

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

БЕЗВЕНЮК ВІКТОР РОМАНОВИЧ

(власноручний підпис студента)

Допускається до захисту:
завідувач кафедри теорії та
історії держави і права та
адміністративного права,
к.ю.н., доцент

_____ А.Є. Краковська
«_____» _____ 2020 р.

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ МАЙНОВОГО
ОПОДАТКУВАННЯ

Спеціальність 081 Право

Магістерська робота

Керівник:

Мартинюк О.В., доцент кафедри
теорії та історії держави і права
та адміністративного права,
к.ю.н., доцент

Оцінка: _____ / _____ / _____
(бали/за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)

Голова ЕК: _____
(підпис)

ЗАТВЕРДЖЕНО:

Керівник: Мартинюк О.В.
к.ю.н., доцент кафедри
теорії та історії держави і права
та адміністративного права

«___» _____ 2020 р.

МАГІСТЕРСЬКЕ ЗАВДАННЯ

студента 2 курсу СО «Магістр» групи «Б»,
денного відділення спеціальності «Право»

Безвенюка Віктора Романовича

1. Тема роботи: Адміністративно-правове регулювання майнового оподаткування.

2. Строк надання студентом роботи керівнику: 20 листопада 2020 р.

3. Вихідні дані до роботи: нормативно-правові акти України та зарубіжних країн, наукова література, практика застосування законодавства щодо адміністративно-правового регулювання майнового оподаткування.

4. Робота виконується на базі: кафедри теорії та історії держави і права та адміністративного права Донецького національного університету імені Василя Стуса.

5. Результати дослідження: визначити поняття та головні ознаки майнового оподаткування; узагальнити принципи та структуру механізму майнового оподаткування; надати правову характеристику адміністративним процедурам у сфері майнового оподаткування; розкрити особливості справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; надати оцінку справляння транспортного податку; здійснити аналіз стану справляння плати за землю.

6. Область застосування результатів роботи: наукова діяльність.

Тема магістерської роботи зареєстрована № 03/08 «09» січня 2020 р.

Ст. лаборант кафедри _____ (підпис)

УЗГОДЖЕНО:

«___» _____ 2020 р.

Зав. кафедри
теорії та історії держави і права
та адміністративного права,
к.ю.н., доцент

А.Є. Краковська

АНОТАЦІЯ

Безвенюк В. Р. Адміністративно-правове регулювання майнового оподаткування. Магістерська робота. 081 Право. Кафедра теорії та історії держави і права та адміністративного права юридичного факультету, Донецький національний університет імені Василя Стуса Міністерства освіти і науки України, Вінниця, 2020. 113 с.

У роботі визначено поняття та головні ознаки майнового оподаткування, узагальнено принципи та структуру механізму майнового оподаткування, надано правову характеристику адміністративним процедурам у сфері майнового оподаткування. Автором визначені особливості справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; надано оцінку справляння транспортного податку, а також здійснено аналіз стану справляння плати за землю.

Ключові слова: майно, податок, майнове оподаткування, адміністративні процедури, податок на нерухоме майно, транспортний податок, плата за землю.

Бібліографія: 91 найм.

SUMMARY

Bezveniuk V.R. Administrative and Legal Regulation of Property Taxation. Master thesis. 081 Law. Department of Theory and History of State and Law and Administrative Law, Faculty of Law, Vasyl Stus' Donetsk National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Vinnitsa, 2020. 113 p.

The concept and main features of property taxation are defined in the work, the principles and structure of the property taxation mechanism are generalized, the legal characteristic of administrative procedures in the field of property taxation is given. The author identifies the features of the collection of real estate tax, other than land; the estimation of collection of the transport tax is given, and also the analysis of a condition of collection of the payment for the earth is carried out.

Keywords: property, tax, property tax, administrative procedures, real estate tax, transport tax, land tax.

Bibliography: 91 items.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ І ПРАВОВІ ОСНОВИ МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ	
1.1 Поняття та значення майнового оподаткування в податковій системі	9
1.2. Принципи та структура механізму майнового оподаткування.....	19
1.3. Адміністративні процедури у сфері майнового оподаткування	33
РОЗДІЛ 2. СУТНІСТЬ МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	
2.1 Особливості справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	43
2.2 Оцінка справляння транспортного податку	57
2.3. Аналіз стану справляння плати за землю	70
ВИСНОВКИ.....	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ	87
ДОДАТКИ.....	97

ВСТУП

Обґрунтування актуальності теми. Після проголошення Україною незалежності відбувається процес постійного реформування податкової системи, а цілісне реформування системи майнового оподаткування було розпочате з 2015 року. Вчені-правознавці та економісти наголошують, що на даний час система майнового оподаткування не відзначається всебічною системністю та цілісністю. Її побудова повинна ґрунтуватись на усвідомленні фінансової важливості майнових податків передусім у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів. А це, в свою чергу, вимагає впорядкування механізмів оподаткування.

Майнові податки є прямими, і ухилитися від їх сплати майже неможливо. Відтак до механізму майнового оподаткування пред'являються підвищені вимоги, а його вдосконалення відіграє значну роль в підвищенні ефективності правової та економічної систем. З погляду регулювання економіко-правових процесів майнові податки характеризуються складністю зменшення об'єкту оподаткування, можливістю стимулювання розвитку виробництва і вирішення фінансових проблем держави та органів місцевого самоврядування та ін. Вдосконалення механізму майнового оподаткування покликане створювати умови раціонального використання землі і нерухомості, що знаходяться на ній, житлових та нежитлових будівель і споруд.

Механізм майнового оподаткування постійно вдосконалюється, зокрема реформування системи оподаткування нерухомого майна відбувається у США, Великобританії, Німеччині. Оскільки формування місцевих бюджетів у багатьох країнах засноване на традиційних майнових податках, то при обґрунтуванні напрямів реформування податкової системи в Україні значну увагу доцільно приділити створенню ефективної системи майнового оподаткування з використанням зарубіжного досвіду.

У сучасній науці адміністративного і фінансового права теоретичні питання майнового оподаткування та практичні питання, пов'язані з майновими податками, представлені в наукових працях таких вчених як, Н. Галіцена, О. Деменко, А. Дубоносова, А. Загородній, М. Корягін, Т. Коломоєць, Д. Кригіна, А. Луцик, А. Нестеренко, С. Стеценко, В. Теремецький, О. Фрадинський, Т. Шуліченко.

Однак, незважаючи на велику кількість публікацій, існує необхідність у подальшому дослідженні сучасного стану справляння майнових податків, що пов'язано з постійною зміною податкового законодавства, необхідністю створення ефективних джерел наповнення місцевих бюджетів, зменшення рівня соціально-економічної напруги в державі та реакцією на порушення територіальної цілісності нашої держави в наслідок військової агресії на сході України.

Метою магістерської роботи є визначення сутності адміністративно-правового регулювання майнового оподаткування відповідно до чинних положень законодавства України, передусім, Податкового кодексу України.

До досягнення поставленої мети дослідження призвело вирішення наступних завдань:

- визначити поняття та ознаки майнового оподаткування;
- узагальнити принципи та структуру механізму майнового оподаткування;
- надати правову характеристику адміністративним процедурам у сфері майнового оподаткування;
- розкрити особливості справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- дати оцінку справляння транспортного податку;
- здійснити аналіз стану справляння плати за землю.

Об'єктом роботи є суспільні відносини, що формуються у процесі адміністративно-правового регулювання майнового оподаткування.

Предмет дослідження – адміністративно-правове регулювання майнового оподаткування.

Методи дослідження. Базисом магістерської роботи стали праці вітчизняних і зарубіжних учених у сфері адміністративно-правового регулювання майнового оподаткування.

У роботі використано загальнонаукові та прикладні методи досліджень:

загальнонаукові методи аналізу і синтезу, індукції і дедукції – для виявлення особливостей систем оподаткування в зарубіжних країнах, виділення закономірностей майнового оподаткування в Україні, обґрунтування пропозицій щодо формування системи майнового оподаткування України та формування висновків;

статистичний аналіз – для виявлення основних тенденцій майнового оподаткування в зарубіжних країнах та в Україні;

системний аналіз – для дослідження сутності майна як об'єкта оподаткування та побудови концептуальної схеми досліджень щодо формування системи майнового оподаткування в Україні;

Законодавчо-методологічною базою дослідження стали закони України, Постанови Кабінету Міністрів України, інші законодавчі акти, нормативно-довідкова інформація.

Результати дослідження (положення, що виносяться на захист):

визначено головні ознаки та поняття майнового оподаткування;

узагальнено принципи та структуру механізму майнового оподаткування;

надано правову характеристику адміністративним процедурам у сфері майнового оподаткування;

розкрито особливості справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

надана оцінка справляння транспортного податку;

здійснено аналіз стану справляння плати за землю.

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів. Базисним результатом кваліфікаційної роботи є визначення природи адміністративно-правового регулювання майнового оподаткування відповідно до норм новітнього вітчизняного законодавства. Окремі положення й висновки, що містяться в роботі, можуть слугувати базисом для подальших досліджень.

Апробація результатів дослідження відбулася через публікацію тез доповідей:

Безвенюк В. Р. Майнове оподаткування у зарубіжних країнах. *Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Випуск XXVII: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Весняні юридичні читання – 2020». 30 квітня 2020 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. С. 121-124.

Безвенюк В. Р. Принципи майнового оподаткування в Україні. *Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Випуск XXVIII: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Осінні юридичні читання – 2020». 26 листопада 2020 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. С. 169-172.

Структура магістерської роботи містить вступ, два розділи, що містять шість підрозділів, висновки, перелік використаних посилань та додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ І ПРАВОВІ ОСНОВИ МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Поняття та значення майнового оподаткування в податковій системі

Майнове оподаткування є надзвичайно важливою частиною податкової системи нашої держави, а тому його ефективність є запорукою надходження коштів до бюджетів усіх рівнів в Україні. Стаття 13 Конституції України наголошує: «Власність зобов'язує» [1]. Відтак побудова системи оподаткування повинна ґрунтуватися на усвідомленні громадянами фіскальної важливості майнових податків у формуванні дохідної частини бюджетів.

Втілюючи на різних етапах розвитку національної економіки своєрідну функцію, податки відображають еволюцію певних соціально-економічних відносин. Враховуючи це, актуальною стає оцінка впливу податків на економіку країни. Посилення їх стимулюючої та фіскальної ролі набуває особливого значення в сучасних умовах ринкових перетворень в Україні. Рішення поставлених проблем є можливим у тому випадку, коли на основі науково обґрунтованого прогнозу приймаються відповідні рішення щодо гармонізації інтересів суспільства, країни та платників податків. З цієї точки зору важливим є з'ясування основних закономірностей у функціонуванні та розвитку податків.

Сучасні дослідники, такі як О. Габрись та Т. Шолкова, виокремлюють три основні погляди на сутність майнового оподаткування [31]:

- на перший погляд майнове оподаткування формує сукупність податків, що пов'язані з наявністю чи рухом майна. У такому розумінні до складу майнових податків необхідно зарахувати прибуткові податки, податки на приріст капіталу й ресурсні платежі [58, с. 311];

- другий погляд полягає у визначенні об'єктом оподаткування виключно майна (рухомого і нерухомого), незалежно від здатності забезпечувати дохід

його власнику. Таке бачення, за висловом А. Дубоносової, у простій формі відображає сутність майнового оподаткування [35];

- по-третє, окремі науковці визнають майно об'єктом оподаткування виключно тоді, коли в платника виникає податковий обов'язок, обов'язок контексті закону про конкретний майновий податок [87, с. 167-169].

Майнові податки, поряд із митом, є найдавнішою формою фіскальних взаємовідносин між державою та її громадянами. У Стародавній Греції існувала ейсфора – тимчасовий, надзвичайний внесок необхідний для фінансування у форс-мажорних обставинах (ведення воєн, будівництво флоту). Цей податок стягувався залежно від майнового стану громадянина та застосовувався дуже рідко. У Стародавньому Римі, за аналогічних обставин справлявся надзвичайний податок, відомий під назвою *tributum*, величина якого залежала від земельної власності платника, тому римляни розробили систему її обліку, яка отримала назву цензу. Кожних п'ять років громадяни Риму повинні були, зібравшись на Марсовому полі, в усній формі заявити про свій майновий стан, підкріпивши свою заяву клятвою іменами богів [78, с. 347].

Перші прояви майнового оподаткування дослідники історії вітчизняного права відносять до доби Київської Русі та Галицько-Волинської держави, а відповідні положення містяться у Руській Правді, Церковних Статутах князів Володимира Великого та Ярослава Мудрого (збір данини та інше). Залежно від майнового стану платників в епоху, коли українські землі входили до складу Литовсько-Руської держави та Речі Посполитої, справлялися безпремінні платежі, відомі під назвами «подимне», «подушне» та ін. Після входження українських земель до складу Московії головними майновими податками, що стягувалися у виняткових епізодах стали «десята деньга» або «п'ята деньга» [78, с. 347].

Російський дослідник П. Б. Струве, вивчаючи майнові податки, висловлював такий погляд: «имущественный налог в отличие от подоходного – взимается не с дохода, а с имущества. Он может падать на все имущество

плательщика или только на отдельные части имущества. Частичными имущественными налогами являются, например, налоги на наследство и на роскошь. Но под имущественным налогом в тесном смысле слова понимается только так называемый общий имущественный налог. Соответственно общепринятому в финансовой науке различению податного источника и податного объекта различают реальный (материальный) и номинальный (формальный) имущественный налог. Для первого имущество есть не только объект обложения, но и действительный источник платежной силы; для второго имущество является только объектом или, точнее, масштабом обложения, истинный же источник платежной силы представляет доход. Реальный имущественный налог тождествен с конфискацией части имущества граждан в пользу государства. Введение его вызывается какими-нибудь исключительными обстоятельствами, например, войной. В настоящее время при широком развитии кредита вообще, в частности государственного, необходимость прибегать к реальному имущественному налогу встречается все реже и реже. Имущество сравнительно с доходом представляет гораздо более доступный и легче уловимый податный объект, особенно в обществе с малоразвитым денежным и кредитным оборотом. Именно в силу этого имущественный налог является одной из древнейших форм прямого обложения» [28].

Під майном, яке ідентифікується як об'єкт оподаткування, розуміють матеріальні цінності (речі), що характеризуються наступними ознаками:

- мають вартісну оцінку;
- належать на праві власності одній або кільком особам;
- їх використання приносить або потенційно може приносити дохід чи певну економічну вигоду.

Використання такого визначення майна потребує подальшого поглибленого дослідження цього поняття з урахуванням можливості

використання для цілей оподаткування диференційованого підходу до різних форм та видів майна.

Більшість вітчизняних та зарубіжних науковців поділяють майно на рухоме (рухомість) та нерухоме (нерухомість). Проте у наукових дослідженнях не існує узгодженості в підходах щодо визначення бази оподаткування, внаслідок чого дискусійним є розуміння понять «нерухоме» та «рухоме» майно.

Сучасні трактування зазначених понять в цілому залежать від мети, яка досягається при розгляді даного питання. Так, на думку А. М. Прохорова, нерухомість являє собою поняття, властиве за своєю природою певному типу суспільства (феодальному чи буржуазному), що складається з набору земельних ділянок та різного роду будівель [69, с. 711]. Вважаємо, що у даному вислові відсутня така ознака нерухомого майна, як цілісність нерухомості як єдиного комплексу нерозривно пов'язаних між собою елементів – землі та розташованого на ній нерухомого майна. Крім того, нечіткий перелік об'єктів, які відносяться до нерухомості, також не можна вважати позитивною складовою даного визначення.

Такі автори, як В. Л. Кураков та Л. П. Кураков у своєму підході до трактування поняття «нерухомість» перш за все відмічають важливість права власності, хоча і не виключають наявності інших «вещных прав на землю и всякое другое имущество, прикрепленное и связанное с ней» [48, с. 183]. У даному випадку визначення нерухомості не дає повного уявлення про особливості та принципові відмінності нерухомого майна від рухомого, і це може суттєво ускладнити правильність процесу формування об'єктів, що підлягають оподаткуванню.

Викликає певний інтерес визначення нерухомості, запропоноване Н. В. Комаровою та Ю. Б. Ільїною. Вони наводять такі ознаки, як «намерение постоянной присоединяемости, а не физическое присоединение». Крім того, автори вказують на наявність природного походження нерухомості у тій її частині, яка створена працею людини [62, с. 154].

Досить різноманітні визначення нерухомості містяться у правових нормах, що регулюють даний процес в зарубіжних країнах. Так, наприклад, Цивільний кодекс Квебеку (Канада) вказує на те, що у випадку відокремлення від землі об'єктів, що нерозривно пов'язані з нею, останні визначаються законом як рухомі [81].

