

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

ХРИСТОФОРОВ А. Б.,
ад'юнкт кафедри
адміністративно-правових дисциплін
(Донецький юридичний інститут
МВС України)

УДК 347.73

**ДЕЯКІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ
ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ**

Статтю присвячено дослідженню правового регулювання транспортного податку в Україні. Звернено увагу на особливості визначення об'єкта оподаткування, податкової бази, обчислення податку. Аналіз практики оподаткування транспортних засобів у зарубіжних країнах дозволив запропонувати шляхи вдосконалення оподаткування транспорту в Україні.

Ключові слова: місцевий податок, транспортний податок, легковий автомобіль, платник податку, контролюючий орган.

Статья посвящена исследованию правового регулирования транспортного налога в Украине. Внимание уделено особенностям определения объекта налогообложения, налоговой базы, порядка исчисления налога. Анализ практики налогообложения транспортных средств за рубежом позволил предложить направления усовершенствования налогообложения транспорта в Украине.

Ключевые слова: местный налог, транспортный налог, легковой автомобиль, плательщик налога, контролирующий орган.

The article is devoted to the research of legal regulation of transport tax in Ukraine. A particular attention is paid to the determination of the object of taxation, the tax base, the procedure of tax calculation. Analysis of the transport taxation practices abroad enabled to offer ways to improve transport taxation in Ukraine.

Key words: local tax, transport tax, passenger car, tax payer, controlling body.

Вступ. У діючій податковій системі України складовою частиною майнового оподаткування виступає транспортний податок. Важливість цього податку обумовлена декількома факторами. По-перше, необхідно звернути увагу на певне ставлення законодавця саме до характеру закріплення цього механізму. В Україні цей податок має стабільну законодавчу форму та діє ще з 1991 року на підставі Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» [1]. Із прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України (далі – ПК України) податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, як майновий податок, було скасовано і введено в дію збір за першу реєстрацію транспортних засобів, який до 2015 року являв оподаткування транспорту в Україні [2]. У 2014 році в результаті проведеної податкової реформи було прийнято низку змін до ПК України, зокрема, відбулася трансформація за принципом об'єднання близьких за правовою природою платежів, у результаті чого було запроваджено



новий місцевий податок – податок на майно, у складі якого в якості самостійного податку закріплено транспортний податок (ст. 267 ПК України) [3]. І по-друге, розміри сум від його надходжень до місцевих бюджетів: у 2015 році – 434 млн грн; 2016 році – 342 млн грн; 2017 році – 216 млн грн; прогнозована сума податку на 2018 рік – 238,1 млн грн.) [4]. Тобто, натепер надходження від транспортного податку є незначними для формування дохідної частини місцевих бюджетів.

Дослідженню проблем майнового оподаткування присвячено достатню увагу в науці податкового права [5-8]. Проте реформування та становлення податкової системи України, а особливо той фактор, що нині транспортний податок розглядається як одне із джерел подолання дефіциту місцевих бюджетів та є важливим елементом бюджетної консолідації, обумовлює підвищений інтерес до цієї проблематики.

Постановка завдання. Метою статті є правова оцінка норм податкового законодавства в частині регламентації визначення, нарахування та сплати транспортного податку, а також вироблення пропозицій щодо його вдосконалення.

Результати дослідження. Порядок справляння транспортного податку регулюється Розділом XII, зокрема, ст. 267 ПК України [2]. Перед тим, як аналізувати або детально характеризувати окремі елементи податкового механізму та порядок адміністрування зазначеного податку, необхідно визначитися зі змістом транспортного взагалі. Це положення має бути відбито в законодавчому акті, а першою статтею його необхідно визначити саме зміст конкретного податку.

