахунок вигоди базується на преїскурантній ціні (ціна відповідно до каталогу), викидах вуглекислого газу, типі палива та віці автомобіля [166, с. 49].

Дуже цікавим стимулом до переходу на більш екологічні автомобілі є запровадження у Бельгії бюджету мобільності, який має такий самий режим оподаткування та соціального страхування, як і система соціального страхування службового автомобіля. Основна мета бюджету мобільності полягає в тому, щоб запропонувати працівнику більш екологічні варіанти транспорту, ніж його поточний службовий автомобіль — або право на нього — за допомогою ряду екологічно чистих і дешевших альтернатив. Роботодавці можуть вільно запроваджувати чи не запроваджувати бюджетну систему мобільності у своїй фірмі, і якщо вони це роблять, їхні працівники, які мають право мати службовий автомобіль у своєму розпорядженні, отримують вільний вибір щодо обміну свого права на службовий автомобіль для бюджету мобільності. Ті, хто обирає альтернативний варіант, отримають бюджет мобільності [166, с. 51].

У Фінляндії базовий податковий компонент податку на транспортні засоби на основі викидів CO₂ автомобіля коливається від 53,29 євро до 654,44 євро. З 01 січня 2020 року оподаткування схвалених автомобілів WLTP

базується на значеннях WLTP CO₂ і податковій таблиці WLTP. Звільнення від реєстраційного податку транспортних засобів з нульовим рівнем викидів буде компенсовано збільшенням базового податку на електричні та водневі автомобілі. Базовий податок на автомобілі з нульовим рівнем викидів зараз становить 53,29 євро на рік. Рівень податку на транспортні засоби збільшиться на 65 євро на рік, таким чином новий рівень податку становитиме 118,29 євро на рік. Підвищення стосується автомобілів, зареєстрованих після 30 вересня 2021 року, які більше не будуть обкладатися податком на реєстрацію [166, с. 102].

У Фінляндії базовий компонент податку для легкових автомобілів і фургонів на основі загальної маси коливається від 222,65 до 632,18 євро. Наприклад, для автомобіля вагою 1800 кг річний транспортний податок становитиме 284,70 євро [166, с. 103]. Податок на фургони, що належать до найбільш поширених категорій викидів, коливається від 264 до 305 євро. Близько 80% усіх фургонів, які оподатковуються на основі їх загальної маси, належать до категорії 2201-3000 кг і, таким чином, мають річну ставку податку від 365 євро до 508,80 євро. Більшість транспортних засобів для відпочинку мають загальну масу від 3 400 до 3 500 кг і, таким чином, мають річну ставку податку 632,18 євро [166, с. 103].

У Німеччині для первинно зареєстрованих електричних автомобілів з 01 січня 2016 року до 31 грудня 2025 року передбачено звільнення від сплати податку на електромобілі (автомобілі, що працюють виключно на електричній енергії або на паливних елементах, а не гібридні транспортні засоби) на строк до десяти років. Його буде надано щонайпізніше до 31 грудня 2030 року. Після звільнення, податок на автомобіль становитиме 50% від 11,25 євро (до 2000 кг), 12,02 євро (до 3000 кг) або 12,78 євро (до 3500 кг) за кожні 100 куб.см або їх частину. Податок за зберігання легкових автомобілів із особливо зниженим рівнем викидів із двигунами з іскровим запалюванням або запалюванням від стиснення та викидами вуглекислого

газу до 95 г/км не стягується протягом п'яти років з дати першого допуску до обігу в розмірі 30 євро на рік, якщо транспортний засіб вперше зареєстровано в період з 12 червня 2020 року по 31 грудня 2024 року [166, с. 122].

Власники легких комерційних автомобілів загальною масою до 3,5 т отримують податкові пільги. З 2021 року ставки податку на основі ваги для комерційних транспортних засобів повинні застосовуватися замість вищих, пов'язаних із викидами, ставок для легкових автомобілів [166, с. 122].

У Греції власник транспортного засобу, що викидає 149 г/км CO₂ (WLTP), зобов'язаний сплачувати річний податок на обіг: 149 x 0,70 євро = 104,30 євро. Усі гібридні автомобілі, незалежно від об'єму двигуна, зареєстровані після 31 грудня 2010 року, оподатковуються щорічним податком на обіг, що дорівнює добутку коефіцієнта CO₂ на викиди CO₂ автомобіля. Наприклад, гібридний автомобіль об'ємом 3000 куб.см з першою датою реєстрації в Греції 16 квітня 2011 р. та з викидом 142 г/км CO₂ зобов'язаний сплачувати щорічний податок на обіг у розмірі: 142 x 1,85 євро = 262,70 євро. Коефіцієнти CO₂ також застосовуються до всіх імпортованих вживаних автомобілів за умови, що викиди CO₂ автомобіля чітко вказані в свідоцтві про реєстрацію. В іншому випадку, податок на обіг розраховується з огляду на об'єм двигуна ввезеного вживаного автомобіля [166, с. 135].

У Румунії податок на власність сплачується один раз на рік до місцевої адміністрації. Значення обчислюються як фіксовані суми за кожні 200 куб.см робочого об'єму двигуна. Для легкових автомобілів ставки річного податку на власність складають: Об'єм двигуна (куб.см) — ≤ 1600; Ставка за кожні 200 см³ (RON) — 8.00. Для автобусів система така ж, але значення становить 24 лейв/200 куб. Для комерційних транспортних засобів загальною масою менше 12 т плата становить 31 лейв/200 см³. Для комерційних автомобілів вагою понад 12 т податок коливається від 149 лейв до максимуму приблизно 2567 лейв, залежно від повної маси та кількості осей. Немає податку на власність для електромобілів [166, с. 222].

Отже, запропоновані підходи до дефініції податкової ставки схожі між собою, але суть залишається такою самою. Таким чином, з моменту введення транспортного податку не припиняється пошук альтернативних моделей його ставки, як із застосуванням адаптованого зарубіжного досвіду, так і орієнтованих на успішну історичну практику. Однак, стимулювання економічного зростання ставки транспортного податку саме собою не гарантує збільшення податкових надходжень, оскільки існують певні види ризиків, пов'язані зі здійсненням податкової політики. У той же час ставка транспортного податку України у порівнянні з іншими країнами є схожою. Перетворення транспортного податку має бути пов'язане саме з тим, що його обчислення відбуватиметься не виходячи з потужності двигуна, а виходячи з вартості та рівня викидів вуглекислого газу в довкілля.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

У процесі аналізу проблем, правового регулювання основних елементів правового механізму транспортного податку, які увійшли до розділу 2 дисертації, було зроблено такі висновки:

1. Доведено, що правовий механізм транспортного податку передбачає ширше тлумачення суб'єкта податкових правовідносин, ніж платника податків, адже саме суб'єкт податкових правовідносин відіграє ключову роль головного елемента механізму транспортного податку. Ототожнювати суб'єкта права та суб'єкта правовідносин доцільно лише у випадку перебування суб'єкта у стані стійкої участі у правовідносинах.

2. Охарактеризовано критерії ідентичності платників транспортного податку: 1) платник транспортного податку належить до змішаного типу, поділяючись на фізичних або юридичних осіб, в тому числі нерезидентів, у яких виникає податковий обов'язок. Але, платниками не можуть бути філії та представництва юридичних осіб та їхні відокремлені підрозділи; 2) акцент

законодавця на резиденство 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.

3. Встановлено, що об'єкт транспортного податку виступає видовим проявом родової конструкції об'єкта оподаткування.

4. Констатовано, що за основу визначення об'єкта оподаткування транспортного податку береться вартість майна.

5. Охарактеризовано 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.

6. Доведено недоцільність закріплення дефініції поняття «легковий автомобіль» у Податковому кодексі України, щоб запобігти його перевантаженню надлишковою термінологією, оскільки дане визначення й так уже міститься в інших нормативно-правових актах.

7. Запропоновано, з огляду на податкову практику держав Європейського Союзу та для уникнення помилкового тлумачення назви транспортного податку, наступні зміни до ст. 267 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.

Акцентовано на тому, що ставка транспортного податку в Україні є фіксованою та порушує принцип соціальної справедливості щодо рівного забезпечення інтересів власників автомобілів різної цінової категорії, тому

обґрунтованим є запровадження прогресивної ставки транспортного податку. Оскільки легкові автомобілі мають різну вартість, а ставка, що застосовується для них, — однакова. Запропоновано до даного поділу включити критерій екологічності класу автомобіля, що в свою чергу буде співмірно та обґрунтовано.

8. Досліджено підходи іноземних країн до дефініції податкової ставки, які не відрізняються між собою і акцентовані на вирішенні проблем забруднення середовища.

9. Звернено увагу на те, що законодавцем, з моменту введення транспортного податку, продовжуються пошуки альтернативних моделей ставки транспортного податку, застосовуючи та адаптуючи до українських реалій зарубіжний досвід, та орієнтуючись на успішну історичну практику.

10. Встановлено, що стимулювання економічного зросту ставки транспортного податку не гарантуватиме збільшення податкових надходжень від його сплати, оскільки наявні певні види ризиків, пов'язані з реалізацією податкової політики.

РОЗДІЛ 3

ХАРАКТЕРИСТИКА ДОДАТКОВИХ ЕЛЕМЕНТІВ ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ

3.1 Обчислення бази оподаткування транспортного податку

Одним із ключових елементів в правовому механізмі податку, зокрема, для транспортного податку є база оподаткування, яка необхідна для обчислення розміру податкового платежу, для сплати податку, для податкового обліку та звітності. База оподаткування виступає основою для обчислення суми податку, оскільки ставка застосовується безпосередньо до податкової бази. У юридичній літературі визначається взаємозв'язок податкової бази та об'єкта оподаткування, однак, слід наголосити, що база оподаткування не породжує податковий обов'язок на відміну від об'єкта податку. Вона виступає вираженням об'єкта оподаткування в кількісному або вартісному еквіваленті. У зв'язку з цим особливий інтерес представляє теоретичне дослідження етимологічних основ та сутності поняття «бази оподаткування». Для цього розглянемо основні складові цього поняття в предметній галузі, що аналізується.

Усі питання щодо способу визначення та порядку встановлення податкової бази регламентуються Податковим Кодексом України. Існує родове визначення та порядок обрахування бази по кожному податку. Тому спочатку доцільно охарактеризувати загальні підходи до розуміння податкової бази, що дозволить розгорнуто та всебічно охарактеризувати базу транспортного податку.

Поняття податкової бази докладно розтлумачене у ст. 23 ПК України як «конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування — це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання». Згідно зі ст. 24 ПК України під одиницею виміру бази оподаткування слід розуміти конкретну вартісну, фізичну або іншу

характеристику бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податку [101].

Для того, щоб збалансувати приватні та публічні інтереси у суспільстві, держава закріплює складові правового механізму податкової системи, а вже потім конкретизує їх за допомогою додаткових елементів. Прикладом такої конкретизації є база оподаткування, яка трансформує об'єкт оподаткування для подальших дій з обчислення податку, податкового обліку та податкової звітності [156, с. 134-135]. Водночас база оподаткування не стає заміною об'єктові оподаткування. Без податкової бази неможливо обчислити податок, але, на відміну від об'єкта оподаткування, база не породжує обов'язок сплати податку. Для обчислення податку об'єкт оподаткування проходить етап корегування через податкову базу. Таким чином, публічний інтерес через призму об'єкта оподаткування трансформується належними методами у суму податкового платежу [156, с. 135]. Кожен вид об'єкта оподаткування трансформується у свою індивідуальну податкову базу, до якої застосовують окрему ставку оподаткування. Але буває й так, що різні види доходу, виражені як об'єкт оподаткування, можуть стати джерелом для появи низки баз оподаткування, що означає на практиці, що об'єкт і база оподаткування не тотожні між собою поняття [156, с. 135].

В. Хомутич зазначає, що кожен податок та збір у правовому механізмі податкової системи має свою базу оподаткування у своєму об'єкті. Для визначення розміру сплачуваного податкового платежу мають бути скорегованими кількісні характеристики об'єкта оподаткування. Об'єкт оподаткування після підготовки до застосування ставки оподаткування перетворюється на базу оподаткування. Податкова база відображає публічний інтерес у оподаткуванні через прив'язку податкової ставки до фізичної або кількісної характеристики об'єкта оподаткування [156, с. 134]. На думку вченого, користь податкової бази полягає не лише у обчисленні суми податку чи збору, але і в обліку об'єкта оподаткування, у податковій

звітності платника податку. Законодавче закріплення бази оподаткування є обов'язковим, з огляду на широкий спектр її прикладних функцій: адаптувати об'єкт оподаткування до подальшого застосування податкової ставки; реалізовувати складові податкового обов'язку; контролювати платника податку щодо виконання ним свого податкового обов'язку [156, с. 136].