Узагальнюючі існуючі наукові положення до визначення поняття нерухомості, вважаємо за доцільне розділити поняття нерухомості як об'єкта оподаткування і загальне поняття нерухомості. Загальне поняття нерухомості містить перелік об'єктів природного походження (земля, корисні копалини в її надрах, водні об'єкти), а також будівлі, приміщення та споруди виробничого і житлового призначення (як над, так і під землею), у т. ч. незакінчене будівництво, об'єкти транспортної, виробничої інфраструктури та благоустрою, багаторічні насадження.

Нерухомість як об'єкт оподаткування являє собою єдність землі та розташованих на ній будівель, споруд, приміщень та іншого нерухомого майна, що створені працею людини і можуть приносити потенційний дохід або економічну вигоду без подальшого необхідного дороблення. Тобто об'єкти незавершеного будівництва, стан яких не дозволяє використовувати їх відповідно до цільового призначення, не повинні включатись до об'єктів оподаткування.

Аналіз визначень поняття «рухоме майно» дозволяє поділити погляди науковців з даного питання на дві групи. Перша група науковців вважає, що рухоме майно – це майно, що вільно переміщується у просторі [46, 80, 83]. Для другої групи науковців, у тому числі й у сфері оподаткування, характерним є визначення рухомого майна як протилежності нерухомому, тобто все, що не є нерухомістю, вважається рухомим майном [26, 27, 33].

У науковій літературі зустрічається і визначення рухомого майна, яке поєднує в собі елементи визначень, наведених зазначеними групами науковців. Так, рухомим майном є матеріальні об'єкти, які можуть бути переміщені без

заподіяння їм шкоди та згідно з чинним законодавством не є нерухомістю. Проте дане визначення містить у собі певне протиріччя. Законодавством певних країн, зокрема і України, сформульовано, що режим нерухомої речі розповсюджується на повітряні та морські кораблі, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти тощо [3], але в той самий час вони можуть бути вільно переміщені у просторі без завдання їм шкоди.

Тому необхідним є розмежування поняття рухомого майна, яке може бути об'єктом оподаткування, та загального поняття рухомого майна. Рухоме майно як загальне поняття — це матеріальні об'єкти, що можуть вільно переміщуватись у просторі без заподіяння їм шкоди. Рухоме майно як об'єкт оподаткування — це матеріальні об'єкти, що не віднесені законодавством до нерухомості. Причому режим нерухомості не повинен поширюватись на повітряні аеробуси та морські кораблі, судна внутрішнього плавання та об'єкти космосу.

Слід зауважити, що рухоме майно як об'єкт оподаткування має визначатись по відношенню до кожного окремого податку, що стягується з власників того чи іншого об'єкту рухомості.

Важливість функціонування механізму системи майнового оподаткування як інструменту податкової політики держави проявляється у існуванні значної кількості робіт, присвячених вивченню природи, сутності, класифікації та складу майнових податків. Разом з тим до теперішнього часу єдиного погляду стосовно даних питань і досі немає, що зумовлюється складністю та багатогранністю цього явища.

Так, російський економіст, історик, суспільний діяч П. Б. Струве формулює таку точку зору: «имущественный налог, в отличие от подоходного, взимается не с дохода, а с имущества. Он может падать на все имущество плательщика или только на отдельные части имущества» [91], тобто оподаткуванню може підлягати лише частка майна. Класифікуючи майнові податки, П. Б. Струве виділяє часткові майнові податки (наприклад, податок на

спадок та податок на розкіш), але до майнових податків у вузькому розумінні відносить лише тільки загальний майновий податок. Також російським вченим зазначено, що у фінансовій науці майнові податки в залежності від «податного источника» та «податного объекта» розрізняють реальні (матеріальні) та номінальні (формальні) майнові податки. Для реальних майнових податків «имущество есть не только объект обложения, но и действительный источник платежной силы», а для номінальних — «имущество является только объектом или, точнее, масштабом обложения, истинный же источник платежной силы представляет доход» [91].

Переважна більшість податків, що традиційно відноситься до майнових, стягується на регулярній основі (передусім, податки на майно фізичних та юридичних осіб) або разова, наприклад податок на спадщину [91].

Важливим етапом у побудові ефективної системи майнового оподаткування є віднесення майнових податків до прямих чи непрямих, адже це дозволяє більш зважено проводити податкову політику.

Однією з перших класифікацій податків, яка була побудована за ознакою перекладання податків, є поділ податків на прямі та непрямі. Уперше даний критерій було запропоновано англійським філософом та юристом Джоном Локком наприкінці XVII ст. На думку Д. Локка, прямі податки – це неперекладні, а непрямі – це перекладні. Він визначив, що будь-який податок, незважаючи на те, з кого він стягується, завжди падає на землевласника. Тому поземельний податок – це прямий податок, а всі інші податки – непрямі.

Поділ податків на прямі та непрямі за критерієм перекладності податків був підтверджений фізіократами, які визначили, що дохід землевласника – це єдиний чистий дохід, з якого і сплачуються всі податки [91].

Шотландський дослідник Адам Сміт також зробив вклад у розвиток теорії податків. Він вважав, що джерелами доходу можуть бути три фактори виробництва: земля, праця та капітал. Виходячи з цього положення, прямими податками є податки з доходів землевласників, на прибуток власників капіталу

та заробітну платню найманих працівників. До непрямих податків Адам Сміт відносив усі податки, що пов'язані з витратами та можуть бути перекладені на покупців товарів і послуг [90].

Класифікацію податків на прямі та непрямі податки за новим критерієм – критерієм намірів законотворця – було запропоновано видатним представником утилітаризму Джоном Стюартом Міллем. На його переконання, прямий податок – це податок, що, на думку законотворця, повинен лягти на платника податків, а непрямий податок – це податок, що повинен бути перекладений платником податків на іншу особу [91].

Слід зазначити, що поділ податків на прямі та непрямі за ознакою перекладання податків проіснував майже три століття (до XIX ст.).

З часом погляди на процес перекладання податків змінились. Було відзначено, що досить часто прямі податки перекладалась на інших осіб так само добре, як і непрямі податки, а непрямі податки, у свою чергу, не завжди відповідали критерію перекладання. Тому виникла необхідність у пошуках нового критерію. Таким критерієм став критерій за способом обкладання та стягнення, тобто в основі прямих податків біли покладені стійкі явища та ознаки (наприклад, володіння майном), а в основі непрямих – явища змінного характеру (наприклад, акти угод, послуг). Проте вказана класифікація також підлягла критиці, адже так ніхто і не зміг чітко і переконливо довести, чому саме прямі податки характеризуються постійністю, а непрямі податки – змінністю.

З розвитком юридичної науки загалом, і теорії оподаткування зокрема, виникає ще один критерій поділу податків на прямі та непрямі – критерій платоспроможності. Відтак, прямі податки – це податки, при яких держава безпосередньо робить оцінку платоспроможності платника податку, а непрямі – це податки, при яких держава безпосередньо не встановлює платоспроможність платника податків.

Наведені підходи до класифікації податків лежать в основі побудови та функціонуванні відповідного механізму оподаткування.

Таким чином, можна виокремити такі основні ознаки класифікації податків:

1) за компетенцією органу, що вводить у дію податковий платіж на відповідній території:

- загальнодержавні – податки і збори, які встановлюються державною владою, вводяться в дію винятково законами;
- місцеві, іншими словами збори і податки, перелік яких встановлюється законодавчо і які вводяться в дію нормативними правовими актами представницьких органів місцевого самоврядування, діють на території відповідних територіальних утворень;

2) за платниками:

- податки з юридичних осіб;
- податки з фізичних осіб;
- змішані – платниками можуть бути і юридичні, і фізичні особи;

3) за формою оподаткування:

- прямі (прибутково-майнові) – стягуються в процесі набуття й накопичення певних матеріальних благ, визначаються величиною об'єкта оподаткування, враховуються в ціну товару і сплачуються виробником чи власником. Прямі податки, у свою чергу, поділяють на особисті та реальні (від англ. Real – майно) – сплачуються з майна, в основі якого лежить не реальний, а передбачуваний середній дохід;
- непрямі (на споживання) – стягуються в процесі витрат матеріальних благ, визначаються розміром споживання, у вигляді надбавки до ціни реалізації товару і сплачуються споживачем;

4) за характером використання – відповідно цільові і нецільові;

- загального призначення – використовуються на загальні цілі, без конкретизації заходів чи витрат, на які їх витрачають;
- цільові, що зараховуються до цільових фондів і призначені для цільового використання.

5) за повнотою прав вживання податкових надходжень – дохіднозакріплені і регулюючі.

На сьогодні приписами податкового законодавства визначається декілька місцевих майнових податків, серед яких визначальним є податок на майно.

Відповідно до пп. 10.1.1 п. 10.1. ст. 10 ПК України до місцевих податків належить податок на майно [2]. Згідно з п. 10.2. та п. 10.3. ст. 10 Податкового кодексу України та ст. 265 Податкового кодексу України слідує, що структура податку на майно є такою:

- а) транспортний податок (відповідно до п. 10.2. ст. 10 Податкового кодексу України);
- б) плата за землю, іноді вживається синонім – земельний податок (п. 10.2. ст. 10 Податкового кодексу України);
- в) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки – житлова та/або нежитлова нерухомість [2].

Відповідно до приписів чинного податкового законодавства місцеві майнові податки можуть бути як обов'язковими, так і необов'язковими до моменту встановлення обов'язковості відповідними місцевими радами. Так, згідно з п. 10.2 ст. 10 Податкового кодексу України міські, селищні або сільські ради неминуче встановлюють:

- а) транспортний податок;
- б) плату за землю [2].

Стосовно податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, то його легалізують на підставі відповідно до рішення органу місцевого самоврядування. Іншими словами, та чи інша місцева рада вправі встановлювати або відміняти плату нерухоме майно, відмінне від земельної

ділянки на власний розсуд відповідно до п. 10.3. ст. 10 Податкового кодексу України. Разом з тим, якщо відповідний місцевий майновий податок вже був встановлений міською, селищною або сільською радою, то він стає обов'язковим до сплати зобов'язаними учасниками податкових відносин.

Процедура встановлення місцевих майнових податків передбачена п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України.

Таким чином, норми чинного податкового законодавства знаходять своє відображення як в законах, так і у рішеннях органів місцевого самоврядування.

1.2 Принципи та структура механізму майнового оподаткування

Принцип у праві – це первинні ідеї, фундаментальні засади, що означають зміст і напрямок правового регулювання [36, с. 66]. Надто у римському праві, як і наразі, воно адаптувалося у таких значеннях, як «ідеї керівного характеру», «основи суспільного устрою», «визначальне, первісне положення конкретного процесу чи явища». Так, С. П. Погребняк вказує, що принципи права є системою імперативних за своїм характером загальних та стабільних вимог, що отримують своє формалізоване закріплення в рамках джерел права та являють собою вихідні, основоположні, змістовні риси та цінності, що притаманні всій системі права та детермінують як її характер, так й орієнтири подальшого розвитку відповідної системи [63, с. 164].

Коли йдеться про принципи встановлення місцевих майнових податків, то, за твердженням Кригіної Д. Г., їм властива певного роду специфіка форми їхнього нормативного закріплення [49, с. 26]. Загалом проблематика закріплення принципів права має загальнотеоретичне значення. Так, низка вчених-правників стоїть на позиціях щодо необхідності здійснення розмежування вихідних положень права, ґрунтуючись на специфіці форми їх закріплення: а) прямо закріплені принципи (принципи права, які отримали своє безпосереднє (подекуди дефінітивно визначене) текстуальне закріплення); б) принципи непрямої (опосередкованої) формалізації (принципи права, що

можуть бути визначені в процесі здійснення системної аналітичної діяльності з опрацювання приписів чинного законодавства) [56, с. 465]. Слід зауважити, що місцевим майновим податкам властива саме непряма форма їх закріплення.

Місцеві податки функціонують на підставі первинних положень, що одержали власне закріплення в рамках статті четвертої Податкового кодексу України [2]. До відповідних правил (принципів) законодавець відносить:

- правило загальності оподаткування – кожна особистість зобов'язана платити встановлені ПК України, іншими законами податки та збори, платником яких вона є;
- правило рівності усіх суб'єктів оподаткування перед законом, недопущення жодних виявів фіскальної дискримінації. Іншими словами, має бути забезпечений рівний підхід до усіх платників податків незалежно від політичної, національної, релігійної належності та кольору шкіри, форми власності юридичної особи, підданства фізичної особи тощо;
- правило соціальної справедливості;
- правило єдиного підходу до встановлення податків та зборів, позаяк має бути визначення на законодавчому рівні усіх незмінних елементів податку [2].

У Конституції України отримало своє пряме закріплення право територіальної общини самостійно розв'язувати питання місцевого значення. Відтак це право могло б видаватися звичайною декларацією, якби Конституцією України та іншими нормативно-правовими актами органів місцевого самоврядування не були передбачені відповідні гарантії реалізації місцевого самоврядування. Такі положення містяться у ч. 1 ст. 142 Конституції України. Відтак територіальним громадам гарантується право утверджувати місцеві податки та збори (ч. 1 ст. 143 Конституції України) [1].

Щодо, наприклад, ч. 1 ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, то там вказано, що якнайменше частка фінансових ресурсів муніципальної влади формується за рахунок податків та зборів місцевого значення [6]. При цьому у вказаних нормативно-правових актах закріплюється

виключно матеріальна основа (права, гарантії, принципи), що забезпечує формування фінансових ресурсів територіальної громад. Стосовно нормотворчої процедури встановлення міськими, селищними та сільськими радами місцевих податків та зборів, то вони визначаються виключно положеннями Податкового кодексу України.

На переконання Кригіної Д. Г. комплексне дослідження норм і приписів податкового законодавства дає змогу вирізнити подібні принципи встановлення міськими, селищними і сільськими радами місцевих майнових податків [49, с. 30]:

а) принцип імперативності відповідно до положень п. 10.2 ст. 10 Податкового кодексу України;

б) принцип розсуду при визначенні органами місцевого самоврядування порізно взятих податків та зборів відповідно до п. 10.3 ст. 10 Податкового кодексу України;

в) принцип заборони необґрунтованого встановлення відповідними місцевими радами податків та зборів, які прямо передбачені законодавством відповідно до п. 10.4 ст. 10 Податкового кодексу України;

г) принцип обов'язкової визначеності усіх складових елементів місцевих податків та зборів відповідно до пп. 12.3.2 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України;

д) принцип недопущення відповідної пільгової індивідуалізації мірки податкових зобов'язань відповідно до пп. 12.3.7 п.12.3 ст.12 Податкового кодексу України.

У рамках нормотворчих процедур зі встановлення місцевих майнових податків відповідні місцеві ради повинні керуватися окремими загальними принципами права, принципами податкового права, а також вихідними правовими положеннями, які закладені в основу регламентування місцевого самоврядування. Останні отримують свою безпосередню формалізацію у приписах ст. 4 «Основні принципи місцевого самоврядування» згідно Закону

України «Про місцеве самоврядування в Україні» [7]. До таких принципів можна віднести принцип колегіальності, принцип поєднання місцевих та державних інтересів тощо.

Реалізація цих принципів має суб'єктно-орієнтований характер, який пояснюється тим, що основну роль в рамках відповідних процедур щодо місцевих податків і зборів відіграють саме місцеві ради (сільські, селищні, міські ради), на які й покладено обов'язок зі встановлення окремих місцевих майнових податків. З іншого боку в рамках відповідних нормотворчих процедур отримує свою реалізацію також принцип дискреційності, який визначає певну свободу розсуду з приводу доцільності встановлення окремих загальнообов'язкових платежів. Такими, до прикладу, є повноваження місцевих рад щодо встановлення такого місцевого майнового податку, як податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [49, с.45-46].

Для розуміння структури механізму майнового оподаткування необхідно, насамперед, визначити що саме законодавець вважає «майном». Відповідно до ч. 1 ст. 190 ЦК України майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки [3]. У частині 1 ст. 139 ГК України передбачено, що майном визначається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів [4]. Таким чином, під майном ми можемо розуміти предмети матеріального світу, які знаходяться у власності суб'єкта права (фізичних і юридичних осіб, територіальної громади, держави, Українського народу), у тому числі окрема річ, сукупність речей, майнові права та обов'язки, гроші та цінні папери, а також майнові права на них.

Поняття «податковий механізм» та «механізм оподаткування» досить часто зустрічаються в науковій літературі, але їх змістове наповнення у більшості досліджень ототожнюється. Автори деяких підручників з теорії

податків, розкриваючи поняття механізму оподаткування, прирівнюють його до поняття податкового механізму. При цьому, розглядаючи ці дві дефініції, фактично висвітлюються питання податкової системи, податкового менеджменту або податкового адміністрування, з чого випливає висновок, що категорії «механізм оподаткування» та «податковий механізм» вважаються взаємозамінними.