Так, транспортний податок, без сумніву, належить до категорії прямих, що стягуються в процесі придбання та накопичення матеріальних благ, визначаються розміром об'єкта оподаткування і включаються в ціну виробництва товару. Грошові відносини, що регулюються податковим правом, виникають між державою та самим платником, який вносить податок безпосередньо до бюджету. З огляду на те, що прямі податки поділяються на особові (сплачуються із справді отриманого платником доходу (прибутку) і враховують фактичну платоспроможність платника) і реальні (податки, якими оподатковується не справжній дохід платника податків, а уявний, середній дохід, одержуваний у певних економічних умовах від того чи іншого предмета оподаткування, коли оподаткуванню підлягає, насамперед, майно) [9, с. 44], транспортний податок варто віднести до прямого реального податку. І на наш погляд, він фактично не має бути динамічним, оскільки орієнтований і прив'язаний до стабільної, незмінної бази – вартості майна (чи іншої якісної характеристики), яке розглядається як об'єкт оподаткування. Прибуткові ж податки орієнтовані на мобільніші об'єкти регулювання – доходи, які можуть існувати або навіть зводитися практично до нуля.

Таким чином, транспортний податок можна визначити як прямий податок, що сплачується фізичними та юридичними особами (резидентами та нерезидентами), які мають у власності зареєстровані транспортні засоби, закріплені законодавством України як об'єкт оподаткування.

Цей податок є змішаним, тобто платниками останнього можуть бути як фізичні, так і юридичні особи, зокрема, нерезиденти, які є власниками зареєстрованих в Україні легкових автомобілів, що є об'єктами оподаткування (п.п. 267.1.1. ст. 267 ПК України) [2]. Характеризуючи цей елемент податку, варто звернути увагу, по-перше, на те, що законодавець обмежує види транспортних засобів виключно легковими автомобілями. Відповідно до Закону України «Про автомобільний транспорт» легковий автомобіль – це автомобіль, який за своєю конструкцією та обладнанням призначений для перевезення пасажирів з кількістю місць для сидіння не більше ніж дев'ять з місцем водія включно [10]. І по-друге, акцентується, що до них відносяться тільки власні, які зареєстровані згідно з діючим законодавством. Як зазначає І.Є. Криницький, застосування такого податку пов'язано зі специфічною особливістю, яка полягає в тому, що визначення матеріального об'єкта оподаткування має пройти певну процедурну легалізацію через реєстрацію транспортних засобів відповідними органами [5, с. 12]. Однією з особливостей майнових податків є те, що об'єктом оподаткування є майно саме по собі, а не майно як джерело доходу [11, с. 123]. При цьому майно саме



по собі не породжує жодних податкових наслідків. Обов'язок зі сплати податку виникає за наявності певної юридичної підстави, тобто зафіксованої у праві. І в такому разі ми маємо на увазі право власності щодо легкового автомобіля, який підлягає державній реєстрації і який виступає об'єктом оподаткування.

З цього приводу хотілося б звернути увагу на динаміку змін у податковому законодавстві щодо визначення як об'єкта обкладання транспортним податком, так і податкової бази. Так, відповідно до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» до об'єктів оподаткування відносилися трактори (колісні), легкові автомобілі та автомобілі вантажні або спеціального призначення; мотоцикли та велосипеди з установленим двигуном; яхти та судна парусні; човни моторні і катери, інші човни. При цьому база оподаткування визначалася, виходячи з потужності двигуна у кінських силах, на основі об'єму циліндрів двигуна, довжини корпусу судна [1]. Із прийняттям ПК України та введенням збору за першу реєстрацію транспортних засобів об'єктами оподаткування були визначені колісні транспортні засоби; судна; літаки і вертольоти [2].