В. Гусева, досліджуючи дефініцію податкової бази, сформувала визначення, що податкова база у кількісному плані відображає суть предмета оподаткування та виступає основою для обчислення ставки податку, яка надходить до відповідного бюджету. Далі вчена наголошує, що податкова база у деяких випадках є частиною предмета оподаткування, до якого застосовується податкова ставка. При цьому В. Гусева зазначає, що це можливо тільки в тому випадку, коли предмет оподаткування безпосередньо обумовлює і дозволяє застосувати до себе певний спосіб обчислення [32, с. 144].

О. Шульженко вказує, що маючи наявним лише сам об'єкт оподаткування — неможливо однозначно скорегувати згідно із законодавством ті кількісні характеристики, на підставі яких можна визначити суму податку, що має бути сплачена до бюджету, адже об'єкт оподаткування тісно корелюється із податковою базою. Учений наголошує, що податкова база є об'єктом оподаткування, за своїм змістом скорегованим для застосування податкової ставки, обчислення суми податку [164, с. 38]. Можна зробити висновок, що податкова база має вторинний характер, похідний від об'єкта оподаткування.

Дослідник О. Шульженко акцентує увагу на вторинному характері бази оподаткування стосовно об'єкта оподаткування та вважає, що особливості кожного платежу виражені безпосередньо через податкову базу, яка має стосунок до усіх елементів обов'язку сплати податку: 1) обліку об'єкта оподаткування; 2) суми податку і гарантії його сплати; 3) звітності про

перераховані до бюджету суми. Таким чином, за цілями і методами реалізації розрізняють облік бази оподаткування, її складові елементи та визначення бази оподаткування [164, с. 38-39]. Отже, у динаміці механізму сплати податку первинно обчислюють податкову базу, а вже потім до неї застосовують податкову ставку [164, с. 34].

В. Сагайдак дотримується думки, що хоча база оподаткування не заміщає об'єкт оподаткування, але вона також не може існувати окремо від цього об'єкта, при цьому викликаючи у платника податковий обов'язок. Податкова база також не є складовою об'єкта оподаткування, бо відповідно до статті 7 ПК України це два рівноправні елементи (як зміст і форма), які сукупно становлять правовий механізм податку. Об'єкт оподаткування може зумовлювати множинність податкової бази у межах одного і того самого платежу [141, с. 120-121].

В. Шкільова вважає, що податкова база доповнює об'єкт оподаткування належним чином, адже на основі лише об'єкта оподаткування неможливо визначити суму податку. Крім того, вивчивши характеристики податкової бази (кількісні та вартісні), можна зрозуміти суть кожного податку. Сутність податкової бази – це трансформований для застосування податкової ставки об'єкт оподаткування. Відмінність між податковою базою та об'єктом оподаткування полягає у тому, що об'єкт оподаткування породжує податковий обов'язок, а податкова база – ні [162, с. 142]. Податкова база виконує низку функцій, як-от: 1) визначення суми податку; 2) облік об'єкта оподаткування; 3) податкова звітність. Отже, податкова база в цілому забезпечує виконання платником усіх податкових обов'язків, що складаються зі сплати податку, податкового обліку та звітності [162, с. 142-143].

Учений М. Кучерявенко наголошує, що об'єкт оподаткування визначає обставину (майно, вартість, операцію, діяльність і т.д.), яка обумовлює виникнення в платника податків, по-перше, обов'язку, зі сплати податку, по-

друге, податкового обов'язку в цілому, а база оподаткування опосередковує безпосереднє визначення, обчислення суми податку, що підлягає перерахуванню до бюджету [24, с. 233, 237].

У своїх наукових працях Л. Зазвонова та Ф. Фомін підкреслювали, що базою оподаткування виступає натуральна і вартісна величина, до якої застосовується ставка податку [163]. Інші вчені пропонують вважати, що під терміном «база оподаткування» слід розуміти базовий вартісний розмір точного об'єкта оподаткування, який є основним критерієм для розрахунку відповідного податку [43, с. 18].

Принциповою особливістю правового механізму транспортного податку від багатьох інших складових податкової системи України є те, що база оподаткування транспортного податку збігається з об'єктом оподаткування, відповідно до підпункту 267.3.1 п. 267.3 ст. 267 Податкового Кодексу України. Крім того, можна зазначити, що транспортний податок за останні роки демонструє нестійку тенденцію і не надто впливає на економічне становище в Україні, адже об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років та середньоринкова вартість — 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня податкового (звітного) року. Однак, на нашу думку, такий критерій не є об'єктивним показником вартості автомобіля, адже для визначення бази оподаткування не береться до уваги вартісне, фізичне вираження об'єкта оподаткування, що створює зловживання у сфері транспортного податку. Як зазначає з цього приводу А. Овчаренко: « [...] використання вартості як бази оподаткування ускладнює адміністрування податку» [89]. Слід зауважити, що база оподаткування у «первинній моделі» транспортного податку визначалась із 100 куб. см. об'єму циліндрів двигуна, залежала від потужності двигуна в кВт, довжини корпусу судна в см [130]. Одночасно, заслуговує уваги запропонована Т. Мінкою та В. Руденко теза про те, що наразі «існує

неналежне регулювання бази оподаткування, адже вартість легкового автомобіля визначається відповідно до чинного законодавства України з урахуванням середньоринкової вартості. На сьогодні розроблено методіку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, але ця методика не вирішує всіх проблемних питань, адже вона не враховує внутрішнє оздоблення автомобіля» [82, с. 58].

Закордонний досвід у сфері транспортного оподаткування щодо бази оподаткування відрізняється від вітчизняного. Характерною відмінністю оподаткування транспорту у європейських країнах є урахування екологічної безпеки при закріпленні того, що є базою оподаткування. З цього приводу А. Рижий зазначає, що в економічно розвинених країнах провідною тенденцією транспортного оподаткування є стимулювання власників транспортних засобів придбавати екологічні автомобілі [139, с.91].

Легкові автомобілі оподатковуються в більшості європейських країн податком на володіння (англ. ownership taxes) або так званим податком на обіг (англ. taxes). Естонія та Литва є єдиними країнами, які не стягують податок на володіння легковим автомобілем (англ. light commercial vehicle). У Чеській Республіці та Словаччині податок на володіння стягується лише з транспортних засобів, які використовуються для комерційних цілей. За межами Європи — штати США Каліфорнія та Міссурі і канадська провінція Альберта — застосовують податки на володіння для всіх категорій транспортних засобів. У Британській Колумбії, з іншого боку, жодна з категорій транспортних засобів не оподатковується цим податком. Нарешті, в Японії лише мотоцикли звільнені від податку на володіння. Для всіх інших категорій транспортних засобів цей податок застосовується [168, с. 44-45].

Податки на володіння, що стягуються в Європі, базуються на кількох параметрах, що обумовлюють визначення бази транспортного податку. Об'єм двигуна та викиди CO₂ — це параметри, за якими найчастіше диференціюють податок на володіння легковим автомобілем: 55%

транспортних податків у ЄС базуються на об'ємі двигуна та приблизно така ж частка — на викидах CO₂. На додаток до викидів CO₂ і об'єму двигуна, схеми податків на володіння легковим автомобілем часто диференціюються залежно від типу палива (близько 35%). Клас викидів, вага транспортного засобу та потужність двигуна також є важливими параметрами, оскільки всі вони використовуються приблизно в 20% схем оподаткування на володіння легковим автомобілем у ЄС. Вага транспортного засобу та кількість осей є основними параметрами, які найчастіше використовуються для диференціації рівнів податку на великовагові транспортні засоби. Понад 80% схем оподаткування для вантажних автомобілів диференційовано за вагою транспортного засобу, тоді як майже 60% схем диференційовано за кількістю осей. Вага транспортного засобу (40%) також є найбільш поширеним параметром для автобусів, тоді як кількість осей (20%) є другим найбільш поширеним параметром. Викиди CO₂ не використовуються для диференціації податку на володіння автобусами та вантажними автомобілями, оскільки офіційні цифри CO₂ для цих транспортних засобів відсутні [168, с. 46].

У більшості країн податки на володіння електричними легковими автомобілями нижчі, ніж для автомобілів з двигуном внутрішнього згорання, як це було у випадку з податками на придбання / реєстрацію. У багатьох країнах (наприклад, Австрія, Бельгія, Данія, Польща, Португалія тощо) електромобілі навіть повністю звільнені від податку на власність, що передбачає виключення цього виду транспортних засобів з оподаткованої бази. В більшості країн старі автомобілі оподатковуються вищим податком, ніж нові автомобілі. Лише в Болгарії, Хорватії та Угорщині паливоекономні автомобілі оподатковуються вищим податком, ніж паливно неефективні автомобілі. Різниця не обов'язково пов'язана з відсутністю диференціації відповідно до євростандарту в системі оподаткування, оскільки багато характеристик транспортних засобів корелюють одна з одною. Наприклад, загалом новіші автомобілі мають більшу вагу та мають вищу потужність

двигуна, що може призвести до вищого рівня податку, оскільки система оподаткування диференціюється залежно від ваги автомобіля чи потужності двигуна. Найвищий рівень податку на володіння після коригування оплат за продажу (англ. PPS, дослівно — *pay per sale*) встановлено на Мальті (1298 євро) для дизельного автомобіля старого зразка, з неефективним паливом. Податки на володіння легковим авто у Франції, Угорщині, Люксембурзі, Румунії, Словенії та Іспанії є одними з найнижчих після коригування оплат за продажу у Європі: податки для вибраних контрольних транспортних засобів становлять менше 200 євро на рік. За межами Європи, наприклад, канадський штат Британська Колумбія, — не стягують податок на володіння легковим автомобілем, тоді як канадський штат Альберта має низькі рівні податків, які не диференційовані. Ситуація в штатах США також різна в кожному штаті: Міссурі не оподатковує право власності на легкові автомобілі, а в Каліфорнії рівень податків схожий з європейським. Японія також має рівні податку на володіння авто, які можна порівняти з європейськими країнами [168, с. 47].

Показовою є практика орієнтації процедур визначення бази транспортного податку на рівень викидів, що корелюється відповідно до типу силового агрегата транспортного засобу. Високе оподаткування транспортних засобів з двигунами внутрішнього згорання, відносно високий рівень викидів і низьке оподаткування або звільнення від сплати податків для транспортних засобів з низьким рівнем викидів — можуть стимулювати споживачів до купівлі цих автомобілів. У таких країнах, як Франція, Нідерланди та Норвегія, оподаткування автомобілів з високим рівнем викидів є значно вищим, ніж для автомобілів із низьким рівнем викидів, тоді як різниця в податках не така суттєва в таких країнах, як Німеччина та Великобританія [170, с. 7-8].

Розглянемо більш детально базу оподаткування транспортного податку у Європі та США в дискурсі екологічної безпеки. Так, в середньому новий

автомобіль у Франції викидав приблизно 111 г CO₂/км у 2017 році згідно з Новим європейським циклом руху (NEDC). Це на 8 г нижче ніж середній показник в ЄС, який становить 119 г CO₂/км. Частка дизельних автомобілів у Франції на рівні 47% була трохи вищою за середній показник по ЄС (44%), значно знизившись з 73% у 2012 році. На електромобілі припадало 1,7% [170, с. 8]. Власники приватних автомобілів також повинні сплачувати податок на власність за фіксованою ставкою 160 євро на рік. Однак ця сума сплачується, лише якщо транспортний засіб викидає понад 190 г CO₂/км. Транспортні засоби нижче цього порогу звільняються від податку на власність [170, с. 9].

Німецькі власники автомобілів сплачують щорічний податок на транспортні засоби, що розраховується від суми податків на викиди CO₂ та об'єму циліндрів:

1. CO₂: автомобілі з викидами 95 г CO₂/км або менше — звільняються від податку на CO₂. Крім цього, викиди оподатковуються за ставкою 2 євро/г CO₂/км.

2. Об'єм циліндрів: східчасті ставки податку на об'єм циліндрів залежать від типу палива, при цьому бензинові автомобілі сплачують нижчу ставку 2 євро/100 см³, а дизельні – 9,50 євро/100 см³. Транспортні засоби з нульовим рівнем викидів звільняються від податку на транспортні засоби на 10 років. Після цього щорічні податки базуються на вазі автомобіля [170, с. 11].

