

**Овчаренко А. С.,**  
кандидат юридичних наук,  
асистент кафедри фінансового права  
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

## ЩОДО РЕАЛІЗАЦІЇ ПРИНЦИПУ СОЦІАЛЬНОЇ СПРАВЕДЛИВОСТІ ПІД ЧАС ОПОДАТКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ В УКРАЇНІ

### THE SOCIAL JUSTICE PRINCIPLE IMPLEMENTATION IN VEHICLE TAXATION IN UKRAINE

У статті визначено поняття принципу справедливості, його місце в системі принципів оподаткування, розглянуто окремі питання запровадження місцевого податку – транспортного податку – в контексті європейського досвіду справляння такого виду податків. Автор досліджує основні елементи правового механізму цього податку, історію його справляння в Україні. Крім того, у статті звертається увага на додержання принципу соціальної справедливості під час запровадження транспортного податку, обґрунтовано перспективи розширення переліку об'єктів цього податку.

*Ключові слова:* принципи оподаткування, соціальна справедливість, транспортний податок, об'єкт оподаткування, майно, податок на розкіш.

В статье дано определение принципа социальной справедливости, его место в системе принципов налогообложения, рассматриваются отдельные вопросы введения местного налога – транспортного налога – в контексте европейского опыта взимания такого вида налогов. Автор проводит исследование основных элементов правового механизма данного налога, историю его взимания в Украине. Кроме того, в статье автор обращает внимание на соблюдение принципа социальной справедливости при введении транспортного налога, обосновывает перспективы расширения перечня объектов данного налога.

*Ключевые слова:* принципы налогообложения, социальная справедливость, транспортный налог, объект налогообложения, имущество, налог на роскошь.

The article provides a definition of social justice principle, its place in the system of tax principle, deals with certain issues of local tax imposition – transport tax in the context of European taxation experience. The author analyzes the main elements of its legal mechanism, the history of its imposition in Ukraine. The author draws attention to the observance of the principle of social justice, justifies the prospects for expansion of the list of tax objects.

*Key words:* taxation principles, social justice, vehicle tax, tax object, property, luxury tax.

Проблема забезпечення справедливості в оподаткуванні є частиною загальної проблеми соціальної справедливості в економічних відносинах. Ідея справедливості в оподаткуванні зародилась із моменту виникнення самих податків. Однак дотепер поняття податкової справедливості залишається найменш усталеним і дискусійним. Дискусійність проблеми справедливості оподаткування зумовлена крайньою суб'єктивністю ідеї справедливості взагалі, а також різними розумінням її окремими категоріями населення. Історія оподаткування та теорії податків свідчить, що поняття податкової справедливості мало різний зміст на стадіях розвитку суспільства. Оподаткування має бути справедливим, і це правило є проявом загальної вимоги справедливості у праві. Вимога справедливості має універсальний, загальний характер, визначаючи зміст податкової системи України.

Питання визначення змісту принципу соціальної справедливості в оподаткуванні та його реалізації під час оподаткування окремих видів майна, як-то транспортні засоби, в Україні натепер не знайшло вичерпного відбиття в науці. Комплексних праць, присвячених аналізу правового механізму транспортного податку, який кілька років тому з'явився в податковій системі України, або перспективних майнових податків, на рівні окремих монографій немає. Крім того, на теоретичному рівні відсутній єдиний підхід до використання понятійного апарату щодо

оподаткування рухомого майна. Розвиток теоретичних засад дослідження майнового оподаткування пов'язаний з іменами таких українських науковців, як-от: І. Криницький, М. Кучерявенко, Є. Хорошаєв, А. Нестеренко. Питання визначення та змісту принципів оподаткування були досліджені в наукових працях М. Кучерявенка та О. Башняк.

Метою даної статті є розроблення пропозицій та рекомендацій стосовно змісту принципу соціальної справедливості, його місця в системі принципів оподаткування, також удосконалення правового механізму транспортного податку з урахуванням реалізації принципу соціальної справедливості.