Аналізуючи механізми майнового оподаткування, Лащак В. В., передусім, звертає увагу, що податки і система оподаткування встановлюються державою за результатами економічного життя суспільства. Але разом з тим вони безпосередньо впливають на економіку, тобто податки об'єднують в собі ознаки і об'єкта, і «опосередкованого» суб'єкта регулювання. Податки – це обов'язкові платежі, які стягують центральні і місцеві органи державної влади з фізичних і юридичних осіб і кошти від яких надходять у державний та місцеві бюджети. Вони відіграють важливу роль у регулюванні економічних процесів держави. Податки і податкові ставки в різних країнах різні і періодично змінюються залежно від стану економіки. Отже, механізм управління податковою системою – це спосіб організації управління податковою системою (перелік податків, ставки податків, способи обрахування і стягнення тощо) з притаманними йому формами, методами, засобами і способами, що відповідають певній історичній епосі і кожному соціально-економічному устрою [51, с. 15].

Отже, можемо зробити висновок, що податковий механізм – це впроваджена законодавством організація встановлення і реалізації (дії, впливу) різних податків та способів їхнього обрахування і стягнення, з певними формами, методами, засобами і способами.

У складі механізму оподаткування залежно від суб'єктів і завдань, що перед ними ставляться, можна виділити три складові: механізм нарахування податків, механізм справляння податків платниками та механізм контролю сплати податків.

Механізм обчислення і нарахування податків працює відповідно до порядку, визначеного законами та іншими нормативно-правовими актами. Цей механізм застосовується до елементів податку [61].

Механізм справляння податків його платниками – це сукупність заходів і послідовність використання елементів податку платниками щодо справляння відповідної суми податків і зборів до бюджетів всіх рівнів. Оттакий механізм використовується платниками податків і зборів (обов'язкових платежів), на яких згідно з законами України доручено обов'язок оплачувати податки і збори. Справляння податків платниками здійснюється у процесі самостійного визначення сум податку і сплатою у встановлений термін до бюджету [69, с. 215].

Механізм контролю сплати податків передбачає застосування до платників податків за необхідності примусових засобів, основними з яких є попередження, примусове стягнення податків, податкова застава, а також інші санкції відповідно до норм чинного законодавства.

Податковий механізм є більш широким поняттям. За допомогою податкового механізму держава регулює соціально-економічні процеси у суспільстві. Механізм оподаткування є більш вузьким поняттям, пов'язаним саме з внутрішнім функціонуванням податкової системи.

Виходячи з вищенаведеного, вважаємо, що механізм майнового оподаткування – це сукупність методів, прийомів, важелів, організаційно-інформаційного та законодавчого забезпечення, і спрямований на виконання завдань податкової політики у сфері майнового оподаткування.

Структурно механізм майнового оподаткування можна розглядати як сукупність трьох взаємопов'язаних складових: нарахування податків, справляння податків, а також контролю за сплатою податків з боку органів держави.

У дослідженні головну увагу приділено складовій механізму нарахування податків, оскільки саме завдяки їй відбувається вдосконалення існуючого

механізму оподаткування. Механізм нарахування податків має наступні складові: податкові методи (прямий, непрямий, ринковий, порівняльний, дохідний), податкові прийоми (оподаткування, оцінювання, реєстрація, правила), а також податкові важелі (пільги, санкції, квоти).

У більшості наукових досліджень механізм оподаткування застосовується до податків, елементами яких є податкові ставки, система пільг, порядок розрахунку податкової бази, склад об'єктів оподаткування та інші елементи, які пов'язані з розрахунком податків.

Механізм оподаткування об'єднує методи (правила), прийоми та важелі оподаткування, інформаційно-організаційне забезпечення в єдину динамічно функціонуючу систему та діє на підставі встановлених законодавством принципів оподаткування (законодавче забезпечення).

Елементи податку визначаються у п. 7.1. ст. 7 ПК України. Обов'язковими для встановлення податку є такі елементи: по-перше, платники податку, по-друге, об'єкт оподаткування, по-третє, база оподаткування, по-четверте, ставка податку, по-п'яте, порядок обчислення податку, по-шосте, податковий період, строк та порядок сплати податку, по-сьоме, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Також мовлено про перспективу застосування податкових пільг при встановленні того чи іншого податку [2].

З огляду на те, що такі елементи, як строк та подання звітності про обчислення і сплати податку, строк та порядок сплати податку відіграють другорядну роль у процесі справляння податків, і з огляду на те, що майнове оподаткування через свою специфіку набуває ефективності при використанні пільг, до основних складових податку можна зарахувати такі елементи: по-перше, платників податку; по-друге, об'єкт оподаткування; по-третє, базу оподаткування; по-четверте, ставку податку, а також порядок обчислення податку; по-п'яте, податковий період та податкові пільги.

Платники податку. Оцей елемент є неодмінним, тому що з'ясовує, хто саме платить той чи інший податок до бюджету, хто відповідає за невиконані зобов'язання перед суспільством і державою.

Згідно зі ст. 15 ПК України платниками податку є фізичні особи (громадяни України і іноземці), юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують об'єкти оподаткування або здійснюють діяльність, що є об'єктом оподаткування узгоджено з податковими законами і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів [2].

Об'єкт оподаткування. Між платником податку та об'єктом оподаткування існує тісний взаємозв'язок. Українські вчені А.Г. Загородний та Г.Л. Вознюк, наприклад, стверджують, що об'єкт оподаткування – це певна фізична або певна вартісна величина, за якою налічують податок, інакше все, що можна оподаткувати. До головних об'єктів оподаткування вони відносять дохід юридичних та фізичних осіб, також додану вартість продукції тощо [37, с. 112].

Відмітимо, що ПК України не надає визначень та переліку об'єктів майнового оподаткування. Слід зазначити, що згідно зі ст. 6 Закону України «Про систему оподаткування», що діяв до прийняття Податкового кодексу України, до об'єктів оподаткування відносилися, наприклад, дохід, вартість продукції, послуг або робіт, додано вартість продукції, послуг, робіт і т.д. [8].

Отже, об'єкт оподаткування майнових податків – це рухоме або нерухоме майно, наявність якого у платників податків викликає обов'язок сплачувати податки і збори відповідно до чинного законодавства.

База оподаткування. Вона тісно пов'язана з об'єктом оподаткування, адже вона є числовим виявленням об'єкта оподаткування.

У юридичній науці, зокрема в галузі фінансового та адміністративного права, зустрічаються інші дефініції цього поняття. На думку, наприклад, А. Г. Загороднього та Г. Л. Вознюк база оподаткування – це базовий вартісний розмір точного об'єкта оподаткування, який є фундаментом для обрахунку

певного податку [37, с. 18]. Інші вчені – Л. А. Зазвонова та Ф. Ф. Фомін під базою оподаткування міркують натуральну і вартісну великість, до якої застосовується ставка податку [88].

Податкове законодавство України не дає загального визначення бази оподаткування, а розглядає її лише у поєднанні з конкретними видами податків, при встановленні яких законодавчим шляхом встановлюється база оподаткування для певного податку. Отже, база оподаткування – це одночасно і характеристика об'єкта оподаткування, і вартісна величина.

Ставка податку. За тлумаченням деяких правників, податкова ставка має значення найгнучкішого інструменту в правовому регулюванні податкового навантаження на різноманітні категорії платників податей. Правники вважають, що податкова ставка – це величина податку на одиницю оподаткування [73, 76].

Прогресивне оподаткування тісно пов'язане з таким поняттям, як дискреційний дохід (різниця між загальною сумою оподаткованого доходу та неоподаткованим мінімумом), який платник податків використовує з врахуванням власних потреб та інтересів. На практиці дискреційний дохід і є об'єктом оподаткування, що реально відображає границі реалізації інтересів платника в залежності від розміру доходів. Недоліком прогресивного оподаткування є той факт, що наявність великої кількості ставок на певному етапі починає стримувати бажання економічних суб'єктів збільшувати доходи чи призводить до ухилення від сплати податків, що також веде до значних втрат бюджету. Тому ставки оподаткування повинні встановлюватись у таких розмірах, які б не пригнічували ділову активність (сукупна ставка суб'єкта оподаткування не повинна перевищувати 40 %) [70].

Регресивні ставки, які передбачають зменшення величини податку із збільшенням податкової бази, як правило, встановлюються щодо майнових податків [89]. На наш погляд, застосування регресивного оподаткування для оподаткування майна є недоречним, адже це буде порушувати принцип соціальної справедливості.

У юридичній науці досить важливим і складним є питання щодо встановлення податкових ставок залежно від категорії платника податків: фізичних чи юридичних осіб. Сучасні дослідники вказують (наприклад, Д. Кригіна), що за майнового оподаткування недоречно легалізувати ставки лиш залежно від категорії платника, позаяк саме в цій рисі приховується загроза перереєстрації об'єктів нерухомого та цінного рухомого майна відповідно з юридичних осіб на фізичних шляхом мінімізації податкового платежу [49].

У зв'язку з тим, що метою введення єдиного податку на нерухомість є уніфікація оподаткування об'єктів нерухомого майна, які сьогодні обкладаються різними податками (земельні ділянки – земельним податком, інші види нерухомого майна – податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), процес уніфікації повинен поширюватись і на податкові ставки, тобто для об'єктів оподаткування однієї категорії використання застосовується єдина ставка для земельної ділянки і всього, що на ній побудовано.

Методика встановлення податкових ставок є також одним із важливих інструментів механізму оподаткування. Рівень оподаткування повинен водночас виконувати дві задачі: з одного боку, забезпечити бюджет достатнім рівнем податкових надходжень, а з іншого боку, не порушити соціальної гармонії суспільних інтересів.

Таким чином, для майнового оподаткування найбільш доцільним є встановлення пропорційних ставок, що буде відповідати принципу рівності платників податків, а також суттєво буде спрощувати сам процес адміністрування податків і зборів; кваліфікаційною ознакою встановлення податкових ставок при оподаткуванні майна повинна бути категорія об'єктів майна, а не категорія платника податку, адже це може призвести до ухилення від сплати податку шляхом перереєстрації майна на фізичних осіб; доцільно встановити єдину ставку для земельної ділянки та будівель, що на ній розташовані, однієї категорії, що сприятиме уніфікації оподаткування об'єктів нерухомого майна.

Порядок обчислення податку. Розглядаючи базу оподаткування як елемент майнового оподаткування, слід зосередити увагу на питанні правильності оцінки вартості майна для цілей оподаткування, адже це суттєво впливає на величину бази оподаткування.

Світовий досвід оцінки майна свідчить, що найбільш справедливі результати можна отримати, застосовуючи оцінку, яка базується на ринкових показниках оцінюваного об'єкту. Така оцінка передбачає приведення цінових характеристик майна до об'єктивних величин, адже ні балансова, ні інвентаризаційна вартість не дають реального уявлення про дійсну ціну об'єкту.

Вчені виділяють три основних підходи (методи) до оцінки ринкової вартості: порівняльний, дохідний та витратний. Вибір того чи іншого методу визначається з точки зору найбільш адекватного відображення реального ринку.

Метод порівняння продажів базується на прямому порівнянні оцінюваного об'єкту майна з об'єктами, що були продані або виставлені на продаж. Даний метод використовується у якості підтвердження вартості аналогічних об'єктів майна. Ціна, за якою конкретне майно продається на ринку, являє собою ту точку, у якій в момент продажу пересікаються криві пропозиції і попиту. Якщо, наприклад, ринок відповідав умовам вільної конкуренції, то подібний за всіма вимірами об'єкт нерухомості буде відчужений орієнтовно за таку саму вартість. При порівнянні продажів оцінщик розглядає порівнювані об'єкти майна, які були продані на відповідному ринку, потім коригує відмінності, що можуть бути між оцінюваним та порівнюваним об'єктом. У результаті визначається ціна кожного з порівнюваних об'єктів. Відкоригована вартість санкціонує оцінювачу дійти висновку, скільки оцінюваний об'єкт буде коштувати на ринку [57]. Суттєвим недоліком даного методу, на наш погляд, є обмеженість сфери його використання у зв'язку з тим, що він не дає точних результатів в умовах високих темпів інфляції, за

відсутності даних про ринкові продажі аналогічних об'єктів, а також в умовах інших економічних змін.

Наступний метод – витратний, який базується на ідеї, що вартість існуючого об'єкта майна дорівнює витратам на його виробництво. Щодо об'єктів нерухомості, то вартість такого об'єкту дорівнює вартості землі плюс витрати на спорудження будівлі без урахування зносу. Найбільш ефективним є його використання в техніко-економічному аналізі нового будівництва, при визначенні варіанту найкращого та найбільш інтенсивного використання землі, оцінці об'єктів спеціального призначення. При цьому визначаються витрати на спорудження нового об'єкту нерухомості, який за своїми функціональними характеристиками був би ідентичним оцінюваному, але не обов'язково являвся точною копією останнього. Практична реалізація витратного методу оцінки об'єктів нерухомості міститься у послідовному здійсненні таких етапів, як: визначення складу та величини витрат, сукупність яких представляє собою вартість об'єкту; оцінка фізичного та морального зносу; коригування вартості об'єкта з урахуванням усіх видів змін; визначення вартості земельної ділянки, на якій розташований оцінюваний об'єкт; підсумкова оцінка вартості нерухомості [45, с. 212].

Дохідний метод передбачає оцінку доходу, який приносить об'єкт нерухомого чи рухомого майна. Основним принципом даного методу є те, що вартість об'єкта майна, в який вкладено капітал, відображає якість та кількість очікуваного доходу, який може принести цей об'єкт протягом строку служби. Зазначений метод передбачає, що потенційні покупці, які бажають придбати об'єкт рухомого чи нерухомого майна, розраховують на отримання в майбутньому значного доходу. Метод капіталізації доходу найбільш придатний для тих видів майна, які купуються переважно з метою отримання доходу (сюди можна віднести житлові будинки, що здаються в оренду, комерційні будівлі, будівлі для офісів). Дохідний метод також можна було б використати і

при оцінці житлових будинків, розрахованих на одну сім'ю (наприклад, у тих випадках, коли існує великий ринок оренди такого майна).

Незалежно від того, який вид вартості слід визначити, застосовувавши при цьому будь-який метод оцінки, на наш погляд, необхідно виходити з наступного правила: правильна оцінка об'єкту майна повинна мати першорядне значення, у протилежному випадку у платника податку може виникнути бажання ухилитись від його сплати.

Отже, база оподаткування є одним із важливих елементів механізму майнового оподаткування, адже саме від неї у першу чергу залежать розміри надходжень до бюджетів; база оподаткування є вартісним вираженням об'єкту оподаткування; оцінка майна повинна визначатись на основі ринкової вартості об'єктів, що є єдиним засобом отримання інформації про реальну вартість майна тощо.

Податковий період. Щодо визначення поняття «податковий період» у наукових колах існує два підходи. Згідно з першим підходом податковий період – це календарний рік чи інший період часу, після закінчення якого визначається податкова база та обчислюється сума податку, що підлягає сплаті. За другим підходом податковий період – це час, на який поширюється зобов'язання щодо сплати платником того чи іншого податку (ведення податкового обліку, подання звітів і декларацій, необхідних для здійснення податкового контролю, сплати належних сум податків, інших зобов'язань).

Як правило, податковим періодом при оподаткуванні майна є один календарний рік. Це обумовлено тим, що не існує необхідності фіксації проміжних вартостей основних об'єктів майна (земля, будівлі, транспортні засоби) через те, що вони не є оборотними засобами і не змінюються у кількості так швидко, як оборотні засоби, тобто об'єктам майна властива відносна постійність в обліковій кількості та вартості.

Податкові пільги. З позицій практичного досвіду податкові пільги не є елементом оптимального оподаткування, адже у разі застосування пільг нерівномірно розподіляється податковий тягар.

Проте податкові пільги можуть бути економічно обґрунтованими та доцільними у певних випадках. Так, вони можуть бути засобом для боротьби з економічними кризами, спричинених неспроможністю ринку забезпечити ефективний розподіл ресурсів в умовах обмеженої конкуренції, зовнішніх ефектів та неповної інформації. Податкові пільги також дозволяють нейтралізувати викривлення, спричинені деформуючими податками [47]. Тому податкові пільги віднесені нами до важелів механізму майнового оподаткування.

Експерти Світового банку окрім негативних властивостей податкових пільг виділяють також і їх позитивні якості: по-перше, заохочення приватного сектору до участі у соціальних програмах; по-друге, прийняття рішень приватним сектором, а не урядом; по-третє, зменшення державного контролю за використанням пільг.

Слід зазначити, що до недоліків застосування податкових пільг експертами віднесені наступні: по-перше, зменшення податкової бази, а отже, і можливостей для скорочення податкової ставки; по-друге, ускладнення податкового законодавства; по-третє, функціонування податкових пільг поза межами бюджетної системи; по-четверте, створення регресивної системи оподаткування [50, с. 22].

