УДК 347.73
DOI https://doi.org/10.32847/ln.2021.14.03

Кліменко Д.І.
аспірант кафедри фінансового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

ІСТОРИКО-ПРАВОВА ПРИРОДА ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ – РЕАЛЬНІСТЬ СЬОГОДЕННЯ

Постановка проблеми. За свою історію оподаткування транспорту пережило безліч змін та нововведень. Ретроспектива транспортного податку почалась з проголошення незалежності України в 1991 році, і з цього часу він зазнав багато змін. Історико-правовий розвиток оподаткування транспортних засобів дає змогу зрозуміти, яке положення і роль він має сьогодні, можливість зробити певні висновки та не допустити помилок минулих років. Тому в даній статті ми б хотіли дослідити динаміку розвитку транспортного податку, складність розвитку якого уможливлює його поділ на ряд окремих часових періодів, що характеризують основні події становлення і розвитку транспортного податку.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є розгляд еволюції оподаткування транспортних засобів в Україні.

Виклад основного матеріалу. Відправною точкою для етапу становлення оподаткування транспорту стало закріплення податку у складі системи оподаткування Закон України «Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» від 11.12.1991р [1]. 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 ходу. Платниками податку визнавались 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 ходу, а також зернозбиральних і спеціальних комбайнів з двигунами [1]. 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. Наступним етапом у становленні транспортного податку можна вважати Закон України від 18 лютого 1997 «Про внесення змін в Закон України «Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» [2]. 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. Однак вказана прив'язка проіснувала відносно недовго для сільськогосподарських товаровиробників. У зв'язку із чим у 1998 році в порядку експерименту приймається Закон України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» від 15 січня 1998, 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». Так, господарства сплачували єдиний податок, який включав в себе 12 податків та зборів, до переліку якого входив також податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

Даним законом об'єктом оподаткування визначалась земля, а саме площа ріллі або площа порівняної ріллі, переданої сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданої йому d користування. Ставка встановлювалась за гектар порівняної ріллі з урахуванням коефіцієнта родючості гектара ріллі кожного господарства [3]. Слід зазначити, що ставка єдиного податку визначалась у грошовій або у натуральній формі. Причому реалізація податкового обов'язку у натуральній формі була більш ефективною. Слід наголосити, що експеримент позитивно вплинув на порядок оподаткування. По-перше, спростилась процедура звітності, з'явилися стимули інтенсивного використання всієї землі. По-друге, справляння податків помітно зросло, що мало значення для прийняття у 1999 році Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року, яким описаний вище експеримент поширений на всю територію країни [4]. Порядок оподаткування сільськогосподарських підприємств збережений той самий, що і в експериментальних умовах при деяких особливостях. Так, у фіксований податок не включено ПДВ, прибутковий податок із громадян та акцизи.

Крім того, Верховною Радою України 17 лютого 2000 прийнято Закон України «Про економічний експеримент щодо стабілізації роботи підприємств легкої та деревообробної промисловості Чернівецької області», який діяв на території Чернівецької області у період з 1 липня 1999 року по 1 липня 2001 року [5]. 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 1 січня 2000 року та містив суттєві зміни [6]. Так, змінено європейську грошову одиницю на національну грошову одиницю України, відкориговано 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 вида транспортного засобу. Водночас звільнено від сплати податку інвалідів 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. Незначні зміни до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» внесені Законом України «Про порядок погашення зобов'язані, платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р.

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 [7]. 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.

Варто підкреслити, що протягом 1991–2011 років видавалась велика кількість нормативно-правових актів, роз'яснюючих порядок застосування Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів», та внесені зміни до нього, що в подальшому привело до порушення стабільності. Ситуація дещо покращилась у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, який можна виділити в період оптимізації.

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 самохід-них машин і механізмів замінив загальнодержавний збір за першу реєстрацію транспортного засобу. 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 [8]. 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. Чинний на сьогодні транспортний податок введено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [9]. Новий податок замінив свого попередника та мав низку новацій. Первісна його модель передбачала об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см. та кількість років, що минули з року випуску транспортного засобу, а саме з дати випуску не більше п'яти років, що підпадало під критерії оподаткування. Крім того, чітко закріплені та систематизовані усі елементи податку, який сплачувався систематично протягом всього періоду перебування об'єкта оподаткування у власності платника податку. Разом із тим 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 1 січня податкового (звітного) року [10]. 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 [11]. 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 [12].

Однак слід зазначити той факт, що в запровадженні нового майнового податку є свої, на наш погляд, недоліки. Перший із них – це порушення принципу стабільності під час його запровадження, оскільки місцеві ради були змушені приймати 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 [8]. Дана 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 визначає середньоринкову вартість транспортного засобу у відповідному році, а контролюючі органи виносили податкові повідомлення-рішення із «заокругленням» технічних характеристик автомобіля. 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 [8].

Зазначене узгоджується із правовою позицією Верховного Суду із цього питання. До прикладу, постанова Верховного Суду від 05.11.2018 у справі № 822/2687/17. Верховний Суд зазначив, що в рішенні суду повинно 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 [13].