У Нідерландах база оподаткування визначається із урахуванням чотирьох факторів: викиди CO₂, вага автомобіля з акумулятором, тип палива та додатковий збір на рівні провінції. Автомобілі з нульовим рівнем викидів звільняються від податку на транспортні засоби, а гібридні автомобілі (PHEV), що викидають 1 –50 г CO₂/км сплачують половину від тарифу звичайного автомобіля до 2020 року. Бензинові та дизельні автомобілі, а також гібриди без підзарядки сплачують повну суму. На основі цих чотирьох складових можна розрахувати суму податку на вебсайті

податкового органу Нідерландів. Наприклад: власник типового дизельного VW Golf, зареєстрованого в регіоні Дренте, де регіональний податок найвищий, сплачував близько 1500 євро станом на 2018 рік. Податок на аналогічний бензиновий варіант становив 700 євро, а на гібридний автомобіль (PHEV Golf) — 500 євро, тоді як версія BEV була звільнена від оподаткування [с. 15]. У 2018 р. річний транспортний податок було замінено збором на страхування транспортних засобів, що сплачується в рамках страхування автомобіля. Комісію збирають страхові компанії, які, у свою чергу, сплачують комісію уряду. Сума до сплати розраховується за день. Наприклад за рік (365 страхових днів) власник автомобіля з дизельним двигуном без сажового фільтра сплачував у 2018 р. 3327 норвезьких крон (347 євро). Власник бензинового автомобіля, дизельного автомобіля з сажовим фільтром або PHEV сплачував 2855 крон (298 євро), а власники BEV та FCEV не сплачували збору взагалі [170, с. 17].

При визначенні бази транспортного податку в **Австрії** береться до уваги факт реєстрації відповідного транспортного засобу. Основою оподаткування є об'єм циліндрів для мотоциклів і потужність для всіх інших транспортних засобів (з 2020 року запроваджено елементи викидів CO₂). Для транспортних засобів вагою понад 3,5 т важлива повна маса автомобіля. Легкові автомобілі та універсали, а також мотоцикли, які підлягають обов'язковому страхуванню від третіх осіб (податок діє з 1 січня 1997 року для всіх транспортних засобів загальною масою менше 3,5 т) стягується «Податок на страхування двигуна» (нім. Motorbezogene Versicherungssteuer), тоді як податок на транспортні засоби (нім. Kraftfahrzeugsteuer) застосовується до всіх інших транспортних засобів. Існують різні методи розрахунку податку залежно від дати реєстрації та надання точних показників викидів CO₂ для кожного автомобіля. Податок на транспортні засоби для щойно зареєстрованих транспортних засобів (до 1 жовтня 2020 року) окрім потужності двигуна включає параметр викидів CO₂ [166, с. 15].

Нормативне регулювання бази транспортного податку у Норвегії передбачає створення стимулів для зменшення викидів від використання транспорту до нульового рівня до 2025 року. Норвезькі фіскальні стимули є одними з найщедріших у світі, і це цілком прийнятно, коли версія автомобіля EV досягає принаймні паритету з версією ICE. Крім того, норвезька система оподаткування транспортних засобів оподатковує транспортні засоби з ДВС на основі спорядженої маси, потужності двигуна, викидів CO₂ і NO_x. Електромобілі також звільняються від 25% ставки ПДВ. BEV повністю звільнені від обох податків і частково звільнені від річних податків на обіг. Автомобілі PHEV не звільняються від цих податків, але через низькі викиди CO₂, які відповідають вимогам типового схвалення, їхні власники все одно платять менше, ніж власники автомобілів із двигуном ICE. Існує декілька нефіскальних і негрошових стимулів, таких як доступ до автобусних смуг, безкоштовне паркування, звільнення від плати за проїзд на трасах і знижені тарифи на пороми. Згідно з аналізом 2018 року, Volkswagen Golf коштує норвежцю 31 тис. євро, включаючи 11 тис. євро податків і зборів. Для порівняння, повністю електричний e-Golf продавався за 27 тис. євро. Це призвело до найвищих показників використання електромобілів у світі [167, с. 24].

Нещодавно Європейський парламент закликав до відновлення зусиль щодо інтерналізації, а також у Повідомленні Комісії від 2016 року «Європейська стратегія мобільності з низьким рівнем викидів» наголошується на необхідності зробити кроки вперед у застосуванні принципів «забруднювач сплачує податок» (англ. polluter-pays) і «користувач сплачує податок» (англ. user-pays). У 2017 році Європейська комісія знову запропонувала внести зміни до Директиви «Eurovignette», серед іншого, розширивши сферу її дії на автобуси та легкі комерційні транспортні засоби та дозволивши модулювати стягнення плати відповідно до викидів CO₂ [168, с. 14].

В Угорщині транспортні засоби повинні проходити технічний огляд кожні три роки, залежно від типу транспортного засобу та його віку. Податкова база транспортного податку обраховується на основі потужності двигуна транспортного засобу в кіловатах і року випуску транспортного засобу. Легкові автомобілі, що належать компанії, обкладаються щомісячним податком на службові автомобілі. Немає податку на так звані екологічно чисті автомобілі (наприклад, електромобілі, гібриди тощо) [166, с. 144].

У Португалії податок на обіг (Imposto Único de Circulação – IUC) для легкових автомобілів, позашляховиків і багатоцільових транспортних засобів вагою до 2,5 т поєднує компонент об'єму циліндрів з екологічним компонентом (на основі викидів CO₂). Для інших транспортних засобів податок базується виключно на повній вазі [166, с. 216].

У Швейцарії податок на транспортні засоби – це річний податок, що стягується кантонами. Складовими бази оподаткування є:

- потужність двигуна (к.с. або кВт);
- об'єм циліндрів (куб.см);
- повна маса автомобіля (ПМТ); або
- поєднання двох із перерахованих вище елементів.

Кілька кантонів знизили податки на електромобілі та гібриди, а деякі також знизили їх для автомобілів, що працюють на стисненому природному газі [166, с. 278].

Отже, проаналізувавши досвід зарубіжних країн щодо бази оподаткування транспортного податку, можна зазначити, що він має різне цільове призначення. Спільною особливістю транспортного податку є максимальний контроль обсягу викидів вуглекислого газу. Моніторинг різних систем зарубіжного оподаткування демонструє непослідовну та складну політику оподаткування легкових автомобілів, де податкові бази дуже різноманітні за своєю суттю.

Однак, хочемо наголосити на тому, що встановлюючи податкову базу з транспортного податку на підставі викиду вуглекислого газу в атмосферу, не можна безпосередньо впливати на екологічну ситуацію, оскільки легкові автомобілі, які оподатковуються транспортним податком мають новітні розробки, що характеризуються підвищеними економічними та екологічними характеристиками, а дійсно завдають шкоди довкіллю саме старі транспортні засоби, про що ми уже зазначали в підрозділі 1.2. Тому застосовувати до вітчизняного транспортного податку закордонний досвід бази оподаткування на підставі викидів вуглекислого газу — недоцільно, адже в Україні кількісно переважають поки автомобілі з двигунами внутрішнього згорання.

3.2 Строки сплати транспортного податку. Податковий період.

Процедурними приписами обумовлено виконання платником податків своїх обов'язків у певному темпоральному відрізку, так званому податковому періоді. Цей обов'язок полягає у тому, щоб діяти у суворій і точній відповідності до вимог законодавства про податки і збори, що своєю чергою передбачає виконання певної процедури – основної для реалізації суб'єктами податкових правовідносин своїх законних прав і виконання обов'язків. З іншого боку, законодавче закріплення конкретної процедури під час виконання дій чи прийняття рішень забезпечує реалізацію одного з основних елементів принципу верховенства права – правової визначеності. Строк – невід'ємна складова такої процедури.

Важливим моментом для визначення елементного складу транспортного податку є також установлення податкового періоду, з врахуванням усіх особливостей справляння податку, з огляду на певний термін часу. Наявна чітка регламентація строків, суворо встановлених законом щодо процедури виконання платником податків обов'язку зі сплати податків. Своєчасність — основоположний принцип податкової системи. Податок має сплачуватись не лише у повному обсязі, але й своєчасно. Як

зазначає з цього приводу О. Галкіна, мірилом своєчасності сплати податку є строк, що починається з тієї миті, коли податковий обов'язок виникає та завершується, коли власне збіг період, протягом якого належало сплатити податок. Кожен податок чи збір має свій індивідуальний строк сплати, порушення якого тягне за собою нарахування відсотків. Саме тому регулювати процес оподаткування потрібно з огляду на чітко закріплені критерії, за якими визначається строк [25, с. 53].

Податковим законодавством закріплено «Податкові періоди та строки сплати податків та зборів установлюються, з огляду на потребу забезпечити своєчасне надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов'язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів» [ПК України]. Під податковим періодом законодавець відповідно до п. 33.1. ст. 33 Податкового кодексу України розуміє часовий відрізок, відповідно до якого нараховують та сплачують різні види податків та зборів [101]. Фактично податковий період це є строк, у процесі якого об'єкт оподаткування трансформується у податкову базу, а далі обчислюється необхідна до сплати сума податку [162, с. 157-158]. Н. Шкільова акцентує увагу на тому, що від строку виконання податкового зобов'язання залежить така характеристика як періодичність наповнення бюджету податковими надходженнями. Обов'язок зі сплати податку обмежений чіткими часовими межами, протягом яких обчислюють суму для перерахування до бюджету [162, с. 158]. Н. Шкільова розрізняє між собою податковий та звітний періоди. Часто вони тотожні між собою. Та, інколи трапляється, що строки сплати податку та формування податкової звітності настають у різний час, тоді податковий період не буде тотожним до звітного періоду, тому у пункті 33.2 статті 33 ПК України закріплено, що податковий період може містити аж декілька звітних періодів [162, с. 158]. Базовий податковий період (що своєю чергою поділяється на звичайний та спрощений періоди), відповідно до п. 33.3 статті 33 ПК України є

комплексним поняттям, що містить у собі і податковий, звітний періоди, коли платник не лише розраховує податок (в окремих випадках це робить контролюючий орган), але й подає податкові декларації для звітності, а також сплачує державі розраховані суми податків і зборів [162, с. 159].

В. Гусева акцентує увагу на тому, що податковий період в механізмі податку служить формалізацією податкових обов'язків, оскільки визначає їх у часі: « [...] виникнення об'єктів, з якими пов'язується сплата податків, як відомо, звичайно являє собою безперервний процес, що складається з низки дій платника податків, що породжують численні юридичні факти певного роду. Оподаткування ж вимагає періодичної оцінки отриманих платником податків результатів, що у свою чергу обумовлює визначення якихось відправних моментів для позначеного процесу. У чинність тих або інших причин (наприклад, у результаті банкрутства, ліквідації юридичної особи, або смерті фізичної особи) цей процес може припинитися» [32, с. 147]. Та, на думку В. Гусевої, банкрутство, ліквідація юридичної особи чи навіть смерть фізичної особи, або ще інші об'єктивні обставини, через які можуть зумовити припинення платником податків своєї діяльності, здебільшого несистемні та непередбачені.

Учена вважає, що «оцінка ж результатів діяльності платника податків з метою оподаткування вимагає встановлення точних часових орієнтирів. Податковий період саме й позначає відповідні часові рамки, включаючи, в першу чергу, періоди виникнення об'єкта податку й визначення податкової бази. Узагальнено можна сказати, що цей елемент податку фактично узгоджує процес оподаткування з певними періодами часу [...]» [32, с. 147].

На думку В. Капустника під дефініцією податковий період слід розуміти встановлений для певного виду податку відрізок часу, що складається з одного або декількох періодів, після закінчення якого визначаються і обчислюються об'єкт оподаткування, податкова база і сума

податку, яка підлягає сплаті. Таким чином, визначається об'єкт оподаткування, податкова база і обчислюється сума податку [47, с. 75].

З огляду на норми п. 38.1 ст. 38 «Виконання податкового обов'язку» ПК України виконання податкового зобов'язання у вузькому сенсі обмежене лише своєчасністю та повнотою сплати податків, а от у широкому сенсі – це сукупність дій платника податків з обчислення податкової бази, сплачування сум податку до бюджету та звітування контролюючому органі в установлені строки [162, с. 160-161].

З моменту виникнення податкового обов'язку у платника податків розпочинається строк та закінчується останнім днем, коли податок повинен бути сплачений, відповідно до податкового законодавства. Несвоєчасна сплата податків загрожує вельми серйозними наслідками, причому не лише економічного, а й правового характеру. Однак через певні обставини у платника податків може і не бути реальної можливості вчасно здійснити оплату. Отже, податковий період визначає, з яких об'єктів має бути обчислено та сплачено суму податку у визначені законодавцем часові рамки.