Перш ніж розглядати правове регулювання принципу соціальної справедливості оподаткування, необхідно звернутися до категорій «принцип права» та «принцип оподаткування» зокрема. Так, термін «принцип» як філософська категорія – це основа, першоджерело, керівна ідея, основне правило поведінки, вихідне положення якогонебудь явища (вчення), організації, діяльності тощо [1, с. 294]. Згідно з положеннями теорії права, принципи права – це основні засади, першооснова правової системи. Відмінність принципів права від наукових та філософських полягає, передусім, у тому, що для перших необхідним є закріплення в нормах права завдяки потребі у спеціальному захисті, забезпеченому силою державного примусу. Головне при-

значення принципу права полягає в тому, що він визначає базовий напрям і створює основу подальшої конкретизації змісту загального правила у відповідних нормах права. Крім того, принципи права постають засобами усунення прогалин у праві, а також відіграють важливу роль під час розв'язання суперечок, виступаючи при цьому своєрідними правовими орієнтирами.

Принципи оподаткування, як правильно визначає О. Башняк, – це базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які являють основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням [2, с. 163].

Багатоаспектність розгляду принципів оподаткування полягає у тому, що податки – це одночасно економічне, правове й політичне явище. Так, в основу формування податкових систем покладено принципи оподаткування, які вперше були сформульовані представником англійської класичної політекономії А. Смітом у роботі «Дослідження про природу і причини багатства народів». Вченим визначено чотири принципи, які було покладено в основу сучасних податкових систем: пропорційності оподаткування, визначеності, зручності та справедливості. Принцип справедливості А. Сміт розкрив через загальність, рівномірність та зумовленість оподаткування розміром доходу, отриманого платником. Справедливість податку, на думку вченого, полягає у тому, як його розмір відбивається на матеріальному становищі платників, оскільки податок має становити необтяжливу частку доходу громадян. Таким чином, справедливість розглядається як загальність і рівномірність оподаткування залежно від доходу, отриманого платником під захистом держави [3, с. 341].

Соціальна справедливість виступає як окремий прояв справедливості в оподаткуванні. Соціальне (лат. *socialis* – «товариський, громадський») – одна з основних категорій соціології та соціальної філософії. Соціальне – це сукупність певних рис та особливостей суспільних відносин, інтегрована індивідами чи спільнотами у процесі спільної діяльності в конкретних умовах, яка проявляється в їхніх стосунках, ставленні до свого місця в суспільстві, соціальних явищ і процесів. За своїм змістом соціальне є відображенням організації і життєдіяльності суспільства [4, с. 150]. З огляду на історію оподаткування, соціальну справедливість податку варто вважати поштовхом до формування системи оподаткування та ефективних взаємовідносин між платниками податків та державою. На кожному етапі соціально-економічного розвитку держави принципи оподаткування модифікувалися залежно від цілей і функцій, які поклалися на податкову систему. На думку окремих вчених, принцип соціальної справедливості належить до числа етичних принципів оподаткування, враховуючи те, що справедливість є морально-етичною категорією [5, с. 110].

Соціальна справедливість, згідно зі ст. 4.1.6 Податкового кодексу (далі – ПК) України, передба-

чає установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків [6]. До прийняття Кодексу зміст цього принципу був іншим. Так, соціальна справедливість визначалась як забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи [7]. Тобто прямо вказувався вичерпний перелік шляхів реалізації цього принципу, а саме: запровадження системи пільг під час оподаткування доходів певної категорії платників податків-фізичних осіб (неоподатковуваний мінімум доходів громадян) та прогресивне оподаткування доходів платників, які отримують високі та надвисокі доходи. Т. Гетьман зауважує: «До прийняття Податкового кодексу України цей принцип був фактично орієнтований не на врегулювання руху коштів від платників до бюджетів (що, власне, і має бути узгоджено податково-правовими засобами), а на фінансове забезпечення утримання окремих верств населення. Водночас, останнє призначення стосується, перш за все, іншої підгалузі фінансового права та забезпечується законодавством, що регулює видатки бюджету, а саме кошти, які виділяються на соціальні виплати» [8, с. 193]. Крім того, зазначені шляхи реалізації соціальної справедливості не є вичерпними та не охоплюють важливий важіль впровадження соціальної справедливості – оподаткування майна.