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 веб-сайті Мінекономрозвитку інформації про автомобілі, які є об'єктом оподаткування транспортним податком у податковому році [14]. Однак, як вже зазначалось у 2016, прив'язку до об'єму двигуна скасовано.

Третя вада 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'єктив оподаткування. Чому не розширити цей перелік? Включити до якого: мотоцикли, літаки, судна, яхти, що значно наповнить місцеві бюджети.

Четвертий недолік – неналежні межі розмірів штрафів за несплату транспортного податку, оскільки до платників податку, які ухиляються від його сплати, накладають штраф у розмірі 340 грн, а в разі повторній несплаті – 1020 грн.

Наступною вадою 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 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.

Період оптимізації. У 2020 році Кабінетом міністрів України схвалено проєкт 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 [15]. Однак якщо депутати підтримують дану пропозицію, то це «вдарить по гаманцю» основної маси населення держави.

Висновки. Аналіз історико-правової природи транспортного податку показав, що, не дивлячись на різноманіття шляхів його реформування, розроблялись більш нові, покращені умови розвитку транспортного податку. І наразі наша країна прагне його вдосконалити, враховуючи інтереси держави, територіальних громад, платників податку, з урахуванням сучасних умов та стану екології.

Анотація

У статті проаналізовано еволюцію оподаткування транспортних засобів, починаючи із проголошення незалежності України в 1991 році до теперішнього часу. Автором досліджено динаміку розвитку транспортного податку та врахована складність його розвитку, зроблено поділ на ряд окремих часових періодів, що характеризують основні події становлення і розвитку транспортного податку. Зосереджено увагу на проблемних моментах чинного транспортного податку в Податковому кодексі України. Проаналізовано актуальні постанови Верховного Суду в спорах щодо транспортного податку, а саме: щодо «заокруглення» контролюючими органами об'єму циліндрів двигуна та щодо меж повноважень податкового органу, які полягають виключно у прийнятті податкового повідомлення-рішення, а обов'язок щодо визначення середньоринкової вартості транспортного засобу законодавцем покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку.

Автором проаналізовано проєкт 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. Зроблено висновок щодо доцільності його прийняття.

На завершення автором зроблено висновок, щодо справляння транспортного податку в такому вигляді, в якому він існує сьогодні, є малоефективним, тому наразі наша країна прагне його вдосконалити, враховуючи інтереси держави, територіальних громад, платників податку, з урахуванням сучасних умов та стану екології.

Ключові слова: податок, транспортний податок, платник податку, оподаткування, транспортний засіб.

Klimenko D.I. Historical and legal nature of vehicle taxation – contemporary reality
Summary

The article analyzes the evolution of vehicle taxation from the proclamation of Ukraine's independence in 1991 to the present. The author studies the dynamics of transport tax development and taking into account the complexity of its development, the division is made into a number of separate time periods that characterize the main events of formation and development of transport tax. The focus is on the problematic aspects of the current transport tax in the Tax Code of Ukraine. The current rulings of the Supreme Court in disputes regarding the transport tax are analyzed, namely: regarding the *rounding* of the engine cylinders by the controlling bodies and regarding the limits of the tax authority's powers, which consist exclusively in making a tax notice-decision and the obligation to determine the average market value. vehicle legislator is entrusted to the central body of executive power, which implements the state policy of economic development.

The author analyzes the draft Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine to Ensure Balanced Budget Revenues", which proposes to amend the object of transport tax, namely to reduce the average market value of taxable vehicles, which will immediately expand their list. The conclusion on expediency of its acceptance is made.

At the end, the author concluded that the collection of transport tax in the form in which it is today – ineffective, so at present our country seeks to improve it, taking into account the interests of the state, local communities, taxpayers, taking into account modern conditions and environmental conditions.

Key words: tax, transport tax, taxpayer, taxation, vehicle.

Список використаних джерел:

1. Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів : Закон України 11.12.1991р. № 1963-XII. *Відомості Верховної Ради України.* 1991. № 11. Ст. 150. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1963-12#Text (дата звернення: 05.06.2021).
2. Про внесення змін в Закон України «Про податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів» : Закон України 18.02.1997 р. № 75/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України.* 1997. № 15. Ст. 117. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/75/97-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення: 05.06.2021).
3. 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 (дата звернення: 05.06.2021).
4. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закону України 17.12.1998 № 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).
5. 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).
6. Про внесення змін до деяких законів України щодо фінансування дорожнього господарства : Закон України 16.07.1999 № 986-XIV. *Відомості Верховної Ради України.* 1999 р. № 40. Ст. 361. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/986-14/ed19990716#Text (дата звернення: 05.06.2021).

7. Державна програма розвитку автомобільних доріг загального користування на 2007-2011 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.08.2005 р. № 710. *Офіційний вісник України*. 2005. № 32. С. 1925. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/710-2005-п#Text (дата звернення: 05.06.2021).
8. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. (дата оновлення 15.05.2021) URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 05.06.2021).
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. *Офіційний вісник України.* 2015. № 3. С.18. Ст. 46.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII. *Офіційний вісник України.* 2016. № 3. С. 99. Ст. 152. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19#Text (дата звернення: 06.06.2021).
11. 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).
12. 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).
13. 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).
14. 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).
15. 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).