Строк сплачування податку платником є допоміжним елементом податкового механізму, що супроти об'єкта, бази оподаткування та ставки чинить менший вплив на процес оподаткування [162, с. 161]. Стаття 31 ПК України вказує на те, що період, з початку виникнення податкового обов'язку і до останнього дня сплати податку називається податковим строком і розраховується окремо для кожного податку [162, с. 161].

Під дефініцією «строк» у юридичному словнику закріплено визначений юридичним актом (законом, підзаконним нормативно-правовим актом, договором) проміжок часу, який отримує свою формалізацію задля здійснення відповідних дій, реалізації суб'єктивних прав та обов'язків, з настанням або ж закінченням якого пов'язується конкретна дія (подія), яка має певне правове значення [18, с. 857].

Підпункт 31.2. статті 31 ПК України обчислює строк сплати податку роками, кварталами, місяцями, декадами, тижнями, днями відповідно до події, що має відбутися. Часові рамки строку залежать від категорії податку чи збору: терміновий, разовий, періодично-календарний, регулярний (щомісячний, щоквартальний, щорічний) [162, с. 162]. Н. Шкільова наголошує, що, згідно з п. 31.3 статті 31 ПК України будь-хто: чи то платник податку, чи то податковий агент, чи то представник платника, чи й навіть сам контролюючий орган — однаково не мають права змінювати встановлений строк сплати податку чи збору. В протилежному випадку це може призвести до порушення роботи механізму оподаткування, внаслідок чого доходи до бюджету надходять не своєчасно і держава не зможе якісно виконувати свої функції [162, с. 162-163]. Відповідно до статті 32 ПК України можна лише відстрочити сплату податку на пізніший строк або розстрочити податковий кредит (без зміни строку та без скасування діючого податкового обов'язку), про що детально описано у ст. 100 ПК України. Прострочивши сплату податку чи збору, платник податку нестиме адміністративну або й навіть кримінальну відповідальність [162, с. 163].

Правові наслідки щодо строків з'являються тоді, коли: 1) настає конкретна календарна дата; 2) завершується конкретний період часу; 3) настає конкретна подія [25, с. 53]. Строки поділяють на такі види: 1) абсолютно визначені, коли точно вказано момент або період, з яким пов'язані юридичні наслідки; 2) відносно визначені, коли існує деяка невизначеність щодо точного моменту або періоду у часі; 3) невизначені строки, для яких немає тимчасових меж і чіткого критерію [25, с. 54]. Податки стосовно строків сплати поділяються на: 1) термінові, які потрібно сплатити протягом конкретного строку, що розпочався з моменту виникнення обов'язку сплати податку (наприклад, стягнення податку у разі придбання автомобіля або відносно дати обов'язкового техогляду); 2) періодичні, строк яких встановлено відносно певного календарного періоду: а) декадний (щодесять

днів); б) місячний (щомісяця); в) квартальний (щокварталу); г) піврічний (щопість місяців); д) річний (щорічно); е) з прив'язкою до конкретної події (вказівка на дату початку події) [25, с. 54].

Таким чином, якщо обов'язок сплатити податок виник уже після того, як календарний рік розпочався, то верхньою межею податкового строку буде день виникнення такого обов'язку, а нижньою межею – кінець календарного року. Якщо обов'язок виник наприкінці календарного року (01-31 грудня), тоді строк буде обчислюватися з дня виникнення обов'язку сплати податку аж до кінця наступного календарного року [25, с. 54].

Дослідниця О. Галкіна вважає, щоб запобігти наслідкам несвоєчасної сплати податку (пені та штрафу), потрібно чітко визначити момент виконання обов'язку платником податку. Щодо цього існує два способи врегулювання проблеми: 1) податкові органи вважають, що платник виконав обов'язок, лише тоді коли сплачена сума надійшла до конкретного бюджету і держава може відразу використати ці кошти для виконання своїх функцій; 2) платники податків вважають, що податок можна вважати сплаченим вже тоді, коли платіжне доручення було подано до кредитної організації, адже на решту етапів проходження коштів до бюджету платник вплинути не може [25, с. 56].

У проміжку між моментом, коли платник подав платіжне доручення до кредитної організації і моментом, коли сплачена сума надійшла на бюджетний рахунок, виникає ризик настання майнових наслідків або для власне держави (втрати для бюджету), або для платника податку (пеня), або для кредитної організації (пеня і штраф). О. Галкіна зазначає, що патова ситуація, коли кредитна організація стає неплатоспроможною, настає тоді, коли платник надає банку платіжне доручення, водночас не виконавши платіж, але при цьому у нього залишається банківська ліцензія. Саме тому важливо чітко визначити, в який момент податок вважається сплаченим, а податковий обов'язок відповідно виконаним. Загалом вважається, що

платник податків (платник збору чи податковий агент) виконав свій обов'язок у момент подання до банку доручення про сплacenня податку. Таке правило стосується також сплacenня податків готівковими коштами [25, с. 57].

Існує різниця між суто дією платника щодо сплacenня податку та перерахування його на рахунок бюджету та між дією банку, що отримує платіжне доручення від платника. Податкові правовідносини між державою та платником податку припиняються у момент подання платником до банку платіжного доручення із необхідними коштами, а далі уже розпочинаються бюджетні відносини [25, с. 57]. Слушно зауважує О. Галкіна, що все ще нерозв'язаним залишається питання про те, з якого моменту вважається виконаним податкове зобов'язання. Закон України «Про систему оподаткування» від 25 липня 1991 р. не конкретизував момент, з якого податок вважався сплacenним, лише у ст. 17 вказано, що обов'язкові платежі (податки та збори) здійснюються в рамках податкового законодавства та інших законів [25, с. 58].

На думку податківців, 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. Таким чином платник також несправедливо несе відповідальність за дії / бездіяльність банку, що вчасно не перерахував кошти до бюджету. Це складна ситуація, адже платник податку не має регуляторів впливу на банк і є у залежному становищі від банку [25, с. 58].

Цікаво, що податковим законодавством інших країн, наприклад Грузії, чітко передбачено, що момент, коли сума податку надійшла до бюджету є моментом, коли податковий обов'язок було виконано, а платник відповідає за проведення банком операції перерахування коштів до бюджету [25, с. 59]. На погляд О. Галкіної, є ще деякі дискусійні питання щодо виконання

податкового зобов'язання. Візьмемо за основу тезу, що податковий обов'язок вважається виконаним, коли платник надав банкові платіжне доручення. Тоді виникає риторичне запитання: чи після надання банкові доручення для сплати податку, в момент акцептування банком цього доручення податкове зобов'язання вважається виконаним, а чи в момент, коли банк списав з рахунку платника потрібну суму коштів для сплати податку? Це важливо узгодити, адже банк може відмовити платникові податку у акцептуванні або і взагалі не списати з рахунку належну суму [25, с. 59]. Важливо, щоб платник податків не лише своєчасно, у визначеному обсязі та до відповідного бюджету сплатив податок чи збір, але й зробив це самостійно, тобто власним коштом, адже законодавство не дозволяє перекладати податкове зобов'язання на інших осіб [25, с. 60-61].

Р. Браславський вважає, що строк важливий у процедурі сплати податку і чітко регламентує її. Строком сплачування податку називають деякий період, початок якого збігається із виникненням у платника податку відповідного обов'язку, а кінець цього періоду припадає на останній день строку, протягом якого платник повинен був сплатити цей податок. Якщо платник з якихось причин не встиг сплатити у належний час цей податок або збір, тоді його вважають своєчасно несплаченим. Стаття 4 ПК України говорить про те, що для того, аби платникові було зручно та менш витратно виконувати свій прямий обов'язок, а також, щоб до бюджету вчасно находили кошти, законодавцем спеціально встановлено податкові періоди і строки сплачування податків та зборів. У наукових юридичних колах тривають дискусії щодо уніфікації строків сплати податків [16, с. 121-122].

Учені С. Ківалов та О. Бачеріков підкреслюють, що строк – це нормативно детермінований період часу, зі збігом якого пов'язується конкретна дія (подія), у зв'язку із якою виникають, змінюються або ж припиняються суспільні відносини, що є об'єктом нормативної регламентації. Як наголошують науковці, строки не відіграють самостійної

ролі в системі фактів юридичного характеру. Строки як темпорально-обрамлена форма, у якій мають місце події або ж здійснюються юридичні дії (отримує свій вияв бездіяльність), породжують правові наслідки тільки у зв'язку із конкретними діями чи подіями [49, с. 117].

Відповідно до положень пп. 267.5.1. п. 267.5. ст. 267 Податкового кодексу України для транспортного податку базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року [101]. Таким чином, з означеної вище норми чітко зрозуміло, що перебіг відповідного строку розпочинається з 01 січня конкретного року та спливає 31 грудня відповідного року. У пп. 267.6.3. п. 267.6. ст. 267 Податкового кодексу України встановлено перманентно реалізований строк, який окреслює темпоральні межі з 01 по 10 число кожного календарного місяця. О. Ларіна стверджує, що строки класифікують на законні та похідні. З назви перших стає зрозуміло, що вони врегульовані законом і тому є сталими та тлумачаться єдиним способом, а от похідні визначають з огляду на розрахунки та певну методичку, вказану у законодавчому акті, що часом призводить до конфліктів між сторонами процесу [76, с. 31].

Податкові перевірки і визначення підстав, термінів та наслідків проведення таких перевірок, конкретизація термінів і меж діяльності контролюючих органів — ці всі процесуальні інструменти сукупно збалансовують податкові відносини [76, с. 31-32].

О. Ларіна вважає, що поки платник податку самостійно, своєчасно та в повному обсязі виконує свій податковий обов'язок, його відносини з державою перебувають у площині регулятивних процедур податкової сфери. А от порушення строків, розмірів сплати податку переводить ці відносини у охоронну площину податкового права, коли до порушника застосовують передбачені законодавством інструменти, як-от: податкова застава, адміністративний арешт майна, нарахування пені тощо [76, с. 102].

Процедури виконання податкового зобов'язання стосовно строків класифікують на: 1) авансову сплату податків; 2) сплату податків після завершення податкового періоду. Існує правило, відповідно до якого податковий обов'язок виникає після завершення податкового періоду, у часі якого формується об'єкт оподаткування (дохід або прибуток), а після завершення податкового періоду розраховують потрібну для сплат податку суму. Згідно із ст. 34 Податкового кодексу України, податковим періодом є календарні: рік, півріччя, три квартали, квартал, місяць і день [76, с. 102].

Вид податкового періоду зумовлює часові рамки подання декларації платниками податку: 1) 20 календарних днів після останнього дня податкового місяця; 2) 40 календарних днів після останнього дня податкового кварталу або півріччя; 3) 60 календарних днів після останнього дня податкового року; 4) до 01 травня того року, який настає після звітного, для фізичних осіб; 5) 40 календарних днів після останнього дня податкового року, для фізичних осіб – підприємців [76, с. 102-103]. Опісля платник податків повинен протягом 10-ти календарних днів після останнього дня строку для подання декларації сплатити необхідну суму податку.

Крім цього, податкове законодавство зобов'язує платника сплачувати податок авансом. Така вимога, на думку О. Ларіної, ставить платника податків у не вигідне становище, адже об'єкт оподаткування тільки формується і у платника може не вистачати потрібних коштів для сплати податку [76, с. 103]. У країнах Західної Європи, наприклад у Швеції, законодавці запровадили максимально лояльний механізм стягнення податків авансовими платежами (так звана «сплата у міру одержання доходу»), що розтягується на весь податковий рік, а вже опісля розраховують суму остаточного податку [16, с.122]. У Швеції діє принцип переплати. Він полягає у тому, що платники, аби не протермінувати зі сплаченням податків, наслідком чого є нарахування пені, упродовж року роблять додаткові платежі

на користь майбутніх податкових періодів. Переплачені кошти покривають дефіцит, утворений на рахунку платника податку [16, с.123].

У положенні пп. 267.8.1. п. 267.8. ст. 267 Податкового кодексу України зазначено, що транспортний податок сплачується фізичними особами протягом 60-ти днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення [101]. У такому разі чітко визначається момент спливу строку — 60-й день із моменту його початку, проте початок його перебігу («з дня вручення податкового повідомлення-рішення») об'єктивно неможливо детермінувати, здійснити прив'язку його початку до конкретної календарної дати. Тобто в непрямо закріплених строках тільки одна межа строку (початкова або ж кінцева) є такою, що може бути календарно визначеною.