Для оцінки впливу пільг на надходження до бюджетів в Україні застосовують метод втрачених доходів, за яким втрати бюджету розраховуються як різниця між сумою податків, які платник податків сплатив би без застосування пільг, і сумою фактично сплачених податків. Негативною рисою даного методу є те, що він не враховує поведінку платників податків.

1.3. Адміністративні процедури у сфері майнового оподаткування

В адміністративно-правовій науці існують різні підходи класифікаційного розподілу адміністративних процедур, що здійснюються органами публічної адміністрації.

Адміністративні процедури, що здійснюються у сфері публічного управління необхідно поділяти, на думку С. Д. Хазанова, на три загальні групи:

- 1) процедури внутрішньої організації публічної адміністрації;
- 2) процедури взаємодії між суб'єктами публічної адміністрації;
- 3) процедури взаємодії публічної адміністрації з фізичними і юридичними особами [79, с. 58].

Вітчизняні вчені Коломоєць Т. О. та Галіцина Н. В. відзначають, що вся сфера адміністративно-процедурних відносин складається із взаємопов'язаних, доповнених, але самостійних однорідних відносин, які прийнято визначати як адміністративні процедури, класифікаційний розподіл яких може бути здійснений за такими критеріями:

- 1) за функціональним призначенням (залежно від виду (спрямованості) діяльності публічної адміністрації);
- 2) за наявністю чи відсутністю спору у відносинах між адміністративним органом та приватною особою;
- 3) за суб'єктами ініціативи;
- 4) за порядком здійснення адміністративної процедури [43, с. 39].

За твердженням іншого вітчизняного науковця – С. Г. Стеценка, класифікація адміністративних процедур, що реалізуються в діяльності органів публічної адміністрації повинна складатися з процедур щодо адміністративних правопорушень (що мають розглядатися виключно в адміністративному, а ніяк не в судовому порядку), процедур про адміністративні оскарження, нормотворчих процедур, дозвільних процедур, реєстраційних процедур, контрольних процедур, атестаційних процедур тощо [72, с. 266].

За словами А. М. Луцик, у доктрині західних країн адміністративна процедура поділяється на безспірну (неповну) та спірну (повну) [52, с. 49]. Під неповною адміністративною процедурою розуміється порядок вирішення адміністративних справ, які не передбачають «юрисдикційного» розгляду спору. Спірною адміністративною процедурою вважається порядок розгляду та вирішення адміністративним органом спору, тобто те, що у вітчизняному праві називається адміністративним оскарженням. Критерієм цієї класифікації є наявність чи відсутність спору у відносинах між адміністративним органом і приватною особою [24, с. 24].

Інший критерій класифікації може бути виведений з видів діяльності адміністративних органів, котру можна поділити на «внутрішньоапаратну» і «зовнішньоспрямовану». Коли в зовнішньоспрямованій діяльності стороною є приватна особа, то можна розрізняти процедуру так звану «заявну» і «втручальну». Цей поділ збігається з німецькою правовою доктриною і у своїй основі має суб'єкта, за ініціативою якого починається провадження. Втручальну процедуру адміністративний орган за наявності правових підстав розпочинає самостійно. Відповідно, для початку заявної процедури вимагається подання приватною особою заяви [24, с. 24].

Луцик А. М. наголошує, що в сучасній адміністративно-правовій науці не склалося єдиного підходу до класифікації адміністративних процедур, що здійснюються органами публічної адміністрації. Кожен з учених пропонує власні критерії класифікаційного розподілу адміністративних процедур, які в тій чи іншій мірі відображають зміст правовідносин у конкретній сфері життєдіяльності, і тому мають право на самостійне існування [52, с. 50].

Розглядаючи адміністративно-правові процедури у сфері майнового оподаткування, можна виділити твердження В. І. Теремецького, що податковий процес і процедури цілком реалізуються в межах адміністративного процесу та процедур відповідно [74, с. 17].

Адміністративні процедури, що здійснюються у сфері майнового оподаткування в Україні можна класифікувати за такими критеріями. Першим критерієм класифікації адміністративних процедур є вид (спрямованість) діяльності ДФС України. Адміністративні процедури за цим критерієм можна поділити на внутрішні (внутрішньоорганізаційні) та зовнішні (зовнішньоорганізаційні) [55, с. 50].

Внутрішньоорганізаційні адміністративні процедури реалізуються ДФС України без участі платників податків у межах системи органів виконавчої влади. Зовнішньоорганізаційні адміністративні процедури передбачають наявність двох суб'єктів – ДФС України та платників податків.

Другий критерій класифікації адміністративних процедур характеризується наявністю спору у податкових правовідносинах між ДФС України, з одного боку, та платниками податків з іншого. Такі процедури, на думку А. М. Луцик, можуть бути поділені на юрисдикційні та неюрисдикційні [53, с. 83].

Юрисдикційні адміністративні процедури спрямовані на вирішення справ про адміністративні правопорушення у сфері оподаткування та розв'язання інших правових конфліктів. Юрисдикційним процедурам притаманна низка характерних ознак. Вони характеризують порядок діяльності юрисдикційних органів, регулюють процедурні аспекти відносин сторін у конфлікті, регламентують порядок застосування санкцій матеріальних норм, характеризуються високим рівнем правової регламентації, передбачають обов'язкове прийняття рішення у вигляді юридичного акта [32, с. 56].

До видів юрисдикційних процедур можна віднести:

- 1) процедури у справах щодо адміністративних правопорушень у царині оподаткування;
- 2) процедури в адміністративних судах з приводу оскарження рішень, дій чи бездіяльності ДФС України, її територіальних органів та посадових осіб;
- 3) дисциплінарні процедури;

4) процедури пов'язані з розглядом скарг платників податків щодо діяльності ДФС України, її територіальних органів та посадових осіб.

Юрисдикційні адміністративні процедури реалізуються, коли існує факт порушення чи факт загрози порушення норм податкового законодавства. Так, згідно із п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України скоєння платниками податків, їх посадовими одиницями та посадовими одиницями контролюючих органів недодержань законів з питань оподаткування та недодержань вимог, встановлених іншим законодавством, контролювання за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену ПК та іншими законами України [2]. Однак законодавець передбачив можливість ініціювати проведення юрисдикційних процедур у сфері оподаткування не тільки контролюючим органом, а й самим платником податків. Так, п. 56.2 ст. 56 ПК України зауважує, що коли платник податків думає, що контролюючий орган помилково обчислив суму грошового зобов'язання чи прийняв будь-яке інакше рішення, що шкодить законодавству або виходить за рамки повноважень контролюючого органу, він має право апелювати до контролюючого органу вищого рівня зі скаргою щодо перегляду вказаного рішення [2].

Адміністративні процедури, що мають неюрисдикційний характер виникають у процесі виконавчо-розпорядчої діяльності ДФС України. Видами неюрисдикційних адміністративних процедур є:

1) нормотворчі процедури – діяльність уповноважених органів (посадових осіб) щодо підготовки та ухвалення правових актів

2) правозастосовні процедури – діяльність уповноважених органів (посадових осіб) щодо вирішення адміністративних справ із застосуванням норм адміністративного права;

3) реєстраційні процедури – діяльність уповноважених органів (посадових осіб) щодо офіційного визнання законності відповідних дій чи нормативно-правових актів;

5) атестаційні процедури – діяльність уповноважених органів (посадових осіб) щодо визначення відповідності об'єктів атестації вимогам (критеріям), необхідним для функціонування у певній сфері;

6) контрольно-наглядові процедури – діяльність уповноважених органів (посадових осіб) щодо здійснення контролю та нагляду у сфері державного управління тощо [72, с. 267].

Деменко О. Є. наголошує, що неюрисдикційні процедури пов'язуються із забезпеченням суб'єктами податкових правовідносин правомірної поведінки і за своєю суттю вони є адміністративно-розпорядчими, адже опосередковують управління суспільними відносинами, які існують у межах вимог норм адміністративного, податкового, фінансового та інших галузей права. Прикладом таких процедур є процедури, що визначають порядок подання податковим органам інформації про платників податків, порядок і строки подання податкової звітності, порядок проведення податкових перевірок, обчислення та справляння податків і зборів, ведення обліку результатів спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, порядок проведення податкових перевірок тощо [34, с. 135–136].

За суб'єктом ініціативи адміністративні процедури, що здійснюються ДФС України у сфері оподаткування можуть бути поділені на заявні та втручальні [52, с. 53]. Так, на думку Т. О. Коломєць та Н. В. Галіциної заявна процедура – це різновид адміністративних процедур, що починається за зверненнями приватних осіб до органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, а під втручальними процедурами розуміють провадження, що здійснюються за ініціативою адміністративного органу, за наявності потреби у захисті державних та суспільних інтересів, забезпечення прав і свобод громадян, тощо [43, с. 46].

Відповідно до рівня урегульованості адміністративні процедури, що здійснюються ДФС України у сфері оподаткування можна поділити на звичайні (формальні) та спрощені (неформальні).

Звичайні (формальні) адміністративні процедури здійснюються за умови дотримання всіх чітко визначених законодавством стадій (етапів), дотримання яких гарантує законність прийнятого ДФС України рішення (адміністративного акту). Спрощені (неформальні) адміністративні процедури здійснюються також в установленому законом порядку, однак за умови відсутності суперечностей між суб'єктами (ДФС України та платниками податків), характеризуючись мінімальною кількістю процесуальних елементів.

Таким чином, класифікаційний розподіл адміністративних процедур, які здійснюються у сфері майнового оподаткування в Україні може бути здійснений на підставі таких основних критеріїв:

- 1) за видом (спрямованістю) діяльності ДФС України – на внутрішні (внутрішньоорганізаційні) та зовнішні (зовнішньоорганізаційні);
- 2) за наявністю чи відсутністю спору у податкових правовідносинах – на юрисдикційні та неюрисдикційні;
- 3) за суб'єктом ініціативи – на заявні та втручальні;
- 4) за рівнем урегульованості здійснення адміністративної процедури – на звичайні (формальні) та спрощені (неформальні).

Аналіз адміністративно-процедурних відносин, які виникають у сфері майнового оподаткування (процедури підготовки та прийняття податковим органом (посадовою особою) індивідуального акту та процедури підготовки та прийняття податковим органом (посадовою особою) нормативного акту) дозволяє дійти висновку, що елементами адміністративної процедури у цій сфері є:

- 1) сторони процедури (платники податків, ДФС України та її посадові особи);
- 2) права і обов'язки сторін адміністративної процедури;
- 3) строки здійснення процедури (строки для вчинення процедурних дій та загальний строк вирішення адміністративної справи);

4) кінцевий результат процедури – прийнятий адміністративний акт, тобто рішення ДФС України в індивідуальній адміністративній справі (індивідуальний акт), яке стосується конкретного платника податків, або рішення, яке приймається з метою урегулювання відносин, що виникають у внутрішньоорганізаційній та зовнішньоорганізаційній діяльності цієї служби.

Визначення окремих видів адміністративних процедур у сфері оподаткування в Україні, а також форм їх здійснення, дозволяють дійти висновку, що адміністративні процедури у цій сфері можуть виникати як з ініціативи платників податків, так і з ініціативи податкових органів – ДФС України. За твердженням А. М. Луцик учасниками адміністративних процедур у сфері оподаткування виступають:

- 1) платники податків, які реалізують свої права та обов'язки у сфері оподаткування;
- 2) центральний орган виконавчої влади (ДФС України), його посадові особи, які компетентні приймати нормативні та індивідуальні акти, що сприяють реалізації зазначених прав і обов'язків [52, с. 55].

Аналіз адміністративних процедур, які здійснюються у сфері оподаткування в Україні свідчить, що існує дві моделі адміністративних процедур у цій сфері. Перша – модель процедури підготовки та прийняття податковим органом (посадовою особою) індивідуального акту, друга – модель процедури підготовки та прийняття податковим органом (посадовою особою) нормативного акту.

Адміністративна процедура з підготовки та прийняття ДФС України, її посадовою особою індивідуального акту, спрямованого на реалізацію прав і обов'язків платників податків у сфері оподаткування складається з наступних стадій. Перша – це порушення адміністративної справи і попередній розгляд матеріалів. На цій стадії здійснюються реєстрація та заслуховування звернення платника податків щодо реалізації його прав і обов'язків у сфері оподаткування. Друга стадія – це розгляд адміністративної справи по суті ДФС

України (посадовою особою) і прийняття по цій справі індивідуального правового акта. На цій стадії здійснюється збір, обробка і перевірка всієї отриманої інформації по справі. Прийняття податковим органом законного рішення (індивідуального правового акта) залежить від якісної перевірки фактів, які містяться у зверненні платника податків. На третій стадії відбувається оскарження платником податків прийнятого податковим органом рішення у справі. Ця стадія є факультативною і відноситься до адміністративно-юрисдикційного процесу, оскільки вона може охоплювати перегляд індивідуального правового акта в апеляційному та касаційному порядках. Четверта стадія – це виконання прийнятого у справі рішення – індивідуального правового акта.

Адміністративна процедура з підготовки та прийняття ДФС України, її посадовою особою нормативного акта у сфері оподаткування, за визначенням А. М. Луцик, може бути представлена у вигляді здійснення таких послідовних дій:

- 1) постановка питання про необхідність прийняття нормативного акта у сфері оподаткування;
- 2) вивчення чинних нормативно-правових актів, що регулюють визначену сферу суспільних відносин;
- 3) вибір форми правового регулювання (у формі змін до закону, постанови уряду, наказу органу тощо);
- 4) розробка нормативного акту (розробка концепції, тексту, проекту, структури нормативного акту; написання тексту проекту нормативно-правового акту; підготовка змін до інших нормативних актів та визначення переліку нормативних актів, які втратять чинність тощо);
- 5) розробка супровідних документів до нормативного акту (пояснювальної записки, супровідного листа тощо);
- 6) перевірка нормативного акта керівником або юридичним відділом податкового органу;

- 7) доопрацювання проекту нормативного акту з урахуванням висловлених зауважень;
- 8) прийняття та затвердження нормативного акта;
- 9) у разі необхідності реєстрація нормативного акта в органах Міністерства юстиції України;
- 10) опублікування і оголошення змісту нормативного акта [54, с.191].

Таким чином, майновими податки відповідно до положень і норм вітчизняного законодавства є місцеві загальні та обов'язкові платежі з визначеними ознаками податкового характеру, котрі стягуються відповідно із власників або володільців об'єктів майнових прав. Такими об'єктами є земельні ділянки, легкові автомобілі, а також житлова та нежила нерухомість.

До основних принципів майнового оподаткування можемо віднести, по-перше, принцип загальності оподаткування; по-друге, рівності перед законом усіх платників податків, недопустимість жодних виявів податкової дискримінації; по-третє, принцип суспільної (громадської) справедливості, що означає встановлення податків та зборів адекватно платоспроможності самих платників; а також принцип цілісного підходу до встановлення податків та зборів шляхом чіткого формулювання на законодавчому щаблі усіх обов'язкових елементів податку.

У складі механізму оподаткування можна виділити три складові: механізм нарахування податків, механізм справляння податків платниками та механізм контролю сплати податків. Механізм нарахування податків діє згідно порядку, що встановлюється законами та підзаконними актами і застосовується згідно елементів податку.

Щодо класифікаційного розподілу адміністративних процедур, які здійснюються у сфері оподаткування в Україні, то він може бути здійснений на підставі таких основних критеріїв: за видом (спрямованістю) діяльності ДФС України – на внутрішні, або їх ще називають внутрішньо організаційними та зовнішні, або зовнішньо організаційні; за присутністю чи неприсутністю спору

у правовідносинах податкового характеру – на юрисдикційні та неюрисдикційні; за суб'єктом ініціативи – на заявні та втручальні; за рівнем урегульованості здійснення адміністративної процедури – на звичайні (формальні) та спрощені (неформальні).



РОЗДІЛ 2

СУТНІСТЬ МАЙНОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1 Особливості справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Сучасний механізм майнового оподаткування нерухомого майна передбачає виокремлення оподаткування плати за землю та оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. За твердженням Ф. П. Ткачика та В. І. Дмитріва майнове оподаткування застосовується в Україні дещо невпевнено і об'єктивно розглядається як чинник посилення дохідності місцевих бюджетів України [75, с. 415].

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є привабливим джерелом наповнення місцевих бюджетів у силу його специфічних особливостей.

По-перше, база податку на нерухоме майно не дуже мобільна, а тому ухилятися від сплати цього податку важко навіть за умов різних ставок податку на нерухоме майно у різних місцях.

Крім того, з'являється можливість фінансування низки послуг, спрямованих на покращання умов експлуатації нерухомого майна, тобто кошти певним чином повертаються до власника.

Об'єкт податку на нерухоме майно може бути визначений таким чином, щоб обмежити тягар податку на платників з низьким рівнем доходів, і в такий спосіб буде дотримано принцип платоспроможності.

Податок на нерухоме майно також може бути ефективним засобом оподаткування доходів, одержаних у тіньовій економіці.

