

УДК 342.9

Д. Г. Кригіна
аспірант кафедри фінансового права
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого

ТРАНСПОРТНИЙ ПОДАТОК: ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ

Питання оподаткування завжди було чи не найбільш соціально «чутливою» сферою, де приватний інтерес міг вступати в суб'єктивно-детерміноване протиріччя з публічним. Для подолання такої потенційної конфліктності інтересів запровадження загальнообов'язкових платежів податкового характеру має здійснюватись у порядку, визначеному приписами чинного законодавства (процедурний аспект) та відповідати основоположним принципам чинного податкового законодавства (змістовний аспект). Водночас потрібно зауважити, що нормотворець не завжди є послідовним у запровадженні окремих податків та зборів, у нормотворчій діяльності, пов'язаній із внесенням змін до правового механізму відповідних загальнообов'язкових платежів податкового характеру. У контексті вищезазначеного цікавим є дослідження такого місцевого майнового податку як транспортний.

Дефініція транспортного податку може бути синтезована за допомогою аналізу змістовних аспектів відповідного податку та нормативних приписів, що встановлюють елементи правового механізму його сплати. Так, транспортний податок – це обов'язковий до сплати місцевий майновий податок, що стягується з юридичних та фізичних осіб, у власності яких є легковий автомобіль (автомобілі), із року випуску яких минуло не більше 5 років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати. Як слушно зауважує А.С. Овчаренко, відповідний податок є різновидом «податку на розкіш» [1].

Для послідовності здійснюваного дослідження вбачається за доцільне проаналізувати історичні етапи становлення та перетрансформації транспортного податку. Сплата транспортного податку передбачалась ще Законом України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 року. У рамках відповідного нормативно-правового акту транспортний податок детермінувався як «податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів». Правовий механізм сплати відповідного загальнообов'язкового платежу податкового характеру передбачався Законом України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 11.12.1991 року. Із прийняттям Податкового кодексу України 2010 року сплату зазначеного

податку було скасовано. Замість нього було запроваджено збір за першу реєстрацію транспортних засобів, який діяв до 2015 року.

У подальшому Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 року було запроваджено такий місцевий майновий податок як транспортний. Правовий механізм сплати відповідного податку було перетрансформовано у зв'язку із прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 року. Водночас слід зауважити, що запровадження відповідного загальнообов'язкового платежу податкового характеру (що мало місце в кінці 2014 року) та зміни до елементів відповідного податку (що мали місце в кінці 2016 року) супроводжувалося процедурною та змістовною непослідовністю, що фактично призвело до порушення логіки функціонування правових механізмів сплати транспортного податку.

Із прийняттям Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 року нормотворцем було порушено один із найбільш основних процедурно-установчих принципів податкового права – принцип стабільності (пп. 4.1.9. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України). Так, відповідно до приписів пп. 4.1.9. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України передбачається, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть уноситися пізніше, як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому будуть діяти нові правила та ставки [2]. У нашому дослідженні важливим є те, що зміни до правового механізму транспортного податку були запроваджені шляхом прийняття Закону України від 20.12.2016 року, тобто за 11 днів до закінчення відповідного бюджетного періоду, що є грубим порушенням процедурних вимог, які висувають до нормотворчості у сфері оподаткування. Фактично, законодавцем було порушено перспективно-орієнтовану складову вимог принципу стабільності (такий підхід обумовлюється тим, що, окрім перспективно-орієнтованої складової, принцип стабільності також містить поточно-орієнтовані вимоги, а саме: «податки та збори, їхні

ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року»).