Не менш важливу роль ніж строк у правовому механізмі транспортного податку відіграє темпорально-процедурна категорія «термін». Терміни, значно більші за річний період, встановлюються і щодо регулювання інших аспектів податкових відносин. Наприклад, відповідно до ст. 267 Податкового кодексу України термінами є: «до 1 лютого»; «до 1 квітня 2015 року»; «з 1 квітня 2015 року»; «до 20 лютого цього ж року»; «з дня виникнення права власності на такий об'єкт»; «після отримання інформації про перехід права власності»; «з місяця наступного за місяцем»; «з місяця в якому...»; «до 30 числа місяця» тощо.

Місяць як період часу, що породжує податково-правові наслідки, як і рік, може застосовуватись у формі календарного та некалендарного. Календарним місяцем може бути будь-який місяць календарного року, коли в законодавстві існує відповідне покликання на це. Водночас навряд чи з календарним місяцем можна пов'язувати абсолютну ідентичність в розрахунках термінів. Кількість днів в календарному місяці може коливатися (30 чи 31). Специфічною особливістю відрізняється лютий, що додається ще чотирирічним періодом.

Як вже зазначалось, згідно з нормами Конституції України платник податків має вчасно й у повному обсязі сплачувати податки, а тому законодавчі акти встановлюють строки сплати податку, податковий період. Своєчасність сплати податків є одним з основних критеріїв добросовісного виконання податкового обов'язку. Потрібно не лише сплатити грошові кошти, а й зробити це своєчасно, повною мірою. Термін сплати податку особливо важливий, тому що затримка податкових надходжень може призвести до загострення соціальних конфліктів так само, як і несплата податків взагалі.

Крім того, проводячи аналіз податкового періоду як складової оподаткування, не можна оминати увагою ще одне важливе питання. Йдеться про те, яким чином діє податкове законодавство у часі. Податковий період, як певний проміжок часу, протягом якого виконуються процедури з обчислення об'єкту оподаткування, податкової бази, ведення обліку об'єктів оподаткування, сплати податку, має бути стабільно закріплений. Держава має забезпечити стале надходження податків до бюджетів відповідного рівня. Таким чином, об'єктивні реалії вимагають корегування податкового законодавства з метою виправлення наявних помилок, вдосконалення податкових механізмів, приведення його у відповідність до міжнародних вимог тощо. При цьому вельми важливо впроваджувати зміни таким чином, щоб мінімально вплинути на ефективність виконання податкового обов'язку платниками в поточному бюджетному році, забезпечити належне виконання бюджету за доходами.

Проблеми дії актів податкового законодавства у часі, у просторі і відносно кола осіб не є новими, проте в Україні з прийняттям Податкового кодексу їх частково було вирішено. Питання дії податкового законодавства має вирішальне значення при їх практичному застосуванні. Від правильного вирішення цього питання залежить виникнення конкретних відносин, чітке виконання приписів нормативно-правового акту.

У своїх наукових працях А. Нестеренко зазначає, що відповідно до норм Податкового кодексу України (далі — ПК України, ПКУ) фізичні особи сплачують транспортний податок передплатою за звітний рік у зв'язку з надсиланням їм повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку до 01 липня звітного року, тому у випадку продажу автомобіля після сплати транспортного податку він не перераховується і поверненню не підлягає, а також новий власник автомобіля повторно сплатить транспортний податок з моменту придбання автомобіля [87, с. 150]. Водночас законодавець врахував цю прогалину в інституті оподаткування транспорту. Так, ст. 267.6.10 ПК України передбачає, що фізичні особи можуть звернутися до контролюючого органу для проведення звірки даних. У разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку на підставі оригіналів відповідних документів (зокрема документів, що підтверджують право власності на об'єкт оподаткування, перехід права власності на об'єкт оподаткування), контролюючий орган за місцем реєстрації платника податку проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним) [101].

Як свідчить, зокрема, і судова практика, податковий орган виносить податкові повідомлення-рішення за відсутності правових підстав та всупереч нормам закону. Так, Харківський окружний адміністративний суд у справі №820/11337/15 скасував податкове повідомлення-рішення, оскільки автомобіль позивача викрадено у м. Запоріжжя, про що позивач звернувся з відповідною заявою до правоохоронних органів м. Запоріжжя. Відповідно до витягу з Єдиного реєстру досудових розслідувань (далі — ЄРДР) заяву позивача зареєстровано та внесено в ЄРДР 22.08.2015 р. за ч. 3 ст. 289 КК України. Суд зазначив, що, у зв'язку з викраденням транспортного засобу, позивач був позбавлений об'єкту оподаткування, внаслідок чого розрахунок транспортного податку повинен бути здійснений по дату фактичного

володіння транспортним засобом [109]. Цей висновок кореспондується з висновком Ю. Боднарука, який вказує, на те, що у п. 267.6.8 ст. 267 Податкового кодексу України передбачено можливість не сплачувати податок у разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем за відповідний період. При цьому жоден нормативно-правовий акт не передбачає порядку оподаткування чи звільнення від транспортного податку (або застосування понижуючих коефіцієнтів під час визначення середньоринкової вартості) у разі значного відхилення фактичної ринкової вартості автомобіля від його середньоринкової вартості через значні пошкодження під час ДТП, внаслідок зловмисних дій третіх осіб, впливу стихій чи інших подібних ситуаціях. Податковий кодекс України закріплює норму, що, у разі спливу п'ятирічного віку автомобіля, протягом звітного року податок сплачується за період з 01 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, у якому вік такого автомобіля досяг (досягне) 5-ти років, та зазначає. З огляду на те, що форма свідоцтва про державну реєстрацію транспортного засобу не містить інформації про місяць випуску автомобіля (лише рік) — можуть виникнути певні труднощі під час встановлення цього факту [14, с. 95].

Щодо цього хочемо підкреслити, що форма свідоцтва про державну реєстрацію транспортного засобу іноді може містити рік та місяць виробництва, однак якщо ж зазначено лише рік, то транспортний засіб вважається випущеним 01 січня. Отже, з урахуванням викладеного, необхідно констатувати, що дії податкового органу порушують не тільки права і законні інтереси платника податків, а також і принципи, на яких будуються рішення Європейського Суду з прав людини, що слугують невід'ємною складовою принципу верховенства права, який постійно застосовується у рішеннях Європейського Суду з прав людини. Крім того, ст. 267 ПК України передбачає виключний перелік випадків звільнення від сплати податку, але має певні прогалини.

Власне, слід акцентувати увагу, що фізична особа, на відміну від юридичної, не декларує транспортний податок, а податковий орган самостійно робить розрахунок та надсилає податкове-повідомлення рішення платнику податку. Тобто, після надходження податкового-повідомлення рішення, платник податків повинен його сплатити. Однак, у разі не відправлення або не вручення податкового-повідомлення рішення щодо сплати податку, платник звільняється лише від відповідальності за несвоєчасну сплату. Жодним нормативно-правовим актом не передбачено надсилання повторно податкового-повідомлення рішення, або його копії.

На сьогодні, незважаючи на всі перешкоди в нашій державі — «антикрихкість» (невразливість) є надзвичайно важливою, 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 часі пандемії COVID-19 та збройної агресії Російської Федерації проти України, — зумовила низку змін у податковому адмініструванні: платників податків звільнили від сплати низки податків або сплата їх стала добровільною. До того ж, зазначені умови мають чітку темпорально-визначену у часі дію, діють лише у період воєнного стану в Україні. Означеними змінами не передбачено нічого, що б стосувалось транспортного податку. Однак, якщо автомобіль залишився на території, де проходили бойові дії? Поки що це риторичне питання не було висвітлено у податковому законодавстві. Звісно, кожен платник податків має вчасно здійснювати їх сплату до бюджету, безвідносно до політико-економічної ситуації в Україні та світі. Та, чому б не відстрочити транспортний податок, як ми уже попередньо пропонували у підрозділі 1.3.? Оскільки держава першочергово зацікавлена у тому, щоб транспортний податок ефективно стягувався з власників автомобілів з метою формування стабільного джерела доходу до місцевого бюджету. До того ж такі зміни

будуть відповідати ідеї «антикрихкості» вітчизняної податкової системи, у таких несприятливих умовах.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

У процесі аналізу проблем, правового регулювання додаткових елементів правового механізму транспортного податку, які увійшли до розділу 3 дисертації, було зроблено такі висновки:

1. Встановлено принципову рису правового механізму транспортного податку, яка відрізняє її від інших складових податкової системи України та полягає у тому, що база транспортного податку збігається з його об'єктом.

2. Звернено увагу на характерну відмінність оподаткування транспорту у європейських країнах, яка полягає в урахуванні екологічної безпеки при закріпленні бази оподаткування. У країнах Європейського Союзу транспортний податок ґрунтується на параметрах, що обумовлюють визначення бази транспортного податку. До таких параметрів належить об'єм двигуна та викиди CO₂.

3. Встановлено різницю між оподаткуванням на володіння електричним легковим автомобілем та автомобілем з двигуном внутрішнього згорання у країнах Європейського Союзу. 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. У Австрії, Бельгії, Данії, Польщі, Португалії законодавець звільнив електромобілі від податку на власність, виключивши цей вид транспорту з бази оподаткування.

4. Констатовано, що європейська практика передбачає при визначенні бази транспортного податку орієнтуватися на рівень викидів вуглекислого газу, а також на тип силового агрегата транспортного засобу.

5. Проаналізовано досвід країн Європейського Союзу на предмет бази оподаткування транспортним податком. Визначено, що такий податок має у

різних країнах Європи різне цільове призначення, а податкові бази характеризуються широким різноманіттям за своєю суттю. Але, спільною особливістю транспортного податку для всіх країн Євросоюзу є потужний контроль за обсягами викидів вуглекислого газу.

6. Акцентовано на тому, що неможливим є безпосередній вплив на екологічну ситуацію шляхом встановлення бази оподаткування транспортним податком на підставі викиду вуглекислого газу в атмосферу легковим автомобілем. Це пояснюється тим, що легкові автомобілі, які підлягають оподаткуванню транспортним податком, виконані з урахуванням новітніх розробок щодо високих показників екологічності та економічності. А насправді забруднюють довкілля викидами вуглекислого газу довкілля саме транспортні засоби старого зразка з двигунами внутрішнього згоряння, яких на сьогодні в Україні є переважна більшість. Тому закордонний досвід бази оподаткування на основі викидів автомобілем вуглекислого газу поки що недоцільно застосовувати до вітчизняного оподаткування транспортним податком.

7. Доведено, що установа податкового періоду, враховуючи всі особливості справляння податку, зважаючи на певний термін часу, є ключовим для визначення елементного складу транспортного податку. Законодавець чітко регламентував визначеними строками процедуру виконання платником податків обов'язку зі сплати податків. Наріжним каменем податкової системи є своєчасність. Отже, платник повинен сплатити податок не лише у повному обсязі, але й своєчасно.

8. Зазначено, що такі темпорально обумовлені категорії, як «строк» і «термін» відіграють надзвичайно важливу роль у забезпеченні належного функціонування правового механізму транспортного податку. Встановлено, що строки в елементах правового механізму транспортного податку можуть отримувати свою фіксацію завдяки вжиттю таких словосполучень: «дорівнює календарному року»; «протягом місяця з дня»; «протягом 10 днів з моменту

отримання»; «протягом 30 календарних днів з дня» тощо. Що стосується термінів, які закріплені в межах окремих елементів правового механізму транспортного податку, то вони можуть отримувати свою формалізацію за допомогою словосполучень, що означають конкретну дату: «до 1 лютого»; «до 1 квітня 2015 року»; «з 1 квітня 2015 року»; «до 20 лютого цього ж року»; «з дня виникнення права власності на такий об'єкт»; «після отримання інформації про перехід права власності»; «з місяця наступного за місяцем»; «з місяця в якому...»; «до 30 числа місяця» тощо. Зауважено, що відповідні строки й терміни можуть мати: а) пряму форму закріплення (вказівка на конкретну календарну дату); б) непряму форму закріплення (вказівка на певний юридичний факт (дію чи подію)).