Надходження від цього податку є відносно стабільними (про це свідчить зарубіжний досвід), тобто на його надходження не впливають коливання в економічному циклі, і якщо він буде правильно побудований, адмініструвати його буде неважко.

Перспектива впровадження в Україні податку на нерухоме майно обговорювалась ще на початку 90-х років XX століття. Початковий поступ у впровадженні податку на нерухоме майно реалізовано під час втілення пілотних проєктів в Луганській та Івано-Франківській областях, де була змонтована модель спрощеної форми оподаткування. Так були введені занадто низькі ставки податку – відповідно 10 копійок з житлових та 2 гривні 90 копійок з нежилых приміщень із розрахунку плати за один квадратний метр. Експеримент показав, що додаткові доходи місцевих бюджетів збільшилися приблизно на 25 % [14; 44]. Незважаючи на позитивний досвід та на те, що статтею 14 Закону України «Про систему оподаткування» вже було встановлено, що до загальнодержавних податків і зборів належить податок на нерухоме майно (нерухомість), реально цей податок не було запроваджено. Слід зауважити, що за період з 1998 року на розгляді у Верховній Раді України було п'ять законопроектів про оподаткування нерухомого майна, але жоден з них не прийнятий навіть у першому читанні.

Світовий досвід показує, що податок на нерухомість при використанні правильного підходу може стати однією із вагомих статей доходної частини бюджету. Результати моніторингу законодавства розвинутих країн світу з питань нерухомого майна, за даними Світового банку, показали, що податок на нерухомість може становити від 40% до 80 % платежів до місцевих бюджетів. Таким чином, податок на нерухомість у світовому фіскальному просторі слугує фінансовим базисом розвитку територіальних одиниць, а у сучасних реаліях українська практика майнового оподаткування має враховувати світові доктрини ефективного податкового адміністрування.

За даними Державної казначейської служби до відповідних фондів місцевих бюджетів вже у 2015 році надійшло 294,4 млрд. грн., що на 27,1 % більше, за відповідний показник минулого року. Без урахування міжбюджетних трансфертів надійшло 120,5 млрд. грн., що на 19,4 млрд. грн. більше, ніж у попередньому році.

Відповідно до даних, що містяться у річних звітах Державної казначейської служби України, динаміка надходження майнових податків до Зведеного бюджету України постійно збільшується. Якщо у 2014 р. цей показник становив 12,53 млрд. грн., то на кінець 2019 року – більше 34 млрд. грн. [39]. Протягом останніх років в Україні були здійснені суттєві кроки щодо посилення фінансової децентралізації та зміцнення ресурсної бази органів місцевого самоврядування. В цьому контексті було ініційовано та внесено переміни до фіскального законодавства в частці зростання об'ємів доходів місцевих бюджетів та оптимізовано побудову податків (ліквідовано ті, адміністрування яких були значно більшими, ніж фіскальний ефект їхнього адміністрування); диференційовано перелік типів об'єктів оподаткування; оптимізовано податкові ставки; збільшено коло платників податків; деякі види загальнодержавних податків трансформовано у місцеві; запроваджено та оновлено механізми діджиталізації оподаткування майна та доходів громадян тощо [75, с. 417].

У національній податковій системі України, за твердженням Д. Г. Кригіної, відповідний загальнообов'язковий платіж податкового характеру можна визначити за рядом ознак. Першою такою ознакою є сам факт майнового податку, тобто об'єктом оподаткування являються об'єкти нерухомого майна, інакше – оподаткуванню підлягають визначені об'єкти речових прав, котрі належать на правовому титулі власності реальним суб'єктам правовідносин. Другою його ознакою є віднесення його до місцевих податків, оскільки він установлюється рішенням органу місцевого самоврядування. Третьою ознакою цього податку є те, що він є прямим, оскільки його розмір напряму не залежить від достатків платників цього податку і залежить від оподаткованої площі житлової чи нежитлої нерухомості. До четвертої ознаки можна віднести його варіативність і факультативність. Так, він є необов'язковим для встановлення, оскільки рішення щодо його обов'язковості приймають місцеві ради. Такі ради

самотужки приймають рішення щодо доцільності його встановлення [49, с. 74-75].

Виконання дохідної частини місцевих бюджетів у розрізі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, характеризують наступні дані. Так, якщо у 2014 році у системі бюджетних доходів вказаний податок складав лише 0,04 млрд. грн., то у 2018 році – вже 3,64 млрд. грн. [39].

Сьогодні відносини у сфері оподаткування нерухомим майном, відмінним від земельної ділянки, регулюються Податковим кодексом України, а саме статтею 266.

Платники податку. Згідно з чинним законодавством до платників податку віднесено фізичних осіб, юридичних осіб, що є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості. Законодавець досить чітко у ст. 266.1.2. наводить визначення платників податку у разі перебування такої нерухомості у спільній власності декількох осіб, в тому числі часткової або сумісної. Так, якщо об'єкт жилої та/або нежиллої нерухомості знаходиться у спільній частковій власності декількох осіб, платником податку є всяка з цих особистостей за відповідну їй частку. Якщо об'єкт жилої та/або нежиллої нерухомості знаходиться у гуртовій сумісній власності декількох осіб, але не виділений в натурі, платником такого податку є одна з оттаких осіб, визначена за їх однастайністю, якщо інакше не встановлене судом. Якщо об'єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку [2].

Об'єкт оподаткування. Об'єктом оподаткування відповідно до норм податкового законодавства України є ціле або частка об'єкта житлової та нежиллої нерухомості.

Аналізуючи норми чинного законодавства, Д. Г. Кригіна виокремлює такі види об'єктів житлового фонду: 1) будівлі житлового фонду; 2) дачні або садові будинки. Законодавець виокремлює такі типи будов, що належать до жилого

фонду: жилий будинок і прибудова до нього; квартира; котедж; кімнати у комунальних квартирах. Щодо такого об'єкта, як садовий будинок, то під ним слід міркувати будинок для сезонного використання. Коли ж мова йде про дачний будинок, то таким рахується жилий будинок для постійного використання [49, с. 77-78].

Також різновидом об'єктів оподаткування вищезгаданим податком є об'єкти нежилої нерухомості. Під об'єктами нежилої нерухомості законодавець міркує будівлі, споруди і приміщення, які не відносяться до житла (пп. 14.1.129-1 п. 14.1. ст. 14 ПК України). Відтак законодавець виокремлює наступні види об'єктів нежилої нерухомості:

- а) готельні будівлі;
- б) офісні будівлі;
- в) торговельні будівлі;
- г) наземні й підземні гаражі, а також криті автомобільні стоянки;
- г) промислові будівлі та склади;
- д) відповідні будівлі для різноманітних публічних виступів (в т. ч. казино, ігорні будинки);
- е) господарчі будівлі (сараї, телятники, гаражі, майстерні, убиральні, льохи, накриття, бойлерні, трансформаторні підстанції та ін.);
- є) також інші будівлі [2].

Стаття 266.2.2. Податкового кодексу України встановлює перелік об'єктів нерухомого майна, що не є об'єктами оподаткування. До них належать:

- а) об'єкти жилої та нежилої нерухомості, котрі знаходяться у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а надто організацій, утворених ними в установчому порядку, що цілковито утримуються за кошти відповідного державного або місцевого бюджету;
- б) об'єкти жилого та нежилого фонду, які знаходяться у зонах відчуження та беззастережного відселення, визначені законом;
- в) споруди дитячих будинків сімейного типу;

г) гуртожитки;

г) житловий фонд, який є непридатним для використання за призначенням, у тому числі через аварійний стан, визнана отакою згідно з рішенням місцевої ради;

д) об'єкти жилої нерухомості, що перебувають у власності дітей-сиріт, дітям, позбавленим родинного піклування, та особам, прирівняних до таких, дітям-інвалідам, які виховуються матерями-одиначками чи батьками-одиначками, але не більше одного такого об'єкта на дитину;

е) об'єкти нежилої нерухомості, які використовуються суб'єктами малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність на ринках або МАФах;

є) промислові споруди, віднесені до групи «Будівлі промислові та склади» (код 125) Державного класифікатора будівель і споруд ДК 018-2000, що використовуються за призначенням у господарській діяльності суб'єктів господарювання, основна діяльність яких класифікується у секціях В – F КВЕД ДК 009:2010, та не здаються їх власниками за цивільно-правовими договорами;

ж) будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (фізичних і юридичних осіб);

з) об'єкти жилої та нежилої нерухомості, які знаходяться у власності громадських організацій осіб з обмеженими можливостями та їх підприємств;

и) нерухомість, що знаходиться у власності релігійних громад;

і) споруди дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та основ фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг.

ї) нежила нерухомість державних та комунальних санаторно-курортних закладів для дітей та закладів для дитячого оздоровлення та відпочинку;

й) об'єкти державних та комунальних центрів олімпійської підготовки, центрів фізичного здоров'я населення, центрів з розвитку фізкультури і спорту осіб з обмеженими можливостями та ін.;

к) об'єкти нежитлового фонду баз олімпійської та паралімпійської підготовки, а також об'єкти житлової нерухомості, власниками яких є багатодітні або прийомні сім'ї з обов'язковим вихованням п'яти та більше дітей.

Зауважимо, що наявність певних пільг щодо об'єктів нерухомості порушується принцип соціальної рівності, а суми податку, який повинен надходити до бюджету, перетворюються на незначну величину. Розширення бази оподаткування дозволить зміцнити доходну базу органів місцевого самоврядування.

Законодавець значно розширив базу оподаткування даного податку, додавши до нього об'єкти нежитлової нерухомості, так як первісна редакція даної статті передбачала стягнення податку лише з об'єктів житлового фонду.

У контексті даної проблематики привертає увагу роз'яснення ДФС України з приводу «Оподаткування нерухомості на тимчасово окупованій території України та території проведення антитерористичної операції» (далі – Роз'яснення) від 18.03.2015 р. У рамках цього Роз'яснення констатовано, що звільнення від оподаткування податком на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, об'єктів житлового та нежитлового фонду, які розташовані на тимчасово окупованих територіях України та територіях проведення антитерористичної операції, не вбачається за можливе, оскільки приписами чинного податкового законодавства відповідні об'єкти не були включені до приписів пп. 266.2.2. п. 266.2. ст. 266 Податкового кодексу України [60].

База оподаткування. Ще одним досить важливим складовим податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, є база оподаткування. Так, згідно ст. 23 ПК України, у якій вказано, що база оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший особливе вираження об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення формату податкового зобов'язання [2]. Своє обчислення база оподаткування отримує в одиницях її виміру. Як зазначено в ст. 24 Податкового кодексу

України, одиниця виміру бази оподаткування – це конкретна вартісна, фізична або інша характеристика бази оподаткування або її частини, по відношенню до якої застосовується ставка податку [2].

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, відносять до так званих «податків на розкіш», які запроваджено в багатьох державах світу. Так, Є. В. Калінкарова розрізняє моністичний і плюралістичний підхід до нормативної формалізації податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (залежно від того, чи є відповідний податок самотійним, або ж він включений до складу інших загальнообов'язкових платежів податкового характеру). Так, вчена зазначає, що згідно з моністичним підходом податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (податок на будівлі та споруди), разом із земельним податком (плата за землю) є інтегративними складниками одного податку – податку на нерухоме майно. Плюралістичний підхід полягає в тому, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (податок на будівлі та споруди), та земельний податок (плата за землю) є самотійними загальнообов'язковими платежами податкового характеру [41, с. 128]. В Україні на сьогоднішній день отримав своє визначення саме плюралістичний підхід.

Правова конструкція бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, отримала свою формалізацію в межах приписів п. 266.3. ст. 266 Податкового кодексу України. Так, базою оподаткування досліджуваним загальнообов'язковим платежем податкового характеру є або загальна площа, або частка від загальної площі відповідного об'єкта жилої та нежитлової нерухомості [2]. Зарубіжний же досвід показує, що базою оподаткування повинна бути ринкова вартість об'єктів — це єдиний засіб отримання інформації про реальну вартість майна.

База оподаткування об'єктів жилої та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які знаходяться у власності фізичних осіб, рахується контролюючим органом на підставі показників Державного реєстру речових прав на нерухоме

майно, що безоплатно передаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на основі оригіналів належних документів платника податків, наприклад документів на право власності.

Дослідники звертають увагу, що навіть станом на 01.01.2020 р. інформаційне наповнення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно є доволі низьким, оскільки сам реєстр почав функціонувати лише з 1 січня 2013 року. Державний реєстр права власності, який діяв до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно також не є достатньо повним, оскільки почав працювати в Україні в різних регіонах в різний час. Так наприклад початок його функціонування у Вінницькій області припадає на 2007 рік, а в м. Києві на 2010 рік.

Пільги. За словами Кригіної Д. Г. преференції зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, дозволено умовно поділити на:

- а) нормативно детерміновані;
- б) дискреційно обумовлені [49, с. 86].

Так, нормативно визначені пільги зі сплати відповідного місцевого майнового податку одержали власну пряму формалізацію в межах настанов пп. 266.4.1. п. 266.4. ст. 266 ПК України. Відтак їх специфіка полягає в тому, що вони серед ознак мають безумовний, неодмінний до застосування характер. Крім цього, слід відмітити, що нормативно детерміновані пільги можуть бути застосовані тільки до фізичних осіб – власників об'єктів оподаткування. Стосується даний різновид пільг виключно об'єктів житлової нерухомості (не може застосовуватися щодо об'єктів нежитлової нерухомості).

Відтак база оподаткування об'єкта чи об'єктів жилої нерухомості чи їх часток, що є власністю фізичної особи – платника податку, буде зменшуватися:

- 1) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 кв. метрів;
- 2) для житлового будинку або будинків незалежно від їх кількості зменшується на 120 квадратних метрів;
- 3) для усяких типів об'єктів жилої нерухомості, в тому числі

їх часток у випадку рівночасного буття у власності платника податку квартири чи квартир та житлового будинку чи будинків чи їх часток) зменшується на 180 квадратних метрів [2]. Вищезначена площа об'єктів житлового фонду належить до так званої неоподатковуваної площі. Вона підлягає вирахуванню при визначенні бази оподаткування щодо конкретного правозобов'язаного учасника податкових відносин – платника відповідного податку.

Дискреційно обумовлені пільги встановлюють відповідні місцеві ради; діють такі пільги в межах під'юрисдикційної їм території. Встановлення зазначених пільг здійснюється відповідно до приписів пп. 12.4.3. п. 12.4. ст. 12 Податкового кодексу України, де зазначається, що до повноважень місцевих рад належить надання податкових пільг (зокрема, з приводу сплати місцевих майнових податків). Такого роду пільги ґрунтуються на оціночних критеріях, які повинні в кожному окремому випадку бути пристосовані до об'єктивних реалій. Відповідні дискреційно обумовлені пільги закріплюються в межах приписів пп. 266.4.2. п. 266.4. ст. 266 Податкового кодексу України [49, с. 86].

Слід звернути увагу, що преференції з податку, що сплачується на належній території з об'єктів жилої нерухомості, для фізичних осіб не надаються на об'єкти оподаткування, якщо площа таких об'єктів перевершує п'ятикратну величину неоподатковуваної площі, затверджено рішенням органів місцевого самоврядування; об'єкти оподаткування, що використовуються їх власниками для отримання прибутку.

Ставки податку. Законодавець передбачив, що ставки податку для об'єктів жилої та/або нежилої нерухомості, що знаходяться у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються відповідно до рішення сільської, селищної або міської ради залежно від місця розташування та типів отаких об'єктів нерухомості у величині, що не перевершує 3% розміру мінімальної зарплати, установлені законом на 1 січня звітного року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Беручи до уваги те, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є місцевим майновим податком, його ставки встановлюються за рішенням місцевих рад. При цьому в межах відповідного прояву колективної дискреції до уваги повинні братися такі обставини: а) місце розташування (зональність) зазначених об'єктів нерухомого майна (будівель та споруд); б) тип відповідних об'єктів нерухомості [49, с. 89].

Податковий період. Податковий період дорівнює календарному року. Даний елемент враховує принципи встановлення основних елементів майнового оподаткування.

Слід зазначити, що ще одним недоліком запровадженого податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є відсутність норми про цільове використання сум податкових надходжень. Закріплення такої норми буде сприяти розвитку благоустрою міст та селищ.

Сучасні дослідники вказують, що, наприклад, з 2003 по 2013 рік ціни на житло зросли майже в 10 разів. Серед основних факторів, що вплинули на рівень цін на житлову нерухомість у 2003–2013 рр., фахівці виділяють наступні: по-перше, розвиток малого та середнього бізнесу, що сприяє формуванню платоспроможного населення середнього класу (адже елітний сегмент нашого суспільства незначний і суттєво не впливає на ціни у більшості сегментів ринку, так само як і незахищені верстви суспільства); по-друге, розвиток іпотечного кредитування (адже більше половини угод на ринку нерухомості відбувалось із залученням кредитних позик); по-третє, нерозвиненість альтернативних засобів розміщення капіталу (нерозвинений фондовий ринок, непрозора система отримання дивідендів тощо); по-четверте, великий спекулятивний попит; по-п'яте, невисоке податкове навантаження (відсутність у цей період податку на нерухомість, запровадженого у багатьох інших країнах); по-шосте, психологічний фактор (для багатьох українців нерухомість – стабільне джерело доходу); по-сьоме, соціальний фактор (зростаючий попит

населення на більш комфортне житло натикається на проблему незначних обсягів будівництва), а також інші фактори [86].