Крім цього, варто зазначити, що Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 року було порушено ще одне вихідне положення податкового права. Так, у відповідності з положеннями приписів п. 7.3. ст. 7 Податкового кодексу України («Загальні засади встановлення податків і зборів») будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим кодексом України й не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до Податкового кодексу України та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства [2]. Водночас слід зазначити, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 року передбачалося внесення змін не тільки до Податкового кодексу України або ж нормативно-правових актів, які встановлюють відповідальність за порушення податкового законодавства, але й, зокрема, до такіх актів: Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 року; Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 року; Закон України «Про державне регулювання виробництва й обігу спирту етилового, коньячного й плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» від 19.12.1995 року; Закону України «Про державну підтримку сільськогосподарства України» від 24.06.2004 року; Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» від 05.07.2012 року тощо. Спираючись на вищезазначене, можемо стверджувати, що порушення з боку законодавця є однією з найбільш основних вихідних засад податкового законодавства, що отримала свою безпосередню формалізацію в межах приписів п. 7.3. ст. 7 Податкового кодексу України.

У цьому разі ми зазначаємо, що порушення вимог принципу стабільності з боку нормотворця (пп. 4.1.9. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України) та принципу виключності механізмів податково-правового регулювання (п. 7.3. ст. 7 Податкового кодексу України) зумовлює такий стан справ, за якого транспортний податок функціонує в податковій системі України з порушеннями вимог нормативно-установчого характеру. Водночас порушень зазнають як процедурних (з приводу заборони вносити зміни до будь-яких елементів податків та зборів не пізніше як за шість місяців до

початку нового бюджетного періоду), так і матеріально-правових (з приводу визначеності джерел права, якими можуть вноситися зміни до положень чинного податкового законодавства) вимог. Функціонування правових механізмів сплати транспортного податку фактично поза межами правового поля призводить до неефективності роботи механізмів акумуляції надходжень від його сплати.

За відповідної ситуації процедурні порушення з боку законодавця призвели до «нігілістичного» ставлення платників податків до необхідності його сплати. У свою чергу це призводить до підвищеної конфліктності відносин (в аспекті сплати транспортного податку) між публічно-владним суб'єктом (органом контролю) та приватноправовим суб'єктом (фізичними та юридичними особами, у власності яких є наявний об'єкт оподаткування). Водночас варто зауважити, що, як правило, суди приймають рішення в аспекті відповідної категорії спорів на користь платників податків. До того ж важливим є те, що в рамках судової практики судів вищих інстанцій, існують певні суперечності щодо їхніх підходів у ставленні до необхідності сплати перетрансформованого транспортного податку:

а) Постанова Вищого адміністративного суду України (далі – ВАСУ) від 30.08.2016 року (справа № 826/22028/15) [3] (правова позиція відповідає інтересам платників податків);

б) Постанова ВАСУ від 28.09.2016 року (справа № 826/18692/15) [4] (правова позиція відповідає інтересам органу, що здійснює контроль).

Транспортний податок є обов'язковим до встановлення з боку органів місцевого самоврядування (місцевих, сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад) місцевим податком. Такий підхід обумовлюється приписами п. 10.2. ст. 10 Податкового кодексу України, де зазначається, що місцеві ради обов'язково установлюють податок на майно в частині транспортного податку [5].

Із зазначеного вище вбачається, що дискреційні повноваження органів місцевого самоврядування зі встановлення відповідного загальнообов'язкового платежу податкового характеру є обмеженими. Водночас варто зауважити, що Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 року в п. 4 Прикінцевих та перехідних положень зазначається таке: «Установити, що в 2017 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів, прийнятих на виконання цього Закону, не засто-

совуються вимоги п. п. 4.1.9 п. 4.1 та п. 4.5 ст. 4, п. п. 12.3.4 п. 12.3, п. п. 12.4.3 п. 12.4 та п. 12.5 ст. 12 Податкового кодексу України та Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [6].

Фактично вищезазначеним приписом законодавець намагається обмежити дію принципу стабільності в аспекті нормотворчої діяльності місцевих рад. Такий підхід не лише з природно-правової точки суперечить функціонуванню основних механізмів правового регулювання, але й формально-юридично є таким, що суперечить положенням чинного податкового законодавства. Так, відповідно до приписів п. 2.1. ст. 2 Податкового кодексу України («Внесення змін до Податкового кодексу України») зміна положень Податкового кодексу України може здійснюватися виключно шляхом внесення змін Податкового кодексу України [7].