Тривалий час справедливість та рівність в оподаткуванні залишаються складними проблемами на рівні сприймання податків платниками. Основні інструменти реалізації справедливості в оподаткуванні вбачаються в застосуванні диференційованих податкових ставок, встановленні податкових пільг, правовому механізмі окремих майнових податків., серед яких вчені виділяють «податки на розкіш» або «соціально-орієнтовані податки» [9, с. 65].

Дійсно, забезпечення дохідної частини місцевих бюджетів у світовій практиці оподаткування забезпечується шляхом оподаткування товарів немасового попиту, зареєстрованих на території певної адміністративно-територіальної одиниці – літаків, вертольотів, яхт, автомобілів, нерухомості тощо. Оподаткування «предметів розкоші» може бути забезпечене як під час оподаткування споживання таких речей (непрямі податки: акцизи, податок із продажу, ПДВ), так і під час оподаткування володіння такими об'єктами (майнові податки: транспортний податок, податок на майно, земельний податок, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

На теоретичному рівні відсутній єдиний підхід до використання понятійного апарату щодо оподаткування майна. З огляду на наявні в літературі точки зору можна виокремити два підходи. Згідно з першим, майнові податки у широкому розумінні включають усю сукупність податків, пов'язаних із майном, зокрема господарськими операціями із майном, у результаті яких особа одержує дохід

[10, с. 37]. Такий підхід, на наш погляд, дещо спрощений у зв'язку із тим, що фактично податки (з огляду на наявність економічної основи) пов'язані з тією чи іншою формами майна або з рухом майна. Це відбувається тому, що на підставі такого критерію до складу майнових податків увійдуть і прибуткові податки, і податок на додану вартість, і податки на приріст капіталу, і рентні податки. Відповідно до другого (вужчого) підходу, майнові податки мають своїм об'єктом виключно майно (рухоме чи нерухоме), незалежно від того, чи є воно джерелом доходу [11, с. 118]. Саме такий підхід у спрощеній формі відображає суть майнового оподаткування.

Податкова політика держави має бути спрямована на побудову стабільної податкової системи, збалансованого співвідношення фіскальної та стимулюючої функції податків, а запровадження нових податків та визначення їх правового механізму має відповідати закріпленому принципу соціальної справедливості. Система майнових податків у своєму правовому механізмі містить досить ефективні елементи для реалізації принципу соціальної справедливості та регулюючої функції податків, зокрема:

- вибір в якості об'єктів оподаткування певних видів майна, що можна віднести до «предметів розкоші» та запровадження підвищених ставок податку;

- звільнення від оподаткування певних категорій платників, виключення з числа об'єктів оподаткування окремих видів або частини майна;

- застосування диференційованих ставок податку тощо. Традиційно у податкових системах країн світу такими видами майнових податків виступають податки на нерухоме майно та транспортні податки.

Оподаткування власників транспортних засобів за часів незалежності в Україні зазнавало радикальних змін. До прийняття ПК України тривалий час справлявся податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Нормативним актом, що визначав правовий механізм цього податку, був Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» [12]. Із прийняттям ПК України податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів як майновий податок було скасовано та введено в дію інший платіж – збір за першу реєстрацію транспортних засобів. Зазначений збір сплачувався одноразово юридичними та фізичними особами, які здійснювали першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, водночас їх перелік був широким та включав як наземні транспортні засоби, так і водні та повітряні судна. Обмеження обов'язку сплати зазначеного податку одноразово сплатою під час першої реєстрації транспортних засобів із класичного майнового податку перетворив цей платіж на збір за першу реєстрацію транспортного засобу. Адаже однією з ознак майнового податку є періодичність, що передбачає його сплату протягом всього періоду перебування об'єкта оподаткування у власності платника податку. Окремого майнового податку, який би сплачувався систематично власниками транспортних засобів, до 2015 р. запроваджено не було.