9. Аргументовано що, на сьогодні надзвичайно важливою для податкової системи України є така риса, як «антикрихкість» (невразливість). Так, несподівані, дезорієнтуючі чинники, які на перший погляд є абсолютною загрозою (наприклад, пандемія COVID-19 та збройна агресія Росії проти України), насправді сприяють блискавичній адаптації вітчизняної системи оподаткування до екстремальних умов. Швидкість, з якою Україна реагує на зміни сьогодення та намагається зберегти свою «антикрихкість» у часі пандемії COVID-19 та збройної агресії Російської Федерації проти України, — зумовила низку змін у податковому адмініструванні: платників податків звільнили від сплати низки податків або сплата їх стала добровільною. До того ж, зазначені умови мають темпорально-визначену у часі дію, тобто діють лише у період воєнного стану в Україні. Під час воєнного стану транспортний податок не зазнав ніяких додаткових змін. Та, у податковому законодавстві щодо транспортного оподаткування існують риторичні питання, що потребують опрацювання. Наприклад, якщо автомобіль залишився на території, де проходили бойові дії, то яким чином податкова система повинна відреагувати на це? Поза всяким сумнівом, що кожен платник податків повинен своєчасно здійснювати сплачувати їх до

бюджету, без огляду на вітчизняну політико-економічну ситуацію. Ефективним та резонним рішенням у такому випадку вбачається процедура відстрочення сплати транспортного податку, що цілком відповідатиме ідеї «антикрихкості» вітчизняної податкової системи у воєнний період та забезпечить стабільне надходження доходів до місцевого бюджету.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й вирішено наукове завдання, що полягає у визначенні правової природи та механізму правового регулювання транспортного податку в Україні, як одного з видів майнового податку, розробці науково обґрунтованих рекомендацій для подальшого вдосконалення чинного податкового законодавства. За результатами дисертаційної роботи сформульовано такі висновки:

1. Запропоновано авторську дефініцію поняття «транспортного податку», а саме «транспортний податок — це 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».

2. 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.

3. Встановлено недоліки майнового транспортного податку, запровадженого Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», серед яких: 1) порушення принципу стабільності під час запровадження податку; 2) правове регулювання бази оподаткування, оскільки нею виступає легковий автомобіль, що підпадає під визначені

характеристики; 3) неналежні межі розмірів штрафів, у порівнянні з вартістю автомобіля, за несплату транспортного податку, оскільки на платників податку, які ухиляються від його сплати, накладають штраф у розмірі всього лиш 340 грн, а в разі повторної несплати — 1020 грн; 4) різниця сум сплачуваного податку в кожній адміністративно-територіальній одиниці, з огляду на прив'язку до місця реєстрації автомобіля, тобто автомобіль може використовуватись в будь-якій місцевості, а сплаті податок підлягає там, де зареєстровано авто.

4. Констатовано, що у випадку, якщо об'єкт оподаткування транспортним податком перебуває на тимчасово окупованій території, дана обставина не впливає на права та обов'язки платника транспортного податку, оскільки органи місцевого самоврядування щороку ухвалюють рішення стосовно введення місцевих податків.

5. Запропоновано переглянути діючу регламентацію розподілу повноважень між Верховною Радою України та органами місцевого самоврядування стосовно введення в дію місцевих податків та зборів. Таким чином змінити диспозицію статті, яка регулює податки і збори, п.п. 10.21 , 10.3 та 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України, замінивши з «установлення» на «введення». Вказане внесе чіткість в процес податково-правового регулювання.

6. Запропоновано авторську поправку закріплення у відповідному пункті ст. 267 Податкового кодексу України пільги щодо сплати транспортного податку, яка відобразить сучасні реалії України, а саме: «Одержати відстрочку або розстрочку сплати транспортного податку можна на термін від 90 днів до 180 днів у період коронавірусної хвороби (COVID-19) або перебування в зоні бойових дій. На максимальний термін розстрочки мають право претендувати юридичні особи у разі зниження доходів більш ніж на 50 відсотків».

7. Охарактеризовано критерії ідентичності платників транспортного податку: 1) платник транспортного податку належить до змішаного типу, поділяючись на фізичних або юридичних осіб, в тому числі нерезидентів, у яких виникає податковий обов'язок. Але, платниками не можуть бути філії та представництва юридичних осіб та їхні відокремлені підрозділи; 2) акцент законодавця на резиденство 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 якій виникають податкові права та обов'язки.

8. Доведено недоцільність закріплення дефініції поняття «легковий автомобіль» у Податковому кодексі України, щоб запобігти його перевантаженню надлишковою термінологією, оскільки дане визначення й так уже міститься в інших нормативно-правових актах.

9 Запропоновано, з огляду на податкову практику держав Європейського Союзу та для уникнення помилкового тлумачення назви транспортного податку, наступні зміни до ст. 267 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.

10. Акцентовано на тому, що ставка транспортного податку в Україні є фіксованою та порушує принцип соціальної справедливості щодо рівного забезпечення інтересів власників автомобілів різної цінової категорії, тому обґрунтованим є запровадження прогресивної ставки транспортного податку. Оскільки легкові автомобілі мають різну вартість, а ставка, що застосовується для них, — однакова. Запропоновано до даного поділу

включити критерій екологічності класу автомобіля, що в свою чергу буде співмірно та обґрунтовано.

11. Встановлено принципову рису правового механізму транспортного податку, яка відрізняє її від інших складових податкової системи України та полягає у тому, що база транспортного податку збігається з його об'єктом.

12. Звернено увагу на характерну відмінність оподаткування транспорту у європейських країнах, яка полягає в урахуванні екологічної безпеки при закріпленні бази оподаткування. У країнах Європейського Союзу транспортний податок ґрунтується на параметрах, що обумовлюють визначення бази транспортного податку. До таких параметрів належить об'єм двигуна та викиди CO₂.

13. Акцентовано на тому, що не можливим є безпосередній вплив на екологічну ситуацію шляхом встановлення бази оподаткування транспортним податком на підставі викиду вуглекислого газу в атмосферу легковим автомобілем. Це пояснюється тим, що легкові автомобілі, які підлягають оподаткуванню транспортним податком, виконані з урахуванням новітніх розробок щодо високих показників екологічності та економічності. А насправді забруднюють довкілля викидами вуглекислого газу довкілля саме транспортні засоби старого зразка з двигунами внутрішнього згоряння, яких на сьогодні в Україні є переважна більшість. Тому закордонний досвід бази оподаткування на основі викидів автомобілем вуглекислого газу поки що недоцільно застосовувати до вітчизняного оподаткування транспортним податком.

13. Доведено, що установлення податкового періоду, враховуючи всі особливості справляння податку, зважаючи на певний термін часу, є ключовим для визначення елементного складу транспортного податку. Законодавець чітко регламентував визначеними строками процедуру виконання платником податків обов'язку зі сплати податків. Наріжним

каменем податкової системи є своєчасність. Отже, платник повинен сплатити податок не лише у повному обсязі, але й своєчасно.

14. Зазначено, що такі темпорально обумовлені категорії, як «строк» і «термін» відіграють надзвичайно важливу роль у забезпеченні належного функціонування правового механізму транспортного податку. Встановлено, що строки в елементах правового механізму транспортного податку можуть отримувати свою фіксацію завдяки вжиттю таких словосполучень: «дорівнює календарному року»; «протягом місяця з дня»; «протягом 10 днів з моменту отримання»; «протягом 30 календарних днів з дня» тощо. Що стосується термінів, які закріплені в межах окремих елементів правового механізму транспортного податку, то вони можуть отримувати свою формалізацію за допомогою словосполучень, що означають конкретну дату: «до 1 лютого»; «до 1 квітня 2015 року»; «з 1 квітня 2015 року»; «до 20 лютого цього ж року»; «з дня виникнення права власності на такий об'єкт»; «після отримання інформації про перехід права власності»; «з місяця наступного за місяцем»; «з місяця в якому...»; «до 30 числа місяця» тощо. Зауважено, що відповідні строки й терміни можуть мати: а) пряму форму закріплення (вказівка на конкретну календарну дату); б) непряму форму закріплення (вказівка на певний юридичний факт (дію чи подію)).

15. Аргументовано що, на сьогодні надзвичайно важливою для податкової системи України є така риса, як «антикрихкість» (невразливість). Так, несподівані, дезорієнтуючі чинники, які на перший погляд є абсолютною загрозою (наприклад, пандемія COVID-19 та збройна агресія Росії проти України), насправді сприяють блискавичній адаптації вітчизняної системи оподаткування до екстремальних умов. Швидкість, з якою Україна реагує на зміни сьогодення та намагається зберегти свою «антикрихкість» у часі пандемії COVID-19 та збройної агресії Російської Федерації проти України, — зумовила низку змін у податковому адмініструванні: платників податків звільнили від сплати низки податків

або сплата їх стала добровільною. До того ж, зазначені умови мають темпорально-визначену у часі дію, тобто діють лише у період воєнного стану в Україні. Під час воєнного стану транспортний податок не зазнав ніяких додаткових змін. Та, у податковому законодавстві щодо транспортного оподаткування існують риторичні питання, що потребують опрацювання. Наприклад, якщо автомобіль залишився на території, де проходили бойові дії, то яким чином податкова система повинна відреагувати на це? Поза всяким сумнівом, що кожен платник податків повинен своєчасно здійснювати сплачувати їх до бюджету, без огляду на вітчизняну політико-економічну ситуацію. Ефективним та резонним рішенням у такому випадку вбачається процедура відстрочення сплати транспортного податку, що цілком відповідатиме ідеї «антикрихкості» вітчизняної податкової системи у воєнний період та забезпечить стабільне надходження доходів до місцевого бюджету.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л. Податкова система : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2015. 416 с.
2. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія. Київ: Алерта, 2013. 384 с.
3. Атаманчук Н. І. Правове регулювання непрямого оподаткування в Україні : дис. ... док. юр. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2020. 497 с.
4. Бабін І. І. Юридична конструкція податку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Чернівці, 2007. 220 с.
5. Барін О. Р. Правові основи податкової системи України: сучасний стан, основні елементи, принципи: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2018. 197 с.
6. Безвенюк В. Р. Адміністративно-правове регулювання майнового оподаткування: Кваліфікаційні магістерські роботи. Донецький національний університет імені Василя Стуса. Вінниця, 2020. URL: [file:///C:/Users/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D0%B8%D0%BD/Downloads/9488-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-18926-1-10-20210215%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D0%B8%D0%BD/Downloads/9488-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-18926-1-10-20210215%20(3).pdf)
7. Безпалько І. Р. Аналіз конкурентоспроможності податкової системи України в сучасних глобалізаційних умовах. *Ефективна економіка*. Київ, 2015. №10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2015/26.pdf (дата звернення: 24.09.2022).
8. Березовська С. В. Транспортний податок в Україні: недоліки, проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка. Фінанси. Право*. 2016. № 6(1). С. 49-54. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfipr_2016_6%281%29__13
9. Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : монографія. за ред. проф. М. П. Кучерявенко. Харків: Легас, 2003. С. 22-23.

10. Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 207 с.
11. Білодід І. К. Словник української мови : В 11 т. Київ : Наук. думка, 1970–1980. (Т. 1: А–В. ; Т. 2: Г–Ж. ; Т. 3: З. ; Т. 4: І–М. ; Т. 5: Н–О. ; Т. 6: П–По. ; Т. 7: Пої–При. ; Т. 8: При–Р. ; Т. 9: С. ; Т. 10: Т–Ф. ; Т. 11: Х–Я.).
12. Бобошко Л. І. Транспортний податок в Україні: стан та перспективи. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. Ірпінь, 2017. № 1. – С. 25-36. – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpnudps_2017_1_4.
13. Боксгорн А. В. Адміністрування місцевих податків і зборів як об'єкт правового регулювання : дис. ... доктора філософії : 081. Одеса. 2021. 237 с.
14. Бондарук Ю. В. Про деякі проблемні питання оподаткування транспортним податком за новими правилами. *Правові та інституційні механізми забезпечення розвитку держави та права в умовах євроінтеграції: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (20 травня 2016 р., м. Одеса) : у 2 т. Т. 2. відпов. ред. Афанасьєва М. В. Одеса, 2016. - С. 93-96.*
15. Бортнік Н. В. Зарубіжна практика місцевого оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 8 (1). С. 15–17.
16. Браславський Р. Г. Правове регулювання процедур виконання податкового обов'язку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. 194 с.
17. Васильєва А. Г. Правова природа обов'язків платника податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2016. 192 с.
18. Великий енциклопедичний юридичний словник. за ред. акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. Київ: ТОВ «Вид-во «Юридична думка»», 2007. 992 с.

19. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Ірпінь : ВТФ «Перун», 2002. С. 1211. URL: <https://slovnyk.ua/index.php?swrd=Суб'єкт>
20. Виноградов В. А. Фізична особа як платник транспортного податку: сучасні проблеми та шляхи їх вирішення. *Науково-виробничий журнал «Держава та регіони. Серія: Право»*. 2015. № 3 (49). С. 24-30. URL: http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/3_2015/7.pdf.
21. Вікторчук М. В. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2016. – 219 с.
22. Волков Д. О. Удосконалення системи непрямого оподаткування в контексті реформування державних фінансів України. *Економіка промисловості*. 2008. № 4. С. 28-36.
23. Воронова Л. К., Кучерявенко М. П. Фінансове право : навч. посіб. для студентів юридичних вишів і факультетів. Харків : Легас, 2003. 360 с.
24. Воронова Л. К., Кучерявенко М. П., Пришва Н. Ю. Фінансове право України: навч. посіб. Київ: Правова єдність, 2009. 395 с.
25. Галкіна О. В. Правове регулювання способів та строків виконання обов'язку із сплати податків та зборів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 197 с.
26. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права: навч. посіб. 4-те вид., перероб. і допов. Київ : Знання, 2003. 307 с.
27. Гетманцев Д. О. До питання про правове регулювання непрямого оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія «Право»*. 2013. Вип. 22. Ч. I. Том 2. С. 132-138.
28. Гетманцев Д. О. Про окремі проблемні питання визначення правового статусу платників податків. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Юридичні науки*. 2014. Вип. 4, Т. 2. С. 39.

29. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бойко Н. В. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування : наук.-практ. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2014. 336 с.
30. Головашевич О. О. До питання про правосуб'єктність фізичних осіб. Підприємництво, господарство і право. 2007. №5. С. 24–27.
31. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд.. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. – 193 с.
32. Гусєва В. О. Правове регулювання податку на додану вартість в Україні : дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 195 с.
33. Данилишин В.І. Транспортний податок: зарубіжний досвід та українські реалії. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 3. С. 702–705.
34. Данілов С. О. Органи публічної влади як суб'єкти податкових правовідносин : дис... докт. філософії : 081. Ірпінь, 2021. 247 с.
35. Дмитрик О. Зміст та класифікація фінансових правовідносин. *Легас* 2003. С. 73
36. Дмитрик О., Котенко А., Смичок Є. Вплив принципів податкового законодавства на ведення бізнесу в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність : проблеми теорії та практики*. 2019. Т. 1. № 28. С. 105–113.
37. Дрига А. Б. Непрямі податки в системі регулювання суспільного добробуту : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01. Київ, 2002. 16 с.
38. Дроздовська О. С., Озерчук О. В. Співвідношення прямих і непрямих податків у податковій системі України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. №10. С. 44-50
39. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2009. С. 179.

40. Євсікова О. В. Захист податкових правовідносин у адміністративних судах України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2012. 19 с.
41. Єфімов О. М. Корпоративні права у податкових відносинах. *Правове регулювання економіки*. 2019. № 18. С. 113-125. URL: https://kneu.edu.ua/userfiles/24_11_2015/2019/ZBD086D0A0NI_PD0A0E_2019_28E284961829stor__113-125.pdf (дата звернення: 29.11.2022).
42. Заверуха О. Б. Права та інтереси платника податків: дихотомія чи симбіоз? *Київський часопис права*. №2. 2023. С. 57-63
43. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Податки, збори, обов'язкові платежі: термінологічний словник / А. Г.Загородній, Г. Л. Вознюк. 2-е вид., випр. та допов. Львів : Національний університет «Львівська політехніка» (ІВЦ «Інтелект+» ПДО), 2003. 192 с.
44. Замасло О. Т. Податкова система України : теорія, методологія, практика : монографія. Львів : ЛНУ імені Івана Франка, Львів, 2017. 420 с.
45. Калиновська Л. В. Правове регулювання обліку платників податків в Україні : дис. ... канд. юр. наук : 12.00.07. Харків, 2013. 211 с.
46. Калиновська Л. В. Правове регулювання обліку платників податків в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2013. 20 с.
47. Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 203 с.
48. Касьяненко Л. М. Податкова політика в Україні та її правове забезпечення. *Ірпінський юридичний часопис*. Університет державної фіскальної служби України, 2019. Випуск 1. С. 100-105. (Серія : право).
49. Ківалов С. В., Бачеріков О. В. Адміністративне судочинство у справах, пов'язаних із виборчим процесом: монографія. Одеса : Фенікс, 2012. С. 117.

50. Кліменко Д. І. Актуальні аспекти правового регулювання процедур введення у дію місцевих податків в умовах пандемії (на прикладі податку на майно). *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: «Юриспруденція»* : зб. наук. пр. / Міжнар. гуманіт. ун-т. – Одеса : МГУ. 2021 №49.

51. Кліменко Д. І. Актуальні вади правового регулювання транспортного податку та шляхи їх усунення. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2021. № 1(37). Vol. 2.

52. Кліменко Д. І. Історико-правова природа транспортного податку – реальність сьогодення. *Правові новели*. 2021. № 14.

53. Кліменко Д. І. Компаративний аналіз транспортного податку. *Правова позиція*. 2021. № 2 (31).

54. Кліменко Д. І. Становлення та функціонування податкової системи України. *Актуальні проблеми держави і права*. 2020. № 87.

55. Кліменко Д.І. Вплив судової практики на реалізацію податкового обов'язку при сплаті транспортного податку. *Вороновські читання (Судовий прецедент – джерело права або приклад правозастосування)* : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук. - практ. конф, м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р. Редкол.: М. Кучерявенко, О. Головашевич. Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. – 466 с.

56. Кліменко Д.І. Зміст та структура податкової системи. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Одеса, 12–13 лютого 2021 р. Одеса : Причорноморська фундація права, 2021.

57. Кліменко Д.І. Реалізація принципів податкового законодавства. *Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства України* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 19–20 лютого 2021 р. Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2021.

58. Кобильнік Д.А., Казарін Б., Караванський О. Податкова система України: генеза та сучасний стан. Економіка. Фінанси. Право. 2022. № 12/1. С. 9-13.

59. Кодекс Республіки Казахстан від 12.06.2001р. № 209-2 «Про податки та інші обов'язкові платежі до бюджету (Податковий кодекс)». Законодавство Казахстану URL: <http://www.pavlodar.com/zakon/?dok=00967&ogl=all>.

60. Козацька М. Д. Щодо питання теоретичного та законодавчого визначень об'єкта оподаткування. *Підприємництво, господарство і право*. 2017р. № 10. С 145 –150

61. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.

62. Корнієнко С. М. Оподаткування майна у світі та в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Херсон, 2014. № 6. С. 266 URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_06/253.pdf/

63. Костя Д. В. Об'єкт та предмет як елементи юридичної конструкції природоресурсних платежів. *Науковий вісник Чернівецького університету. Збірник наук. праць*. Чернівці, 2013. 102-108 с. URL: https://www.researchgate.net/publication/304578877_Ob%27ekt_ta_predmet_ak_elementi_uridicnoi_konstrukcii_prirodoresurnih_plateziv (дата звернення: 20.10.2022).

64. Кравчун А. С. Щодо окремих питань реформування оподаткування майна в Україні. *II Часопис Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Право». 2011. №1 (3). С. 1-11.

65. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. 208 с.

66. Кучерявенко М. П. Курс податкового права : в 6 т. Харків : Легас, 2002. Т. 2 : Введення в теорію податкового права. 2002. 600 с.

67. Кучерявенко М. П. Курс податкового права : в 6 т. Харків : Легас; Право, 2005. Т. 3 : Вчення про податок. 600 с.
68. Кучерявенко М. П. Курс податкового права : в 6 т. Харків : Право, 2007. Т. 4 : Непрямі податки С. 17.
69. Кучерявенко М. П. Податкове право України : акад. курс : підручник. Київ : Прав. єдність, 2008. 704 с.
70. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. – 528 с.
71. Кучерявенко М. П. Податкове право: підручник. Харків : Легас, 2001. С.113.
72. Кучерявенко М. П. Податкові процедури : правова природа і класифікація. Київ : Правова єдність; Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. 460 с.
73. Кучерявенко М. П. Природа податку як конструкції зустрічного узгодження обов'язків (на прикладі підприємств критичної інфраструктури). *Право України*. 2021. №4. С.167-181.
74. Кучерявенко М. П. Фінансове право : підручник. Харків : Право, 2013. С. 76.
75. Лакушева Є. В. Приватні інтереси платників податків у податкових правовідносинах. *Форум права*. 2012. № 3. С. 364–369.
76. Ларіна О. В. Правове регулювання процедур виконання обов'язку зі сплати податків та зборів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2014. 200 с.
77. Латковська Т.А. Дотримання принципу стабільності у податкових правовідносинах: судова практика. *Juris Europensis Scientia*. 2023. № 1. С. 84-88.
78. Лукашев О. А. Доктрина податкового права і нормотворчість у сфері оподаткування. *Право України*. 2020. № 2020/04. С. 71–81
URL: <https://doi.org/10.33498/louu-2020-04-071> (дата звернення: 15.05.2023).

79. М. П. Кучерявенко, Є.М. Смичок, С.В. Брояков. Правова природа рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів: проблема віднесення до регуляторних актів. *Вісник академії правових наук України*. 2022. №2.

80. Маринчак Є. С. Податкова правосуб'єктність фізичних і юридичних осіб. *Журнал східноєвропейського права*. 2016. No 23. С. 39-50.

81. Медведєв М. Ю. *Форми і методи публічного адміністрування у податковій системі України* : дис. ... кандидат. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2018. 212 с.

82. Мінка Т. П., Руденко В. О. Повноваження місцевої влади щодо справляння податків. *Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ*. 2019. № 4. URL: <https://visnik.dduvs.in.ua/wp-content/uploads/2020/02/4-19-ua/10.pdf>

83. Міщенко Л. В. Держава як суб'єкт податкових правовідносин. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2015. Вип. 3. С. 114–120.

84. Музика-Стефанчук О. А. *Фінансове право* : навч. посіб. Київ : Вид. ПАЛИВОДА А. В., 2004. 220 с.

85. Н. М. Деєва, Т. О. Дулік, Н. І. Редіна *Оподаткування в Україні* : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 544 с.

86. Наконечна Г. Я., Шнайдер М. Р. Особливості правового регулювання транспортного податку в Україні. *Право і суспільств*. 2017 рік. №3. Ч.2. С. 124-127

87. Нестеренко А. А. Майновий податок – транспортний податок як основа функціонування місцевих бюджетів в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. №5. С. 149-151.

88. О. П. Гетманець, О. М. Шуміло, О. В. Покотаєва *Податкове право України* : навч. посіб. Київ : «Хай-Тек Прес», 2013. 432 с. URL :

https://dspace.univd.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/9195/Podatkove_pravo%2Bobklad.pdf?sequence=1&isAllowed=y (дата звернення 21.04.2023).

89. Овчаренко А. С. Транспортний податок в Україні: стан і перспективи. *Порівняльно-аналітичне право*. 2015. № 2. С. 191–194.

90. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с.

91. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

92. Пархоменко-Цироцяниц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Одеса, 2005. 192 с. С. 74-75.

93. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права : монографія. Чернівці : ЧДУ, 1998. 275 с.

94. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2001. 184 с.

95. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків та зборів в Україні : монографія. Харків : Легас, 2003. С. 28.

96. Пирога І. С. Оптимізація податкової системи України. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 6. Том 2. С. 74-79.

97. Пліс І. О. Податкова правосуб'єктність фізичних осіб : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2013. 176 с.

98. Податкове право України : підручник / О. О. Головашевич, Харків : Право, 2019. 440 с.

99. Податковий кодекс Азербайджанської Республіки. від 11 липня 2000 року № 905. URL:<http://www.taxes.gov.az/rus/qanun/mecelle.shtml>.

100. Податковий кодекс Республіки Молдова від 24 квітня 1997 року №1163-XIII. URL:http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=3834.

101. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13, № 13-14, № 15-16, № 17. С. 556. Ст. 112.

102. Поліщук Я. В. Ставка податків і зборів: правова природа та класифікація : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2018. 191 с.

103. Постанова Верховного Суду 05 листопада 2018 р., судова справа № 822/2687/17. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77636854> (дата звернення: 06.06.2021).

104. Постанова Верховного Суду 12 червня 2018 р., судова справа № 813/3965/17. URL : <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74671110> (дата звернення: 06.06.2021).

105. Постанова Верховного Суду 27 березня 2018 р., судова справа № 804/7071/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76113850> (дата звернення: 15.09.2019).

106. Постанова Верховного Суду 29 березня 2018 р., судова справа № 820/1354/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/73043811> (дата звернення: 16.09.2019).

107. Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду 26 травня 2016 р., судова справа № 820/1354/16 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/58015795> (дата звернення: 16.09.2019).