З моменту введення з 1 січня 2015 року саме транспортного податку в якості об'єкта оподаткування закріплено виключно легкові автомобілі, що відповідають таким характеристикам: обсяг двигуна більше 3 тис. куб. см – для дизельного двигуна, 3 тис. куб. см – для бензинового двигуна, вік яких не перевищував 5 років [3]. Із 2017 року такими об'єктами стали легкові автомобілі: 1) з року випуску яких минуло не більше 5 років включно (для 2018 року – автомобілі, випущені не раніше 2013 року); 2) середньоринкова вартість яких перевищує 375 розмірів мінімальної заробітної плати (у 2016 році такий вартісний показник становив 750 розмірів мінімальної заробітної плати) на 1 січня податкового (звітного) року (на 2018 рік – більше 1396125 грн) встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (п. 267.2.1 ст. 267 ПК України). Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі (далі – Мінекономрозвитку), за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, станом на 1 січня податкового (звітного) року, виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального [12]. Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року Мінекономрозвитку на своєму офіційному веб-сайті розміщує перелік легкових автомобілів, які підлягають оподаткуванню.

Таким чином, можна констатувати, що нині відбулося значне звуження видів об'єктів обкладання транспортним податком. З цього приводу цілком правильною вбачається позиція вчених, які в якості позитивного моменту відзначають навпаки пріоритетність розширення бази оподаткування [13, с. 29; 14, с. 194]. Це дозволило би збільшити частку надходжень до доходів місцевих бюджетів за рахунок транспортного податку. Окрім цього, варто зазначити, що транспортний податок в Україні введено з позиції «оподаткування розкоші». І якщо щодо легкових автомобілів, які потрапляють під оподаткування, можна погодитися з їх характеристикою, як «елітних», що вимірюється їхньою вартістю, не є зрозумілим виведення з-під оподаткування інших видів транспортних засобів, зокрема яхт, гелікоптерів, літаків. Варто зазначити, що зарубіжне податкове законодавство містить інші орієнтири в оподаткуванні транспорту.

Так, у підґрунті європейської практики оподаткування транспортних засобів закладено, насамперед, екологічну складову. Головна ідея – стимулювати власників транспортних засобів придбавати автомобілі з найменшим впливом на навколишнє середовище або дорожнє покриття, у зв'язку із чим як база оподаткування використовуються такі параметри транспорту, як: обсяг викидів вуглекислого газу, об'єм (потужність) двигуна, маса тощо [15, с. 150]. У такий спосіб справді відбувається реалізація принципу соціальної справедливості із вдалими поєднаннями фіскальної й стимулюючої функцій податків [16, с. 141]. Наприклад, у Німеччині величина податку залежить від двох показників: 1) об'єму та типу двигуна (чим більший об'єм двигуна, тим більший податок) – для власників транспортних засобів з бензиновим двигуном ставка податку складає 2 євро за кожні 100 см³, а для власників транспортних засобів із дизельним двигуном – 9 євро за кожні 100 см³; 2) об'єму викиду



вуглекислого газу CO₂ (ставка податку складає 2 євро за кожен грам). У Франції та Італії розмір транспортного податку також залежить від декількох показників: потужності двигуна транспортного засобу та об'єму викиду вуглекислого газу CO₂ (200 грамів газу за кілометр шляху) [13, с. 32; 17, с. 703].

Принципово протилежним є механізм стягнення та нарахування податку в Данії, Австрії, Австралії, де розмір податку залежить від вартості автомобіля [13, с. 32–33]. Так, наприклад, в Австралії ставки податку з власників транспортних засобів майже не відрізняються, всі громадяни сплачують 10% від вартості легкового автомобіля та 5% від вартості вантажівки. Власники дорогих машин сплачують додатково ще 33% від вартості автомобіля. До дорогих в Австралії належать автомобілі, що дорожчі за 57 тис. дол. [17, с. 704]. У США податок з власників транспортних засобів включено до ціни палива. Чим більше автомобіль споживає палива, тим більша величина податку, який сплачують до бюджету [17, с. 703]. Незважаючи на різні підходи в оподаткуванні транспортних засобів за кордоном, можна стверджувати, що принцип їх застосування полягає в забезпеченні збереження навколишнього середовища.