У 2017 році почали діяти нові правила нарахування та сплати податку. Так, згідно з пунктом 266.5 Податкового кодексу України, ставка встановлюється відповідним органом місцевої влади, але розмір ставки не може перевищувати 3% мінімальної зарплати, встановленої на 1 січня відповідного звітного року. Так, наприклад, у Вінниці, Запоріжжі, Івано-Франківську та Харкові вирішили встановити ставку в 2% від мінімальної зарплати. У Хмельницькому, Черкасах, Чернівцях, Чернігові, Дніпропетровську, Києві – 1%. А, наприклад, власники нерухомості в Житомирі, Ужгороді, Кіровограді заплатять податок за свої квадратні метри за ставкою меншою за 1% [64].

Таким чином, стабілізація вартісних цін на ринку нерухомого майна може сприяти запровадженню єдиного податку щодо нерухомого майна, а базою оподаткування для нього буде призначатися виключно ринкова вартість об'єктів нерухомості.

На думку Н. В. Шкільової, характер цього податку означається декількома непохитними рисами. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є, по-перше, місцевим і прямим податком. Відтак цей платіж визначає факт суб'єкта як господаря майна і, адекватно до цього, виразником податкового обов'язку. Реалізуючи такий обов'язок, платник повинен мати виразний об'єкт житлової нерухомості. Однак оплата цього податку передбачає також присутність витрат на утримання такого об'єкта житлової нерухомості. По-друге, він є особистим податком [84, с. 120].

Отже, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у вітчизняній податковій системі є, одночасно, місцевим, прямим, особистим податком, що стягується з власників жилої нерухомості та зачисляється до бюджету відповідної територіальної громади.

Вивчення зарубіжного досвіду засвідчує, що у переважній більшості прогресивних, соціально орієнтованих держав світу пріоритетною на

сьогоднішній день є розбудова та забезпечення поступального розвитку територіальних громад. Територіальні колективи є первинним, основним елементом місцевого самоврядування, та й держави в цілому. Саме на локальному рівні закладається підґрунтя розбудови державності, формування структурних елементів громадянського суспільства. При цьому важливим є встановлення на нормативному рівні фінансових основ функціонування територіальних громад. Саме у зв'язку із цим і сформувався інститут місцевих податків, до яких, зокрема, належать місцевий майновий загальнообов'язковий платіж податкового характеру, яким є податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Ефективність функціонування будь-якого податку зумовлюється належним конструюванням елементів його правового механізму. Так, правова конструкція всіх видів загальнообов'язкового платежу податкового характеру передбачає наявність обов'язкових елементів його правового механізму. Такими є: а) ставка податку (пп. 7.1.4. п. 7.1. ст. 7 Податкового кодексу України); б) порядок обчислення податку (пп. 7.1.5. п. 7.1. ст. 7 Податкового кодексу України); в) податковий період (пп. 7.1.6. п. 7.1. ст. 7 Податкового кодексу України); г) строк та порядок сплати податку (пп. 7.1.7. п. 7.1. ст. 7 Податкового кодексу України) [ПК]. Вищезначені елементи є обов'язковими до встановлення. При цьому слід зауважити, що в межах приписів чинного податкового законодавства відповідні елементи правового механізму детермінуються як «елементи податку» (п. 7.1., 7.4. ст. 7 Податкового кодексу України) [49, с. 89].

Слід зазначити, що певного роду специфікою вирізняється порядок розрахунку відповідного податку з боку юридичних осіб-платників податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Принциповим є той аспект, що юридичні особи самостійно обчислюють суму даного податку. Так, юридичні особи повинні до 20 лютого податкового (звітного) року подати до контролюючого органу декларацію із розбивкою річної суми рівними частками

поквартально. Що ж стосується новостворених будівель та споруд, то по них юридична особа (платник податків) подає податкову декларацію протягом 30 календарних днів із моменту виникнення права власності на такі об'єкти. Обов'язок зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, щодо новостворених (нововведених) об'єктів, як уже зазначалося, виникає у таких платників з місяця, в якому у таких платників виникло право власності на відповідний об'єкт [2].

Зважаючи на реалії цивільного (господарського) обороту, непоодинокими є випадки, коли протягом податкового (звітного) року право власності на об'єкт оподаткування переходить від одного суб'єкта до іншого. У подібному разі податок обчислюється для попереднього власника за період з 1 січня такого року та до початку місяця, в якому було припинено право власності на такий об'єкт. Для нового власника будівлі чи споруди податок починає обчислюватися починаючи із того місяця, в якому він набув право власності на такий об'єкт оподаткування. До обов'язків контролюючого органу відноситься направлення податкового повідомлення-рішення новому власнику об'єкта оподаткування після одержання відповідної інформації про перехід до такого платника податку права власності на такий об'єкт.

Потрібно зауважити, що порядок сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, отримав свою безпосередню формалізацію в приписах п. 266.9 ст. 266 Податкового кодексу України. Головним у даному аспекті є таке правило: податок сплачується за місцем розташування об'єкта оподаткування до відповідного місцевого бюджету (правило територіальної локалізації сплати податку).

Зазначений підхід обумовлюється, насамперед, тим, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є місцевим податком, а, отже, надходження від його сплати повинні акумулюватися в межах дохідної частини відповідних місцевих бюджетів та забезпечувати формування економічних основ існування конкретної територіальної громади.

2.2 Оцінка справляння транспортного податку

В ході реформування вітчизняної податкової системи згідно з Законом України від 28.12.2014 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», № 71-VIII було уведено новий місцевий податок, який отримав назву транспортного.

Транспортному податку як специфічному податковому платежу, за твердженням Д. Г. Кригіної, властива низка специфічних рис. Іманентність податкового платежу зумовлюється його юридичною та економічною натурою і відбувається на підставі аналізу елементів правового механізму отакого податку. Відтак до ознак, що розкривають транспортний податок, дозволено віднести:

По-перше, транспортний податок є однозначно майновим податком, оскільки об'єктом оподаткування є легковий автомобіль. При цьому слід відзначити, що в транспортному податку об'єкт та база оподаткування є ідентичною.

По-друге, транспортний податок є безсумнівно місцевим податком, позаяк його встановлення реалізують органи місцевого самоврядування.

По-третє, транспортний податок є безумовно обов'язковим податком. У положеннях п. 10. 2 ст. 10 ПК України зазначається, що місцеві ради неминуче установлюють єдиний податок на майно у частині транспортного податку. Запорукою забезпечення відповідного накопичення коштів від сплати транспортного податку є норми пп. 12.3.5. п. 12.3. ст. 12 ПК України. У вищевказаній нормі засвідчено: у випадку, якщо сільська, селищна, міська рада не ухвалила рішення щодо встановлення належних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами ПК України, такі податки до ухвалення рішення справляються відповідно до статей ПК України із використанням їх найменших ставок. Для транспортного податку, для якого ставка є

фіксованою, належна норма податкового права гарантує його всеосяжну сплату.

По-четверте, транспортний податок є фіксованим податком, оскільки ставка транспортного податку за власним характером є повною (специфічною). Так, адекватно до п. 267.4. ст. 267 ПК України ставка податку установлюється з обрахунку на календарний рік у форматі 25 тис. грн. за кожен легковий автомобіль, що виступає, відповідно, об'єктом оподаткування [49, с. 100-101].

До прийняття у 2010 році Податкового кодексу України у нашій державі справлявся податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Нормативним актом, що визначав правовий механізм вказаного податку, був Закон України за назвою «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» [9].

З прийняттям Податкового кодексу України податок з власників транспортних засобів як різновид майнового податку було скасовано й уведено в дію інший обов'язків платіж – збір за першу реєстрацію транспортних засобів. Цей збір сплачувався один раз фізичними та юридичними особами, які реалізували першу реєстрацію транспортних засобів в Україні.

До переліку транспортних засобів належали наземні транспортні засоби, а також водні й повітряні судна. Таким чином, це був не податок, який сплачувався регулярно, а збір, який сплачувався одноразово виключно при першій реєстрації транспортних засобів. Класичного транспортного податку в Україні до 2015 року не існувало.

На тепер згідно статті 267.1.1 ПК України, платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, які мають легально зареєстровані власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування. Узгоджено зі статтею 267.2.1 ПК України, легкові автомобілі, не старші п'яти років з дати випуску (включно) та середня ринкова ціна яких є понад 375 розмірів мінімальної зарплати, установлені законом на 1 січня податкового року [2].

Така ціна визначається центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та втілює державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі. КМ України затверджено методику, за якою розраховують вартість транспортного засобу станом на 1 січня податкового (звітного) року і містити такі дані, як марка автомобіля, модель автомобіля, рік випуску автомобіля, об'єм циліндрів двигуна та тип пального автомобіля [16].

Відповідно до згаданої постанови Кабінету Міністрів України щорік до першого лютого податкового року відповідне міністерство на своєму офіційному вебсайті розміщує відповідний реєстр легкових автомобілів, з року випуску яких проминуло не більше п'яти років (включно) та середня ринкова вартість котрих являє понад триста сімдесят п'ять розмірів мінімальної зарплати, що встановлена законом на 1 січня податкового року. Ця інформація має включати такі дані: марка автомобіля, модель автомобіля, рік випуску автомобіля, об'єм циліндрів двигуна та тип пального автомобіля.

Вітчизняні дослідники податкового права (А. С. Нестеренко, Д. Г. Кригіна) вказують, що в більшості європейських держав величина транспортного податку не є категорією сталого характеру. Так, у ФРН транспортний податок розраховується виходячи із об'єму двигуна автомобіля, що є об'єктом оподаткування. В Італії показником, на основі якого здійснюється розрахунок транспортного податку, є потужність двигуна. Що стосується Франції, то в цій країні за основу розрахунку транспортного податку береться потужність двигуна і тип палива, на якому працює автомобіль. При цьому слід відмітити, що в кожній із вищезначених країн до уваги при визначенні розміру транспортного податку беруться об'єми викидів вуглецю відповідними транспортними засобами. Своєрідним є підхід до встановлення ставок транспортного податку в Австрії: а) загальна ставка – 10% від вартості автомобіля; б) специфічна ставка (для власників автомобілів преміум-класу) – 33% від вартості автомобіля [59; 49, с. 106-107].

Законодавець не дає приводу для підвищення вартості послуг за надання автомобіля в оренду. Також законодавець стимулює власника нести відповідальність за свою власність і, тим самим, даним податком стимулює до переоформлення продажу автомобіля належним чином, що, в свою чергу, веде до отримання державою додаткових грошових коштів при переоформленні автомобіля.

Щодо бази оподаткування, то за зауваженням дослідника С. Д. Ципкіна, для обрахунку суми податку годиться установити не лише об'єкт оподаткування, а й оте, з котрої частини об'єкта оподаткування рахується податок. Для того, щоб облічити таку частину об'єкта, варто насамперед з'ясувати параметр, за яким можна вимірити об'єкт з метою установлення величини суми податку, що має бути сплачена, а також з'ясувати одиницю параметру такого діапазону. Частиною правового механізму податку, що природно торкається об'єкта і є його частиною, рахується база оподаткування [82, с. 60].

Відповідно до статті 23 ПК України, основою бази оподаткування визнаються точні вартісні, фізичні або інші рекомендації певного об'єкта оподаткування. База оподаткування – це фізичне, вартісне або інше специфічне виявлення об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для формулювання величини податкового зобов'язання. Згідно зі статтею 267.3.1 ПК України, базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Таким чином, при визначенні бази оподаткування не взято до уваги фізичне, вартісне чи інше характерне вираження об'єкта оподаткування, крім лише кількості транспортного засобу. У ст. 267.4 ПК України визначено абсолютну (специфічну) ставку транспортного податку, що становить двадцять п'ять тисяч грн. за усяку легкову автомашину, що є об'єктом оподаткування [2]. Такий спрощений підхід до визначення бази нівелює відмінності між автомобілями з об'ємом циліндрів двигуна 1 000 куб. см і, наприклад, 5 000 куб. см.

Крім того, сама побудова статей, що регулюють правовий механізм зазначеного податку, є недосконалою. Так, Податковий кодекс України не містить поняття «транспортний засіб» або «легковий автомобіль». Понятійний апарат у цій сфері визначено Законом України «Про автомобільний транспорт» [10]. Адекватно до частини четвертої статті першої Закону «Про автомобільний транспорт», автомобільний транспортний засіб – це колісний транспортний засіб (автобус, вантажний і легковий автомобіль, причіп, напівпричіп), який використовується для перевезення пасажирів, вантажів або виконання спеціальних робочих функцій. Згідно з частиною шостою статті 1 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.

Логічно було б при визначенні об'єктів оподаткування керуватися, наприклад, термінологією статті 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 неоднозначне тлумачення під час практичного застосування норм ПК України

З огляду на визначення понять у цій сфері назва платежу «Транспортний податок» не відображає його суті, адже до кола об'єктів не входять ніякі транспортні засоби, окрім легкових автомобілів, які використовувалися до 5 років та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати. Такий спрощений підхід до оподаткування транспортних засобів і звуження об'єкта оподаткування цим податком лише до певного кола легкових автомобілів, а бази – до самого автомобіля таким, що порушує основні засади податкового законодавства України й не відповідає загальноєвропейським тенденціям оподаткування транспортних засобів.

При виборі об'єктів оподаткування та їх правовому регулюванні законодавець повинен керуватися певними принципами. Одним із основних

принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, є соціальна справедливість, тобто встановлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Проблема забезпечення справедливості в оподаткуванні є однією з частин загальної проблеми соціальної справедливості в економічних відносинах. Ідея справедливості в оподаткуванні зародилася з моменту виникнення самих податків. Однак до сьогодні поняття податкової справедливості залишається найменш усталеним і дискусійним. Дискусійність проблеми справедливості оподаткування зумовлена крайньою суб'єктивністю ідеї справедливості загалом, а також різним розумінням її заможними та незаможними верствами населення. Історія оподаткування й теорії податків свідчить, що поняття податкової справедливості мало зовсім різний зміст на різних стадіях розвитку суспільства.

Принцип справедливості є основою для всіх сучасних принципів оподаткування. Останні покликані формувати податкову систему, що відповідає вимозі справедливості. Поняття справедливості в оподаткуванні не стабільне, зазнає змін у зв'язку зі змінами в соціально-політичних процесах. Ще на початку ХХ ст. С. І. Іловайський писав: «Що стосується поняття справедливості податків, то воно є відносним, і у сфері податків те, що одному видається справедливим, іншому може здаватися вищою несправедливістю. Справедливість у широкому сенсі містить у собі всі релігійні, моральні та правові вимоги, причому найбільшою суб'єктивністю відрізняються релігійні й моральні погляди, а тому в питанні про справедливість податків варто керуватися переважно правовими засадами» [40, с. 160]. Далі С. І. Іловайський зазначав: «Справедливість вимагає, щоб у сплаті податків брали участь усі приватні господарства в державі і щоб податки відповідали майновій спроможності платників. При цьому потрібно зауважити, що абсолютна справедливість у розподілі податків, як і загалом, недосяжна; але це не звільняє від обов'язку прагнути до можливої справедливості, і які б справедливі податки не були, завжди буде можливим зробити їх ще більш справедливими. У цьому

стосунку завжди буде відкрито великий простір і для вчених, і для практиків» [40, с. 161].

При розгляді проблеми справедливості, а також забезпечення однократності оподаткування виникає досить складне питання про взаємозв'язок прибуткового та майнового оподаткування фізичних осіб, оскільки майно придбається за рахунок доходів, із яких уже сплачено податки. Однократність оподаткування розглядається в літературі як принцип, згідно з яким один і той самий об'єкт оподаткування може оподатковуватися податком одного виду тільки один раз за певний період [50, с. 53]. З метою дотримання принципу однократності оподаткування й недопущення подвійного оподаткування визначальний характер має класифікація податків з огляду на види об'єкта оподаткування. Так, подвійне оподаткування має місце, коли один і той самий платник податку оподатковується з приводу одного об'єкта оподаткування кількома податками одного виду або одним податком кілька разів за один податковий період.