У 2014 р. відбулось посилення майнового оподаткування, було введено в дію податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, водночас із чинним земельним податком. З 2015 р. в Україні було запроваджено новий місцевий податок у складі податку на майно – транспортний податок. Його правовий механізм визначено у ст. 267 ПК України [6]. У формуванні податкового обов'язку суттєвими є два елементи правового механізму податку – платник податку та об'єкт оподаткування. Вони визначають підстави для оподаткування, відповідають на питання, на кого та з приводу чого покладається податковий обов'язок щодо конкретного податку. Саме об'єкт оподаткування, пов'язаний із платником податку або його діяльністю, вимагає реалізації всіх складових елементів податкового обов'язку [13]. Відповідно до ст. 267.1.1. ПК, платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, зокрема нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування. Наприкінці 2015 р. у правовий механізм цього податку були внесені докорінні зміни та змінена база оподаткування. Так, об'єктом оподаткування визначено легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року [14]. А з 2017 р. у зв'язку із двократним збільшенням мінімальної заробітної плати середньоринкова вартість об'єктів оподаткування зменшилася у два рази до 375 розмірів мінімальної заробітної плати [15]. Тобто фізичний вираз об'єкта оподаткування – автомобіля (обсяг циліндрів двигуна) – змінено на вартісний (середньоринкова вартість понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати). Такий спосіб визначення бази більш притаманний майновим податкам, а саме оподаткуванню предметів розкоші.

Проте виділення як об'єкта оподаткування лише вищезазначених легкових автомобілів повною мірою не втілює принцип соціальної справедливості під час оподаткування майна. Адаже у ПК визначено абсолютну ставку транспортного податку, що становить 25 000 грн. за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Такий спрощений підхід нівелює відмінності під час оподаткування автомобілів різної вартості та виключає з кола об'єктів інші транспортні засоби, окрім легкового автомобіля.

До того ж, сама побудова статей, що регулюють правовий механізм зазначеного податку, є недосконалою. Так, ПК не містить поняття «транспортний засіб» або «легковий автомобіль». Понятійний апарат у даній сфері визначено Законом України «Про автомобільний транспорт». Відповідно до ч. 4 ст. 1 Закону України «Про автомобільний транспорт», автомобільний транспортний засіб – колісний транспортний засіб (автобус, вантажний та легковий автомобіль, причіп, напівпричіп), який використовується для перевезення пасажирів, вантажів або виконання спеціальних робочих функцій. Згідно з ч. 6 ст.

І зазначеного Закону, автомобіль легковий – автомобіль, який за своєю конструкцією та обладнанням призначений для перевезення пасажирів із кількістю місць для сидіння не більше ніж дев'ять із місцем водія включно [16].

Логічним було б під час визначення об'єктів оподаткування керуватися, наприклад, термінологією ст. 14 ПК України (у разі внесення відповідних змін), а також відповідними товарними позиціями Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД), що дало б змогу виключити неоднакове тлумачення під час практичного застосування норм Податкового кодексу України.

З огляду на визначення понять у цій сфері, назва платежу «транспортний податок» не відображає його суті, адже до кола об'єктів не входять жодні транспортні засоби, окрім легкових автомобілів, середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати та з року випуску яких минуло не більше 5 років. Вважаємо такий спрощений підхід до оподаткування транспортних засобів та звуження об'єкту цього податку лише до певного кола легкових автомобілів, а бази – до самого автомобіля таким, що порушує основні засади податкового законодавства України та не відповідає загальноєвропейським тенденціям оподаткування транспортних засобів.

Реформування податкового законодавства нашої країни має відповідати європейським тенденціям розвитку податкових систем. Наприклад, в європейській практиці оподаткування транспортних засобів є певні тенденції, в яких відбивається прагнення законодавця реалізувати принцип соціальної справедливості майнового оподаткування та вдалого поєднання фіскальної та стимулюючої функції майнових податків. Головна з цих тенденцій – стимулювати власників транспортних засобів купувати автомобілі з найменшим впливом на довкілля або на дорожнє покриття, у зв'язку із чим як база оподаткування використовуються параметри транспортного засобу, як-от: обсяг викидів вуглекислого газу, об'єм або потужність двигуна, маса тощо. Дійсно, екологічні проблеми в Україні значною мірою пов'язані з використанням традиційного моторного палива у двигунах внутрішнього згорання. Тому дедалі зростає потреба в екологічно чистих автотранспортних засобах, а саме автомобілях з електричним приводом (електромобілях та гібридних автомобілях). За таких обставин вважаємо обґрунтованим застосування пільгових ставок під час оподаткування зазначених автомобілів.