Водночас змін до приписів пп. 4.1.9 п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 року не здійснювалося, а, отже, вони чинні у відповідній редакції та отримують свою безпосередню правореалізацію (правозастосування) за відповідним змістом. Навіть, якщо вважати, що шляхом прийняття окремого нормативно-правового акту можна обмежити дію окремих положень податкового законодавства, ми за жодних обставин не можемо визнати належним обмеження дії основоположного припису податкового законодавства звичайною нормою права.

У цьому випадку ми повинні констатувати виникнення дійсної колізії приписів чинного законодавства, які повинні регламентувати податкові відносини. Такий стан справ потенційно призводить до того, що платники податків, у разі виникнення податкового спору щодо сплати транспортного податку, можуть посилатися на презумпцію правомірності рішень платника податків, що також є одним з основоположних принципів податкового законодавства (п. п. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України). Так, відповідно до приписів п. п. 4.1.4. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України та положень п. 56.21. ст. 56 Податкового кодексу України у разі, коли норма Податкового кодексу України чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі Податкового кодексу України, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або органів

контролю, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [8]. Реалізація відповідного презумпційного положення за відповідної ситуації спрямована на забезпечення інтересів платників податків та нівелювання негативних наслідків, що спричинені порушенням правил юридичної техніки з боку нормотворця.

Отже, з вищезазначеного вбачається, що формування правового механізму транспортного податку супроводжувалося непослідовністю та суперечністю нормативно-установчої діяльності, що в подальшому призвело до порушення логіки акумуляції відповідного загальнообов'язкового платежу податкового характеру.

Література

1. Овчаренко А.С. Транспортний податок в Україні: стан і перспективи. Порівняльно-аналітичне право. 2015. №2. С. 191–194.
2. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
3. Постанова ВАСУ від 30.08.2016 р. (справа № 826/22028/15). URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/60223298>.
4. Постанова ВАСУ від 28.09.2016 р. (справа № 826/18692/15). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/62528464>.
5. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
6. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» від 20.12.2016 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1791-19/paran174#n174>.
7. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Податковий кодекс України в редакції від 01.01.2018. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Анотація

Кригіна Д. Г. Транспортний податок: проблемні аспекти запровадження. – Стаття.

У статті проаналізовано проблемні аспекти запровадження транспортного податку. Досліджено історичні етапи становлення та перетрансформації транспортного податку. Автором доведено, що формування правового механізму транспортного податку супроводжувалося непослідовністю та суперечністю нормативно-установчої діяльності, що в подальшому призвело до порушення логіки акумуляції відповідного загальнообов'язкового платежу податкового характеру.

Ключові слова: податок, транспортний податок, майновий податок, оподаткування, платник податків, загальнообов'язковий платіж.

Аннотация

Кригина Д. Г. Транспортный налог: проблемные аспекты внедрения. – Статья.

В статье проанализированы проблемные аспекты внедрения транспортного налога. Исследованы исторические этапы становления и перетрансформации транспортного налога. Автором доказано, что формирование правового механизма транспортного налога сопровождалось непоследовательностью и противоречивостью нормативно-учредительной деятельности, в дальнейшем привело к нарушению логики аккумуляции соответствующего обязательного платежа налогового характера.

Ключевые слова: налог, транспортный налог, имущественный налог, налогообложение, налогоплательщик, общеобязательный платеж.

Summary

Kryhina D. H. Transport tax: problem aspects of implementation. – Article.

The article analyzes the problematic aspects of the introduction of a transport tax. Historical milestones of formation and transformation of transport tax are investigated. The author proved that the formation of the legal mechanism of the transport tax was accompanied by inconsistency and contradiction of regulatory activity, which subsequently led to a violation of the accumulation logic of the corresponding mandatory tax payment.

Key words: tax, transport tax, property tax, taxation, tax payer, compulsory payment.