Ставка податку встановлюється з обрахунку на календарний рік у діапазоні двадцять п'ять тисяч гривень за кожну легкову автомашину, що є об'єктом оподаткування транспортного податку. Дана норма розповсюджується на кожен автомобіль, який знаходиться у власності фізичної особи. Таким чином, особа, яка володіє декількома автомобілями, що підлягають оподаткуванню, повинна платити транспортний податок за кожен автомобіль. На нашу думку, така ставка не зовсім відповідає принципам справедливості та пропорційності оподаткування, оскільки різні об'єкти оподаткування транспортним податком мають різну ціну, що, на наш погляд, слід враховувати.

Слід також звернути увагу і на обчислення суми податку з об'єкта оподаткування фізичних осіб, яке здійснюється контролюючим органом відповідно до місця реєстрації платника податку. Податкове повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються платнику податку контролюючим органом за місцем його реєстрації до

1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року). Необхідно звернути увагу, що відповідно до тлумачення закону фізичні особи сплачують транспортний податок передплатою за звітний рік. Тому у випадку продажу автомобіля після сплати транспортного податку, він не перераховується і поверненню не підлягає. Таким чином новий власник автомобіля повторно сплатить транспортний податок з моменту придбання автомобіля.

Щодо платника податку – юридичної особи, то вона власноруч обраховує суму податку станом на перше січня звітного року і до двадцятого лютого цього ж року подає органу ДФС за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію за відповідною формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПК України, з розбивкою річної суми однаковими частками по кожному кварталі. На власника автомашини, що є об'єктом оподаткування транспортним податком, доручено також обов'язок сплачувати й інші податки [2]. Наприклад, дохід від продажу такого транспортного засобу є складовою об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб, де базою оподаткування буде вартість транспортного засобу. Проте податок із доходів фізичних осіб належить до іншого виду податків, згідно з критерієм родового об'єкта оподаткування, — податків на доходи, об'єктом оподаткування в цьому випадку є не сам транспортний засіб, а дохід від продажу.

Отже, об'єктом оподаткування є лише певний вид транспортного засобу з конкретним строком використання. Відтак метою запровадження зазначеного податку було поповнення доходів місцевих бюджетів шляхом оподаткування власників «предметів розкоші». Проте виділення як «розкішних» транспортних засобів лише легкових автомобілів, що використовувалися до 5 років порушує принцип справедливості й суперечить сутності оподаткування «предметів розкоші». Адже поза об'єктами цього податку залишилася низка транспортних засобів, які є більш коштовними за автомобілі, крім того, такий критерій автомобіля, як строк його використання, не є об'єктивним показником цінності автомобіля.

Логічно, що єдиним об'єктивним показником цінності транспортного засобу є його оцінна вартість. Проте використання вартості як бази оподаткування ускладнює адміністрування податку. Якщо законодавець відійшов від використання вартості як бази оподаткування транспортного засобу, утілення ідеї оподаткування «товарів розкоші» та прагнення до втілення принципу справедливості в майновому оподаткуванні, варто реалізовувати за рахунок розширення переліку видів об'єктів оподаткування транспортним податком й відповідним корегуванням ставок податку залежно від виду транспортного засобу та його технічних характеристик. Тому вважаємо, якщо базою оподаткування повинна виступати не лише вартість, потрібно використовувати таку характеристику транспортного засобу, як обсяг циліндрів двигуна чи потужність. Ці параметри зафіксовані у свідоцтві про реєстрацію транспортного засобу й формують загальне уявлення про тип автомобіля, його вагу та, відповідно, вплив автомобіля на дорожнє покриття. У свою чергу, екологічні норми (згідно з технічними регламентами й національними стандартами), яким відповідає автомобіль, і строк експлуатації автомобіля можуть впливати на визначення розміру податку шляхом застосування системи пільг при оподаткуванні.

Нестеренко А. С. вказує, що жодних пільг зі сплати транспортного податку законодавством не передбачено. Однак, зважаючи на значну вартість автомобілів, які підлягають оподаткуванню транспортним податком, не вважаємо за доцільне введення будь-яких пільг. Дана норма стосується лише 17 300 автомобілів в Україні за загальної кількості зареєстрованих авто в країні понад 1,3 млн. Тобто оподаткування автотransпортних засобів торкнеться лише 1,3 % автомобілів. Однак, незважаючи на незначну кількість транспортних засобів, що підлягають оподаткуванню, його справляння є економічно доцільним для місцевих бюджетів з огляду на ставку податку, яка становить 25 000 грн. [59].

Варто зазначити, що ідея оподаткувати «предметів розкоші» в Україні не нова, адже в Верховній Раді України ще з 2012 р. було зареєстровано низку законопроектів, що передбачали оподаткування окремих транспортних засобів, які можуть бути зарахованими до «предметів розкоші», проте всі вони були зняти з розгляду й відхилені. Наприклад, законопроектом «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо встановлення нових ставок податку з доходів фізичних осіб та оподаткування окремих транспортних засобів, що можуть бути віднесеними до предметів розкоші)» пропонувалося зарахувати до об'єктів оподаткування легкові автомобілі з об'ємом циліндрів двигуна понад 3 510 куб. см; мотоцикли з об'ємом циліндрів двигуна понад 800 куб. см; судна; літаки й вертольоти, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або в Реєстрі державних повітряних суден України.

У 2015 році постановою Верховної Ради України було прийнято за основу проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування окремих транспортних засобів, що можуть бути віднесеними до предметів розкоші». Проектом була запропонована формульна система визначення розміру податку, що надає можливість здійснити диференційований підхід до нарахування податку, з застосуванням таких баз податку, як вартість (установлену по каталогу чи в салоні), об'єм двигуна, потужність, вік, довжина (для човна, яхти). Такий формульний метод нарахування податку має на меті оподаткування коштовних транспортних засобів (вартістю більше ніж 40 тис. євро) з прогресивним збільшенням суми податку пропорційно вартості транспортного засобу, об'єму й потужності двигуна. Зазначений проект містив низку недоліків у частині юридичної техніки та невизначеності у процедурі адміністрування. 20 травня 2015 року проект було відхилено і знято з розгляду.

Відповідно до науково обґрунтованих теорій до предметів розкоші (товари класу «люкс») зараховують дорогі товари, яким притаманні передусім преміальні цінності для споживача і які визначаються споживачем як

престижні. Джерелами преміальних цінностей можуть бути як технічні досягнення, які використовуються, щоб створити преміальні функціональні, конструктивні, технічні атрибути товару, так і емоційні, пов'язані зі сферою психології сприйняття споживача [71, с. 12-14]. Низка сучасних учених підтримують популістичну ідею запровадження «податку на розкіш» і необґрунтовано пропонують зарахувати до «предметів розкоші» не лише транспортні засоби, а й безліч рухомих речей, що не потребують державної реєстрації, серед яких дорогоцінні метали, каміння, вироби з хутра, годинники й навіть кошти [25, с. 13].

Необґрунтоване розширення переліку об'єктів оподаткування майновим податком може призвести до подальшої тінізації ринку обігу товарів, право власності на які не потребує державної реєстрації. Крім того, справляння податку при купівлі товару одноразово й утримання його податковим агентом-продавцем товару притаманний непрямим податкам і суперечить суті прямого оподаткування. А пропозиція визначити як об'єкт оподаткування майновим податком грошей суперечить суті майнового оподаткування та призведе до подвійного оподаткування доходів. Вважаємо, 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 [47]. Крім того, використання такого терміна може потягнути за собою соціальне напруження в суспільстві й розшарування всіх платників податків, порушення принципу соціальної справедливості й рівності.

Проте уникнення зазначеного терміна не виключає можливості розширення об'єктів наявних у податковій системі майнових податків. Справді, з метою забезпечення дохідної частини місцевих бюджетів у світовій практиці оподаткування забезпечується за рахунок оподаткування товарів немасового попиту, зареєстрованих на території певної адміністративно-територіальної

одиниці, — літаків, вертольотів, яхт, катерів, легкових автомобілів представницького класу. Власниками вищезазначеного майна є представники заможних верств населення, а також юридичні особи з високим рівнем представницьких витрат.

Так, за даними Державіаслужби України станом на 14 червня 2016 р. в Україні було зареєстровано 944 цивільних повітряних суден [30]. Ще більше зареєстровано приватних водних транспортних засобів. Проте досі власники таких транспортних засобів не сплачують відповідний майновий податок, адже зазначені транспортні засоби не є об'єктами оподаткування. У зв'язку з чим обґрунтованим є розширення переліку видів об'єктів оподаткування транспортного податку та доповнення цього переліку такими повітряними транспортними засобами, як вертольоти й літаки, а також водними транспортними засобами.

З огляду на зазначене під час характеристики механізму справляння транспортного податку у випадку розширення переліку об'єктів пропонуємо використовувати такі бази оподаткування (залежно від виду об'єкта оподаткування): щодо наземних транспортних засобів, що мають двигуни внутрішнього згорання, — обсяг циліндрів двигуна; та рівень забруднення CO₂, щодо транспортних засобів з електродвигунами, з гібридними двигунами, а також яхт, суден вітрильних, моторних човнів і катерів, водних мотоциклів (гідроциклів) — потужність двигуна; щодо водних транспортних засобів у разі відсутності двигуна — довжина корпусу. Зазначені бази оподаткування відповідають сучасним технічним характеристикам транспортних засобів і найбільш повно відображають основні якісні характеристики об'єкта оподаткування.

Як відомо, на ефективність оподаткування суттєво впливає зручність і простота адміністрування. Такі властивості транспортних засобів, як візуальна наочність, відносна тривалість існування, необхідність державної реєстрації, роблять їх зручними для адміністрування об'єктами оподаткування і

стимулюватимуть власників до найбільш ефективного використання такого майна. Проаналізувавши ст. 267 ПК України, можна дійти висновку, що вона потребує, окрім змістових змін щодо механізму справляння податку, редакційного та техніко-юридичного редагування щодо дотримання вимог законодавчої техніки з метою узгодження термінології, єдиних правил викладення нормативних положень у Податковому кодексі, а також зручності їх застосування на практиці.

Відзначимо, що процедурні порушення законодавця у сфері справляння транспортного податку 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 (контролюючим органом) та приватноправовим суб'єктом (фізичними та юридичними особами, у власності яких перебуває об'єкт оподаткування). При цьому зауважимо, що, як правило, суди при розгляді подібної категорії спорів приймають рішення на користь платників податків. Огляд судової практики показує, що в її рамках, насамперед, судової практики судів вищих інстанцій існують певного роду суперечності з приводу їхніх підходів у ставленні до необхідності сплати трансформованого транспортного податку:

а) Постанова ВАСУ від 30.08.2016 р. (справа № 826/22028/15) [68] (правова позиція відповідає інтересам платників податків);

б) Постанова ВАСУ від 28.09.2016 р. (справа № 826/18692/15) [67] (правова позиція відповідає інтересам контролюючого органу).

Отже, оподаткування окремих об'єктів рухомого майна в Україні надасть можливість підвищити вклад заможних громадян і юридичних осіб у наповненні бюджету та зробити крок до більш справедливого перерозподілу багатства в українському суспільстві. За таких обставин надходження від транспортного податку в разі розширення переліку об'єктів оподаткування можуть стати одним зі стабільних джерел наповнення дохідної частини

місцевих бюджетів. Крім того, оподаткування майна фізичних осіб дає важливий і ефективний інструмент контролю за доходами фізичних осіб, відповідністю їхніх витрат фактично одержуваним і декларованим доходам, боротьби з ухиленням від сплати податків.

2.3. Аналіз стану справляння плати за землю

Земля – один із найбільш важливих природних та стратегічних ресурсів нашої держави, який має серйозне значення для економічного зростання української економіки. Взагалі земельні ділянки, або ж земельні частки (паї) згідно з приписами чинного податкового законодавства можуть виступати як товар (пп. 14.1.244 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України), який доволі часто стає об'єктом цивільного та господарського обороту. Так, відповідно до п. 14.1.244 ст. 14 Податкового кодексу України товари – це матеріальні чи нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), що використовуються у будь-яких операціях [2]. Оподаткування землі завжди мало важливе значення для формування надійного та стабільного економічного базису життєдіяльності територіальних громад, тож не останню в цьому роль відіграє якість правового унормування земельного податку [49, с. 128].

З 2015 року до місцевих податків і зборів було віднесено також плату за землю. Завдяки цьому місцеві податки і збори стали другим за обсягом джерелом наповнення місцевих бюджетів. Їхня частка у загальній структурі доходів місцевих бюджетів з урахуванням податків на майно та єдиного податку сягнула у 2015 році 22,4 %, а обсяг – 27,0 млрд. грн. Основним за обсягом джерелом місцевих податків є плата за землю. З цього джерела надійшло 14,83 млрд. грн. у 2015 році, 23,32 млрд. грн. – у 2016 р., 26,38 млрд. грн. – у 2017 р., і, відповідно, 27,32 млрд. грн. – у 2018 році [39]. Так, наприклад, за результатами фінансового 2019 року місцеві бюджети Вінниччини отримали понад 9,1 млрд. грн. податкових платежів, а земельний податок увійшов у ТОП-3, що увійшли до розпорядження місцевих громад [77].

Законодавчо-нормативне забезпечення механізму майнового оподаткування земельним податком в Україні складають такі основні нормативно-правові акти, як Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [5] та Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 7555-VI [2]. До того, як Податковий кодекс України набрав чинності, порядок нарахування та стягнення земельного податку визначався згідно з Законом України від 03 липня 1992 р. «Про плату за землю» [11].

Механізм оподаткування землі в Україні, відповідно до визначених законодавчих актів, на сьогодні не вирішує тих проблем, що накопичились останніми роками у сфері земельних відносин. Відтак поелементний розгляд складових механізму оподаткування земельним податком дає можливість згрупувати ці проблеми та запропонувати шляхи їх вирішення.

Дослідники у галузі адміністративного права свідчать, що земельному податку, як характерному загальнообов'язковому платежу, властива низка рис:

а) він є місцевим податком і встановлюється ухвалами органів місцевого самоврядування, а всі надходження від його сплати нагромаджують дохідну частину місцевих бюджетів;

б) він є майновим податком, оскільки об'єкт оподаткування являє нерухоме майно, яке перебуває на правовому титулі власності чи користуванні;

в) він є прямим податком, оскільки платниками цього податку є тільки ті особи, яким припадає на праві власності чи користування належна земельна ділянка, самостійно від того, чи зумовлює вона їм дохід, чи ні;

г) він є обов'язковим до встановлення податок, оскільки згідно положень п. 10.2 ст. 10 ПК України плата за землю є обов'язковим до встановлення місцевими радами платежем;

д) це є так званий інтегрований податок, оскільки є структурним елементом плати за землю [49, с. 129].

Платники податку. Платниками податку визначено власників та землекористувачів земельних ділянок, або земельних часток (паїв).

Виходячи з положень Земельного кодексу України, землекористувачі можуть володіти та користуватися земельною ділянкою як на правах постійного користування, так і на правах оренди. Законодавець фактично виділяє окремо орендарів землі, що згідно з Податковим кодексом України є ще платниками орендної плати. Таким чином, відбувається подвійне оподаткування та збільшується податкове навантаження на орендарів. Збільшення ставок земельного податку та орендної плати поступово призведе до відтоку орендарів, що знизить ефективність аграрного сектору економіки та поставить проблему продовольчого наповнення держави. Тобто, існуючий механізм земельного оподаткування не стимулює розвиток земельних відносин.

Аналіз норм податкового законодавства дає підстави стверджувати, що платників земельного податку можна диференціювати за низкою класифікаційних критеріїв: залежно від правового статусу власника земельної ділянки чи користувача на а) платників – юридичних осіб і б) платників – фізичних осіб; залежно від специфіки речового права, на якому платнику земельного податку належить об'єкт оподаткування, на а) платників – власників земельних ділянок (земельних часток (паїв)) і б) платників-землекористувачів [49, с. 132]. Дефініції таких понять, як «власники земельних ділянок» та «землекористувачі» отримали свою безпосередню формалізацію в рамках приписів ст. 14 Податкового кодексу України. Так, під власниками земельних ділянок слід розуміти юридичних та фізичних осіб (резидентів і нерезидентів), які відповідно до приписів чинного законодавства набули права власності на землю в Україні (пп. 14.1.34. п. 14.1. ст. 14 Податкового кодексу України) [2].

Поняття «землекористувачі» значить юридичних та фізичних осіб незалежно від громадянства, яким адекватно до закону надано у користування земельні ділянки різних форм власності, у тому числі за договорами оренди згідно пп. 14. 1. 73. п. 14. 1. ст. 14 ПК України) [2].

Виходячи із резидентського статусу платників земельного податку, за словами Д. Г. Кригіної, їх можна поділити на а) платників-резидентів; б) платників-нерезидентів; залежно від системи оподаткування, на якій перебувають платники земельного податку, – на а) платників, що перебувають на загальній системі оподаткування; б) платників, що перебувають на спрощеній системі оподаткування.