108. Постанова Харківського окружного адміністративного суду 12 квітня 2016 р., судова справа № 820/1354/16 URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/57209441> (дата звернення: 16.09.2019).

109. Постанова, Харківський окружний адміністративний суд 02 грудня 2015 р., судова справа № 820/11337/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/54010647>

110. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посіб. Київ : Юрінком-Інтер, 2010. 368 с.

111. Про автомобільний транспорт : Закон України від 05.04.2001 р. № 2344-III : станом на 23 берез. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#Text>.

112. Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування підприємств та організацій громадських організацій інвалідів : Закон України від 13.07.2000 р. № 1926-III : станом на 1 квіт. 2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1926-14#Text>.

113. Про внесення змін до деяких законів України щодо фінансування дорожнього господарства : Закон України від 16.07.1999 р. № 986-XIV : станом на 1 черв. 2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/986-14#Text> (дата звернення: 05.06.2021).

114. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 17.03.2020 р. № 530-IX : станом на 10 жовт. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/530-20#Text> (дата звернення 07.04.2021).

115. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 01.05.2020 р. № 540-IX (дата оновлення 24.06.2020) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20> (дата звернення 07.04.2021).

116. Про внесення змін до Закону України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" : Закон України від 18.02.1997 р. № 75/97-ВР : станом на 1 січ. 2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/75/97-вр#Text> (дата звернення: 05.06.2021).

117. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від

28.12.2014 р. № 71-VIII : станом на 1 січ. 2022 р.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>.

118. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19#Text> (дата звернення: 06.06.2021).

119. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. Офіційний вісник України. 2017. № 4, С. 37, Ст. 103. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1791-19#Text> (дата звернення: 06.06.2021).

120. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19) : Закон України від 17.03.2020 № 533-IX (дата оновлення 29.05.2020) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20> (дата звернення 07.04.2021).

121. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. Офіційний вісник України. 2017. № 4. С. 78, Ст. 106. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19#Text> (дата звернення: 06.06.2021).

122. Про економічний експеримент щодо стабілізації роботи підприємств легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області : Закон України 13.01.2000 № 1375-XIV. Відомості Верховної Ради України. 2000. № 10. Ст. 78. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1375-14#Text> (дата звернення: 05.06.2021).

123. Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень: Закон України від 18 листопада 2003 р. № 1255-IV. (дата оновлення 01.07.2021) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1255-15#Text>.

124. Про запобігання поширенню на території України коронавірусу COVID-19 спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2 : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.03.2020р. № 211. (дата оновлення 29.08.2020) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/211-2020-п> (дата звернення 07.04.2021).

125. Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників : Закон України 15.01.1998 № 25/98-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1998. № 25 . Ст. 147. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/25/98-вр#Text>

126. Про затвердження Державної програми розвитку автомобільних доріг загального користування на 2007-2011 роки : Постанова Каб. Міністрів України від 03.08.2005 р. № 710 : станом на 19 черв. 2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/710-2005-п#Text>

127. Про затвердження Класифікатора державного майна: Наказ Фонду державного майна України від 15 березня 2006 р. № 461 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0461224-06#Text>.

128. Про затвердження Національного стандарту №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. №1440 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF/card2#Card>.

129. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР : станом на 31 берез. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text>.

130. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів : Закон України від 11.12.1991 р. № 1963-XII : станом на 1 січ. 2011 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1963-12#Text> (дата звернення: 05.06.2021).

131. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21.12.2000 р. № 2181-III : станом на 1 січ. 2011 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>.

132. Про Правила дорожнього руху : Постанова Каб. Міністрів України від 10.10.2001 р. № 1306 : станом на 14 груд. 2022 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1306-2001-п#Text>.

133. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII : станом на 1 січ. 2011 р.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text> (дата звернення: 09.10.2020).

134. Про транспорт : Закон України від 10.11.1994 р. № 232/94-ВР : станом на 28 квіт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/232/94-вр#Text>.

135. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закону України 17.12.1998 р. № 320-XIV. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 5. Ст. 39. URL : https://ips.ligazakon.net/document/T980320?an=136&ed=0000_00_00 (дата звернення 05.06.2021).

136. Проєкт Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: від 11.11.2020 р. № 4101-д. URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=70402 (дата звернення: 06.06.2021).

137. Проєкт Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо упорядкування структури акцизного податку: від 19.06.2020 № 3704. URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=69221.

138. Ривак Н. О. Непряме оподаткування в механізмі державного регулювання економіки : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.00.03. Львів, 2014. 20 с.

139. Рижий А. В. Правове регулювання місцевих податків та зборів в умовах децентралізації : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 227 с.
140. Розрахунок середньоринкової вартості легкових автомобілів для цілей оподаткування транспортним податком. Міністерство економіки України: офіц. веб-сайт. URL: <https://www.me.gov.ua/Vehicles/CalculatePrice?lang=uk-UA>
141. Сагайдак В. В. Податково-правовий режим нерухомого майна в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Дніпро, 2019. 204 с.
142. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання: правова природа, динаміка та наслідки невиконання : монографія Харків : Право, 2013. 328 с.
143. Сидор І. П. Цінові аспекти податків на споживання, теоретична концептуалізація. *Світ фінансів*. 2008. Вип. 1. С. 125–133.
144. Сидорова Е. О. Податкові повноваження органів публічної влади в Україні : дис. ... докт. філософії : 081. Харків, 2018. 230 с.
145. Сидорук Р. А. Поняття та класифікація суб'єктів податкових правовідносин. *Юридичний вісник*. 2014. №1. С. 203- 209.
146. Сідельникова Л., Костіна Н. Податкова система : навч. посіб. Київ, 2012. 576 с.
147. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : (енциклопед. курс): підруч. для студ. вищ. навч. закл. освіти. Харків : Еспада, 2006. 776 с.
148. Словник іншомовних слів. Мельничук О. С. Київ : Гол. ред. УРЕ, 1977. 968 с.
149. Смичок Є. М. Судові доктрини у податковому праві : дис. ... д-ра юр. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 450 с.
150. Теремецький А. І. Загальна характеристика елементів структури податкових правовідносин. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 19. С. 175–188.

151. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків : Діа плюс, 2012. 648 с.

152. Теслюк Н. П., Назаренко Я. Я., Наконечна С. А. Транспортний податок та його роль у формуванні місцевих бюджетів. *Ефективна економіка*. 2021. № 2.

153. Трофімова Л. В. Податкова політика і податкова система. *Форум права*. 2010. № 1. С. 364–370.

154. Філософський енциклопедичний словник : енциклопедія. НАН України, Ін-т філософії ім. Г. С. Сковороди; голов. ред. В. І. Шинкарук. Київ : Абрис, 2002. - 742 с.

155. Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. – 189 с.

156. Хомутич В. Ю. Загальні засади встановлення податків та зборів : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2015. 201 с.

157. Христофоров А. Б. Деякі аспекти адміністрування транспортного податку в Україні. *Право і суспільство*. 2018. № 2. Частина 2. С. 248 URL:http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2018/2_2018/part_2/2-2.pdf (дата звернення: 01.09.2021).

158. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. (дата оновлення 01.01.2021) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#top> (дата звернення 07.04.2021).

159. Шаренко М. С. Правове регулювання транспортного податку в Україні. *Право і суспільство*. 2016. № 5. С. 144-146. URL:http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2016/5_2016/part_1/28.pdf

160. Шевчук С. Європейська конвенція про захист прав людини та основних свобод: практика застосування та принципи тлумачення у контексті сучасного українського праворозуміння. *Практика Європейського суду з прав людини. Рішення. Коментарі*. 1999. № 2. С. 16.

161. Шемшученко Ю. С. «Юридична енциклопедія» ім. М.П. Бажана : Вид-во «Українська енциклопедія», 2003. Т. 5. 736 с.
162. Шкільова Н. В. Правове регулювання оподаткування нерухомості в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2013. 201 с.
163. Шуліченко Т. В., Механізм майнового оподаткування в Україні : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Одеса, 2012. 23 с.
164. Шульженко О. В. Правове регулювання податкової бази : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2012. 199 с. С. 39.
165. Bouvier V. Introduction au droit fiscal general et la theorie de l'impot. 3-e ed. – Paris: L.G.D.J., 2000. 342p.
166. Huitema E. The ACEA Tax Guide. Brussels: European Automobile Manufacturers' Association (ACEA), 2022. 376 p. URL: https://www.acea.auto/files/ACEA_Tax_Guide_2022.pdf (дата звернення 23.09.2022).
167. Kevany L. Spending Review 2019: incentives for personal electric vehicle purchase. Dublin: Department of Climate change unit, Ireland, 2019. 46 p. URL: <https://assets.gov.ie/25107/eb5a541e3b614c94a3e47c8d068e72c9.pdf>
168. Schrotten A., Scholten P., Wijngaarden L. Transport taxes and charges in Europe: an overview study of economic internalisation measures applied in Europe. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2019. 193 p. URL: https://cedelft.eu/wp-content/uploads/sites/2/2021/03/CE_Delft_4K83_Transport_taxes_and_charges_in_Europe_Final.pdf (дата звернення 25.10.2022).
169. Smith A. (1977) An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. Edited by S.M. Soares. MetaLibri Digital Library. 754 p.
170. Wappelhorst S., Mock P., Yang Z. Using vehicle taxation policy to lower transport emissions: an overview for passenger cars in Europe. Berlin : International Council on Clean Transportation, 2018. 54 p. URL:

https://theicct.org/sites/default/files/publications/EU_vehicle_taxation_Report_20181214_0.pdf (дата звернення 23.09. 2022).

171. Zahedi, S.; Cremades, L.V. Vehicle taxes in EU countries : how fair is their calculation?. A: International Congress on Project Engineering. "16th International Congress on Project Engineering". Valencia: Asociación Española de Ingeniería de Proyectos (AEIPRO), 2012, p. 114. URL: <https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2117/18150/vehicles.pdf> (дата звернення 25.10.2022).

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ ТА
ВІДОМОСТІ ПРО АПРОБАЦІЮ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЇ**Наукові праці, які відображають основні результати дисертації:**

1. Кліменко Д. І. Становлення та функціонування податкової системи України. *Актуальні проблеми держави і права*. Одеса, 2020. Вип. 87. С. 72-77. URL:

<http://dspace.onua.edu.ua/bitstream/handle/11300/14096/limenko%20D.%20I.%20Becoming%20and%20functioning%20tax%20system%20of%20Ukraine.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

2. Кліменко Д. І. Актуальні аспекти правового регулювання процедур введення у дію місцевих податків в умовах пандемії (на прикладі податку на майно). *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: «Юриспруденція». Одеса: МГУ. 2021. Вип. 49. С. 82-85. URL: <https://vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc49/juspradenc49.pdf>

3. Кліменко Д. І. Історико-правова природа транспортного податку – реальність сьогодення. *Правові новели*. 2021. Вип. 14. С. 19-25. URL: http://legalnovels.in.ua/journal/14_2021/14_2021.pdf

4. Кліменко Д. І. Компаративний аналіз транспортного податку. *Правова позиція*. 2021. № 2 (31). С. 108-112. URL: https://legalposition.umsf.in.ua/archive/2021/2/2_2021.pdf

5. Кліменко Д. Актуальні вади правового регулювання транспортного податку та шляхи їх усунення. *KELM (Knowledge, Education, Law, Management)*. 2021. № 1(37). Vol. 2. С. 221-226. URL: <https://kelmczasopisma.com/viewpdf/6211>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

1. Кліменко Д. І. Вплив судової практики на реалізацію податкового обов'язку при сплаті транспортного податку. *Вороновські читання (Судовий*

прецедент – джерело права або приклад правозастосування) : збірник статей, доповідей та тез учасників міжнар. наук. - практ. конф, м. Ірпінь, 4-5 жовтня 2019 р. / Редкол.: М. Кучерявенко, О. Головашевич. – Харків : Асоціація фінансового права України, 2019. С. 123-128. URL: <http://afl.org.ua/wp-content/uploads/2020/06/Voronovski-chitannya-2019-Zbirnik-tez.pdf>

2. Кліменко Д. І. Зміст та структура податкової системи. *Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Одеса, 12–13 лютого 2021 р. Одеса : Причорноморська фундація права, 2021. С. 77-82. URL: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/21675/1/Spesivtsev_ffb.pdf

3. Кліменко Д. І. Реалізація принципів податкового законодавства. *Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства України* : матеріали міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 19–20 лютого 2021 р. Харків : ГО «Асоціація аспірантів-юристів», 2021. С. 34-36.