Таким чином, виходячи із зарубіжного досвіду запровадження транспортного податку, є доцільним закладення також екологічної складової під час стягнення транспортного податку, що вимагатиме розширення об'єктів оподаткування та встановлення нової складової частини бази оподаткування у формі відповідного відсотка викиду вуглекислого газу.

Ставка транспортного податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Це положення застосовується до кожного автомобіля, який перебуває у власності фізичної та юридичної особи. Тобто, у разі володіння декількома автомобілями, які є об'єктами оподаткування, податковий обов'язок виникає щодо кожного з них. Навряд чи такий підхід заслуговує однозначної підтримки з огляду на дотримання принципу соціальної справедливості та пропорційності в оподаткуванні через те, що різні автомобілі мають різну вартість. Саме тому є доцільним введення прогресивної шкали в оподаткуванні транспортних засобів.

Характеристика адміністрування транспортного податку в Україні вимагає звернення уваги на декілька положень. По-перше, це статус платника податку, оскільки існують певні особливості виконання податкового обов'язку для фізичних і юридичних осіб. І по-друге, обчислення сум податку носить і пооб'єктний, і посуб'єктний характер. Стаття 267 ПК України не передбачає особливої процедури для реєстрації платників транспортного податку, тобто, для юридичних та фізичних осіб застосовується загальна процедура реєстрації, встановлена Главою 6 ПК України [10].

Обчислення суми податку з об'єктів оподаткування фізичних осіб (резидентів) здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника податку (п.п. 267.6.1 ст. 267 ПК України), для нерезидентів – за місцем реєстрації вже об'єктів оподаткування, що перебувають у власності таких суб'єктів. Податкові повідомлення-рішення про сплату сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його реєстрації до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

Законодавець зобов'язав органи внутрішніх справ з 1 квітня 2015 року щомісяця у десятиденний строк після закінчення календарного місяця подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем реєстрації об'єкта оподаткування станом на перше число відповідного місяця.

Тобто, розрахунок та обчислення транспортного податку з об'єктів оподаткування фізичних осіб покладено на органи ДФС України. При цьому фізичні особи – платники податку мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за місцем своєї реєстрації для проведення звірки даних щодо: об'єктів оподаткування, що перебувають у власності платника податку; розміру ставки податку; нарахованої суми податку. 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. У такому разі попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним). Фізичними особами податок сплачується протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Що стосується платників податку – юридичних осіб, то відповідно до п.п. 267.6.4 ст. 267 ПК України вони самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію за відповідною формою з розбивкою річної суми рівними частками поквартально. У такому разі податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України юридичними особами авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації. Зокрема, граничними термінами сплати у 2018 році є: за I квартал – 27 квітня; за II квартал – 27 липня; за III квартал – 29 жовтня; за IV квартал – 29 січня 2019 року. Встановлюючи авансову форму сплати податку, законодавець не передбачає перерахунку податку чи його повернення у разі продажу транспортного засобу після сплати податку.

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, декларація юридичною особою – платником подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом звітного року податок обчислюється попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а новим власником – починаючи з місяця, в якому він набув право власності на цей об'єкт (267.6.5. ст. 267 ПК України). Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Порушуючи питання про перерахунок сум транспортного податку, хотілося б звернути увагу на один момент. Досить часто виникають питання щодо можливості його перерахунку або звільнення від сплати, якщо транспортний засіб після дорожньо-транспортної пригоди має ринкову вартість менше ніж 375 розмірів мінімальної заробітної плати. Ключовим у цьому питанні є норма закону. Як нами вже зазначалося, відповідно до п.п. 267.2.1 п. 267.2 ст. 267 ПК України об'єктом оподаткування транспортним податком є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати (згідно із переліком, встановленим Мінекономрозвитку). Отже, для визначення об'єкта оподаткування транспортним податком враховується середньоринкова вартість транспортного засобу, а не фактична ринкова вартість конкретного автомобіля. У разі якщо після ДТП фактична ринкова вартість змінюється, то це не звільняє його власника від сплати податку. Таким чином, наслідки дорожньо-транспортної пригоди не впливають на справляння транспортного податку. Такий підхід законодавця відповідає правовій природі прямих реальних податків та є формою реалізації фіскальної функції.