Втілення принципу справедливості в оподаткуванні майна варто реалізовувати шляхом розширення переліку видів об'єктів оподаткування транспортного податку та відповідним визначенням ставок податку залежно від виду транспортного засобу та його вартості. Особливістю правового механізму цього податку в європейських країнах є високий ступінь деталізації об'єктів та баз оподаткування (термін використання, типи транспортних засобів, потужність, обсяг циліндрів двигуна, довжина, маса тощо), застосування кількох видів баз та масштабів оподаткування (об'єм циліндрів двигуна, потужність двигуна та довжина транспортного засобу), а також зумовленість бази та масштабу оподаткування видом об'єкта оподаткування [17, с. 121].

Дійсно, другою тенденцією майнового оподаткування та впровадження принципу справедливості оподаткування у світі є забезпечення дохідної частини місцевих бюджетів шляхом оподаткування транспортних засобів немасового попиту, зокрема повітряних та водних суден. Проте в Україні власники цивільних повітряних суден, вартість яких значно більше ніж 375 мінімальних заробітних плат, та власники водних транспортних засобів не сплачують відповідний майновий податок, адже зазначені транспортні засоби не є об'єктами оподаткування. Проте зазначені об'єкти дуже зручні для адміністрування, адже їм притаманна візуальна наочність та необхідність державної реєстрації. У зв'язку з чим із метою дотримання принципу соціальної справедливості під час майнового оподаткування обґрунтованим є розширення переліку об'єктів оподаткування транспортного податку та доповнення його цивільними повітряними та водними транспортними засобами, згідно з Реєстром цивільних повітряних суден України та Державним судовим реєстром, а також прогресивне оподаткування всіх об'єктів транспортного податку.

Таким чином, однією з основних засад податкового законодавства України є соціальна справедливість. Зазначений принцип виступає основою для всіх сучасних принципів оподаткування та дає змогу забезпечити баланс між фіскальною та стимулюючою функціями податків. Всі інші принципи оподаткування покликані формувати податкову систему, що відповідає вимозі соціальної справедливості. Реалізація принципу соціальної справедливості під час оподаткування стає однією з вирішальних умов успішності проведених нині в Україні податкових реформ, а система податків на майно у своєму правовому механізмі містить досить ефективні елементи для реалізації зазначеного принципу у випадку обґрунтованого вибору об'єктів оподаткування.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Философский словарь / Под ред. И. Фролова. – 4-е изд. – М. : Политиздат, 1981. – 445 с.
2. Башняк О. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О. Башняк ; Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Х., 2005. – 190 с.
3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1935. – 605 с.
4. Куліна О. «Суспільне» та «соціальне»: проблема визначення категорій // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Філософія. Політологія. – 2005. – № 73–75. – С. 149–152.
5. Худяков А. Теория налогообложения : [учеб. пособие] / А. Худяков. – Алматы: издательство «Норма-К», 2002. – 393 с.
6. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.

7. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-ХП // Відомості Верховної Ради України. – № 39. – Ст. 510.
8. Гетьман Т. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку / Т. Гетьман // Проблеми законності. – 2015. – Вип. 129. – С. 188–198.
9. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В. Андрущенко; Т. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 384 с.
10. Крылова Н. Правовое регулирование налогов на имущество в России и зарубежных государствах / Н. Крылова // Хозяйство и право. – 1997. – № 9. – С. 36–45.
11. Химичева Н. Налоговое право / Н. Химичева. – М.: БЕК, 1997. – 336 с.
12. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів : Закон України в ред. від 25.12.2008 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 11. – Ст. 150.
13. Дубоносова А. Правове регулювання об'єкта оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А. Дубоносова. – Харків: Б. в., 2009. – 217 с.
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р. : Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2016. – № 5. – Ст. 47.
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 р. № 1797-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2017. – № 5–6. – Ст. 48.
16. Про автомобільний транспорт : Закон України в ред. від 23.02.2006 р. № 3492-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 22. – Ст. 105.
17. Bouvier V. Introduction au droit fiscal general et la theorie de l'impôt. 3-e ed. – Paris: L.G.D.J., 2000. – 342 p.