Висновки. Таким чином, транспортний податок можна визначити як прямий податок, що сплачується фізичними та юридичними особами (резидентами та нерезидентами), які мають у власності зареєстровані транспортні засоби, що закріплені законодавством України як об'єкт оподаткування. Проведений аналіз правового регулювання цього податку дозволяє дійти висновку щодо необхідності подальшого вдосконалення оподаткування транспортних засобів в Україні. Відкритим залишається питання, насамперед, щодо мети запровадження транспортного податку. Логічним вбачається поєднання як фіскальної функції, так і екологічної. Саме тому є доцільним розширення переліку об'єктів оподаткування та встановлення нової складової частини бази оподаткування у формі відповідного відсотка викиду вуглекислого газу як екологічного складника.



Список використаних джерел:

1. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 11.12.91 р. № 1963. / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1992. № 11. Ст. 150.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.10 р. № 2755. / Верховна Рада України. Голос України. 2010. № 229–230.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71. / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2015. № 7–9. Ст. 55.
4. Звіти щодо виконання планів роботи ДФС України. URL: <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>; <http://sfs.gov.ua/data/files/199244.pdf>; <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/regionalni-novini/325165.html>.
5. Криницький І.Є. Правове регулювання оподаткування майна: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2001. 20 с.
6. Блащук Н.І. Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Ірпінь, 2012. 19 с.
7. Бадида М.П. Податкова база місцевого самоврядування: монографія. Ніжин: Аспект-Поліграф, 2010. 408 с.
8. Борисенко В.В. Правові основи адміністрування місцевих податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2015. 222 с.
9. Перепелиця М.О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2001. 181 с.
10. Про автомобільний транспорт: Закон України від 05.04.2001 р. № 2344. / Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 2001. N 22. Ст.105
11. Химичева Н.И. Налоговое право: учебник. М.: Изд-во БЕК, 1997. 336 с.
12. Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів та внесення змін у додатки 1 і 2 до Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів: Постанова КМУ від 18.02.2016 р. № 66. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/66-2016-%D0%BF>.
13. Бобошко Л.І. Транспортний податок в Україні: стан та перспективи. Збірник наукових праць Університету Державної фіскальної служби України. 2017. № 1. С. 25-36. URL: [доступу:file:///F:/%D0%9D%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F%20%D0%BF%D0%B0%D0%BF%D0%BA%D0%B0/zrpnudps_2017_1_4%20\(3\).pdf](file:///F:/%D0%9D%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F%20%D0%BF%D0%B0%D0%BF%D0%BA%D0%B0/zrpnudps_2017_1_4%20(3).pdf).
14. Овчаренко А.С. Транспортний податок в Україні: стан та перспективи. Порівняльно-аналітичне право. 2015. № 2. С. 191–194. URL: http://pap.in.ua/2_2015/58.pdf.
15. Нестеренко А.С. Майновий податок – транспортний податок як основа функціонування місцевих бюджетів в Україні. Юридичний науковий електронний журнал. 2015. С. 149-151. URL: http://lsej.org.ua/5_2015/42.pdf.
16. Костенко Ю.О. Деякі аспекти правового регулювання в екологічній сфері. Порівняльно-аналітичне право. 2016. № 3. С. 140–143. URL: http://www.pap.in.ua/3_2016/40.pdf.
17. Данилишин В.І., Стефанків О.М., Ціжма О.М. Транспортний податок: зарубіжний досвід. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 3. С. 702–705. URL: <http://global-national.in.ua/vipusk-3-2015/462-danilishin-v-i-stefankiv-o-m-tsizhma-o-a-transportnij-podatok-zarubizhnij-dosvid-ta-ukrajinski-realiji>.