Залежно від специфіки об'єкта речових прав серед платників земельного податку можна виокремити: а) платників – власників земельних ділянок; б) платників – власників земельних часток (паїв). Слід зауважити, що платниками земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (обидва загальнообов'язкові платежі податкового характеру є податками на нерухоме майно), суттєво відрізняються. Так, якщо платником земельного податку може бути як власник земельної ділянки, так і користувач такою ділянкою, то обов'язок зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, зобов'язаний сплачувати виключно власник такого об'єкта нерухомості [49, с. 133].

Об'єкт оподаткування. Об'єктом оподаткування будуть земельні ділянки, які знаходяться у власності або користуванні.

Становищем на 01 грудня 2015 року було зареєстровано близько 16 мільйонів 661 тисячі ділянок, а їх загальною площею наближалася до позначки 42 млн. , що складало майже 70% всієї території України. Однак, станом на 2020 рік, кількість земель державної власності, які зареєстровані в Державному земельному кадастрі, збільшилася. Загальна кількість платників земельного податку за січень-вересень 2019 становила понад 8 млн. осіб [89].

База оподаткування. База оподаткування визначається в залежності від того, проводилася нормативна грошова оцінка земельних ділянок чи ні.

Своєрідним є порядок встановлення бази оподаткування земельним податком. База оподаткування відповідним загальнообов'язковим платежем податкового характеру отримала своє закріплення в ст. 271 Податкового

кодексу України («База оподаткування земельним податком»). Так, база оподаткування земельним податком характеризується своєю варіативністю, до якої, зокрема, відноситься, по-перше, нормативна грошова оцінка ділянок відповідно до пп. 271.1.1 п. 271.1 ст. 271 ПК України); по-друге, площа земельних ділянок щодо яких нормативну грошову оцінку не проведено відповідно до пп. 271.1.2 п. 271.1. ст. 271 ПК України) [2]. Для розуміння варіативності бази оподаткування земельним податком необхідно зрозуміти поняття «нормативна грошова оцінка земельних ділянок».

Під нормативною грошовою оцінкою земельних ділянок розуміють капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства Державною службою з питань геодезії, картографії та кадастру (пп. 14.1.125 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України) [2]. Так, на відміну від «площа земельної ділянки», поняття «нормативна грошова оцінка земельних ділянок» має синтетичний характер, оскільки є результатом аналітично-детермінаційної діяльності спеціально уповноваженого на це відомства. Що ж стосується такої одиниці виміру бази оподаткування, як площа земельної ділянки, то вона може бути об'єктивно встановлена за допомогою застосування відповідних метричних величин [49, с. 136]. Так, одиниця площі оподатковуваної земельної ділянки різниться залежно від місця її територіальної локалізації: а) якщо земельна ділянка розташована в межах населеного пункту – 1 кв. метр; б) якщо земельна ділянка розташована за межами населеного – 1 га (пп. 14.1.130 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України) [2].

Дослідники вказують на колізійність приписів пп. 14.1.125 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (законодавча дефініція нормативної грошової оцінки земельної ділянки) та положеннями п. 271.2 ст. 271 Податкового кодексу України (процедурні приписи, які визначають порядок оприлюднення інформації місцевими радами про нормативну грошову оцінку земельних ділянок). Тобто залишається незрозумілим, хто саме повинен проводити

нормативну грошову оцінку земельних ділянок – Держгеокадастр чи відповідні місцеві ради? Зважаючи на специфіку правової природи земельного податку, а саме той аспект, що він є місцевим майновим податком, вбачається, що маємо всі підстави вважати місцеві ради саме тим публічно-владним інститутом, яким і повинна встановлюватися нормативна грошова оцінка земельних ділянок у межах під'юрисдикційної їм територіальної громади [49, с. 137].

Фактично положення пп. 14.1.125 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України містить «рудимент», який супроводжує земельний податок ще з тих часів, коли він виступав як загальнодержавний податок (п. 8 ч. 1 ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування»). При цьому в умовах процесів децентралізації та змін правового статусу відповідного загальнообов'язкового платежу податкового характеру нормативна грошова оцінка земель повинна бути у віданні відповідних органів місцевого самоврядування.

Цей нормативний припис спрямований на забезпечення реалізації принципу стабільності у встановленні місцевих податків та зборів. Недотримання відповідних податково-процедурних положень (установчого характеру) фактично унеможлиблює застосування відповідних величин (нормативної грошової оцінки земельної ділянки) у плановому періоді (в наступному році). При цьому за вищезначеної ситуації застосуванню для визначення бази оподаткування земельним податком підлягають (у випадку первинного визначення нормативної грошової оцінки місцевою радою) одиниці виміру площі таких земель, що, у свою чергу, порушує визначену законодавцем логіку розвитку відповідних суспільних відносин.

Проведення нормативної грошової оцінки земель населених пунктів регулюється Законом України «Про оцінку земель» [12]. Обов'язковість проведення нормативної грошової оцінки земель визначено статтею 13 згаданого Закону, а періодичність її проведення, відповідно, щонайменш один раз на п'ять-сім років.

Впродовж 2013 року у нашій державі повністю виконано проведення нормативної грошової оцінки земель всіх населених пунктів адекватно до тринадцятої статті Закону України «Про оцінку земель» [12]. Так, наприклад, у місті Вінниці технічну документацію з нормативної грошової оцінки земель міста затверджено рішенням міської ради від 21.06.2013р. №1332. Даним рішенням встановлено, що середня (базова) вартість 1 кв. м. земель міста становить 290,80 грн. / кв. м; граничне значення зонального коефіцієнту кв. км від 0,54 до 2,49; а також вартість 1 га земель сільськогосподарського призначення за агропромисловими групами ґрунтів. Наприклад, нормативна грошова оцінка земель міста Вінниці була введена в дію з 01.01.2014 року. Також дане рішення зобов'язує землекористувачів до 01.01.2014 р. внести зміни в договори оренди землі в частині розрахунку орендної плати за земельні ділянки [38].

У випадку, якщо нормативна грошова оцінка проведена, базою оподаткування є нормативна грошова оцінка з урахуванням коефіцієнта індексації, якщо ні – площа земельних ділянок.

Основними недоліками нормативно-грошової оцінки земельних ділянок є застарілість та незакінчення процесу її проведення, що призводить до необґрунтованого заниження орендної плати.

Ставки податку. В контексті ефективності функціонування правового механізму будь-якого загальнообов'язкового платежу відіграють ставки такого податку. Так, під ставкою земельного податку можна розуміти законодавчо визначений роковий розмір плати за певну одиницю площі земельної ділянки, що оподатковується згідно пп. 14. 1. 240 п. 14. 1 ст. 14 Податкового кодексу України) [2].

Ставки земельного податку отримали свою безпосередню формалізацію в ст. 274 та ст. 277 Податкового кодексу України. Види ставок земельного податку диференціюються залежно від того, чи проведено їхню нормативну грошову оцінку, чи ні. Зокрема, такі ставки поділяються на:

а) ставку земельного податку за земельні ділянки, нормативно-грошову оцінку незалежно від місцезнаходження яких проведено (ст. 274 ПК України);

б) ставку земельного податку за ділянки, розміщені поза межами населених пунктів, нормативно-грошову оцінку яких не проведено (ст. 277 ПК України).

Граничні та мінімальні розміри ставок встановлюються законодавцем – Верховною Радою України, проте локалізоване закріплення здійснюється відповідними органами місцевого самоврядування. Так, згідно з п. 274.2 ст. 274 Податкового кодексу України ставка податку встановлюється у розмірі не більше, ніж дванадцять відсотків від їх нормативно-грошової оцінки за земельні ділянки, які знаходяться у неодмінному користуванні суб'єктів підприємництва (окрім державної та комунальної форми власності).

З вищезначеної норми вбачається, що органи місцевого самоврядування можуть встановлювати щодо земель, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання, ставку в розмірі від 1 до 12 (включно) відсотків від нормативної грошової оцінки таких земель. Отже, прояв колективної дискреції органами місцевого самоврядування в даному разі обмежений нормативними (законодавчими) рамками. Таке обмеження дозволяє запобігти потенційним проявам «негативної» дискреції органів місцевого самоврядування, наслідком яких могли б бути і невиправдані диспропорції у визначенні податкового тягара по відношенню до мешканців різних територіальних громад.

Позаяк ст. 274.1. ПК України стверджує, що ставка податку за земельні ділянки, нормативно-грошову оцінку яких проведено, установлюється у величині не більше трьох відсотків від їх нормативно-грошової оцінки, для земель загального користування, відповідно, не більше одного відсотка від їх нормативно-грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь, відповідно, не менше 0,3 відсотка та не більше одного відсотка від їх нормативно-грошової оцінки. Відтак для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від їх нормативно-

грошової оцінки. ПК України вказує, що ставка податку встановлюється у розмірі не більше дванадцяти відсотків від їх нормативно-грошової оцінки за ділянки, які знаходяться у незмінному користуванні суб'єктів підприємництва [2].

Пільги. Законодавцем у правовому механізмі земельного податку закладено пільги щодо його сплати. Податкова пільга – це передбачене податковим законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку або ж сплата ним податку в меншому розмірі за наявності визначених приписами податкового законодавства підстав (п. 30.1 ст. 30 Податкового кодексу України) [2].

Надання пільг зі сплати земельного податку передбачається за платником (окремо для юридичних та фізичних осіб) та за видами земель, що не підлягають оподаткуванню відповідно до ст. 281 Податкового кодексу України. Існуючий механізм пільг з оподаткування призводить до певних втрат надходжень до бюджету. Так пільги надаються: інвалідам першої і другої груп; фізичним особам, котрі плекають трьох і більше дітей віком до вісімнадцяти років; пенсіонерам (виключно за віком); ветеранам війни; чорнобильцям [2].

Від сплати податку за земельні ділянки звільняються визначені групи громадян і це правило поширюється на одну земельну ділянку за усяким видом уживання у рубежах граничних норм. Так, для ведення особистого селянського господарства відповідно не більш як 2 гектари; задля будівництва та обслуговування жилого будинку, хазяйських будівель і споруд, що називається присадибною ділянкою, залежно від категорії населеного пункту. Наприклад, у селах це може бути не більш як 25 соток, в селищах відповідно не більше, як 15 соток, а у містах – не більше 10 соток.

Поряд із цим передбачені пільги для індивідуального дачного будівництва однак не більше, як 10 соток, для будівництва особистих гаражів не більше, як 1 сотка, а для ведення садівництва не більше, як 12 соток.

Кригіна Д. Г. відмічає, що така пільга має темпорально-обмежений характер дії: а) запроваджується на період функціонування в податковій системі України інституту спрощеної системи оподаткування, а саме в аспекті дії єдиного податку четвертої групи (нормативно-функціональний критерій); б) діє тільки на період передачі такої земельної ділянки платником податків у користування за договором оренди платнику єдиного податку четвертої групи (індивідуально-правореалізаційний критерій) [49, с. 141].

Також Податковий кодекс України (ст. 282) встановлює пільги зі сплати земельного податку для юридичних осіб. До них належать: санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів; бази олімпійської підготовки згідно переліку КМУ; дошкільні та загальноосвітні учбові заклади незалежно від форми власності і основ фінансування та інші [2].

Можна також виокремити «часткову пільгу» зі сплати земельного податку. Так, приписами чинного податкового законодавства закріплено пільги зі сплати земельного податку за земельні ділянки, а саме: а) надані для залізниць у межах смуг відведення; б) надані гірничодобувним підприємствам для видобування корисних копалин та розробки родовищ корисних копалин [2]. Ця «часткова пільга» полягає в тому, що земельний податок за відповідної категорії земельних ділянок справляється у розмірі 25 відсотків повної суми земельного податку, тобто становить $\frac{1}{4}$ від суми земельного податку, який обчислений у порядку визначеному положеннями податкового законодавства.

Податковий період. Базовим податковим (звітним) періодом для земельного податку є календарний рік, який починається першого січня і триває до тридцять першого грудня звітного року. Такий підхід враховує принципи встановлення основних елементів майнового оподаткування та відповідає світовому досвіду. Виключення може стосуватися: а) новостворених юридичних осіб; б) суб'єктів, які набули у власність чи користування нові земельні ділянки. Для вищезначеної категорії правозобов'язаних учасників

податкових відносин податковий період земельного податку може бути менше 12 місяців. Що стосується строків сплати земельного податку, то вони отримали свою безпосередню формалізацію в межах приписів ст. 287 Податкового кодексу України («Строк сплати плати за землею»).

Вчені-правники зауважують, що доволі спірним є підхід вищих судових інстанцій в аспекті розгляду податкових спорів, які стосуються визначення податкових зобов'язань зі сплати земельного податку власниками об'єктів житлової чи нежитлової нерухомості, які не мають належним чином зареєстрованого речового права на земельну ділянку, на якій розташована відповідна будівля чи споруда. При цьому слід відмітити, що неоднозначність у правозастосуванні стосується саме тих фактичних обставин, які мали місце до 28.12.2014 р. (до моменту внесення змін до п. 287.6 ст. 287 Податкового кодексу України) [49, с. 153].

Позаяк Верховний Суд України у рішенні від 24.01.2018 р. (справа № 820/7996/13-а) зробив висновок, що навіть у тому разі, коли платник податку не зареєстрував речові права на земельну ділянку, він все одно несе обов'язок зі сплати земельного податку [65]. Принциповими в даному рішенні є наступні аспекти: а) в контексті аналізу п. 287.6 ст. 287 Податкового кодексу України (в редакції, чинній до 28.12.2014 р.) словосполучення «нерухоме майно» розтлумачено як об'єкт житлової чи нежитлової нерухомості (будівля чи споруда); б) незважаючи на те, що платник податків не зареєстрував право власності чи користування земельною ділянкою під належним йому на праві власності приміщенням, обов'язок зі сплати земельного податку виник у нього з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно. Разом із тим слід відмітити, що відповідне рішення було ухвалено за аналогією із Рішенням Верховного Суду України від 07.07.2015 р. (справа № 21-775a15), де окрім вищезазначених аргументів також отримало своє закріплення положення щодо «принципу пріоритетності норм Податкового кодексу України над нормами

інших актів у разі їх суперечності, який закріплений у пункті 5.2 статті 5 Податкового кодексу України» [66].

Слід відмітити про ще один негативний аспект сучасного механізму оподаткування земельним податком. Поліпшення та охорона земельних угідь не фінансуються в достатньому обсязі, у тому числі за рахунок надходжень від земельного податку, про що свідчить незадовільний стан вітчизняних сільськогосподарських угідь. До того ж існує проблема нераціонального використання землі, адже недостатній розмір податку не стимулює землевласника ефективно використовувати земельну ділянку.

Незважаючи на відсутність на сьогоднішній день цивілізованого ринку землі, його можна розглядати за двома сегментами: ринок землі сільськогосподарського призначення та ринок землі несільськогосподарського призначення. Землі сільськогосподарського призначення можуть надаватись у користування лише на правах оренди, тому ринок землі зазначеного призначення представлено лише угодами про продаж прав оренди на землі.

Представники Земельного союзу України відмічають, що ринок землі демонструє найнижче падіння серед усіх сегментів ринку нерухомості. Причина такої ситуації – приховані і явні проблеми ринку землі зокрема і земельних відносин у цілому. До таких проблем відносяться:

- відсутність чіткої, усім зрозумілої державної політики в сфері земельних відносин та неефективність контролю над використанням земельних ресурсів;
- заплутана законодавча база;
- відтік з галузі професійних кадрів;
- постійні реорганізації Держгеокадастру;
- корупція як у системі Держгеокадастру, так і в інших органах, пов'язаних з виділенням та оформленням землі.

В ході дослідження законодавчо-нормативних документів [17-23] та залучення інших джерел інформації виявлено та слід відзначити такі проблеми:

- відсутність чітких гарантій прав власності на ділянки, у зв'язку з незадовільною роботою адміністратора земельного кадастру;
- тривалі й витратні процедури оформлення та переоформлення ділянок;
- відсутність організованих майданчиків для продажу;
- відсутність достовірної інформації про ціни на ділянки.

Крім названих вище проблем покупець також стикається із:

- ризиками, пов'язаними з натуральними властивостями земельних ділянок (відсутність інформації про комунікації, що проходять по ділянці; обмеження і обтяження, не враховані кадастром; поклади торфу на ділянках; незаконні наміви; «накладення» меж сусідніх ділянок; шахрайство і підробка документів);
- слабким розвитком інфраструктури великі ділянки, відведені під будівництво індивідуального житла, не мають запланованих зон для будівництва інженерних і соціальних об'єктів; не вирішені питання будівництва доріг, питання водопостачання, каналізації і т. д.

Загострює ситуацію відсутність іпотечного кредитування, інші економічні проблеми загального характеру, що призводить до відносно низької ліквідності земельного ринку.

Отже, сучасний механізм майнового оподаткування нерухомого майна передбачає виокремлення оподаткування плати за землю та оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Сьогодні відносини у сфері оподаткування нерухомим майном, відмінним від земельної ділянки, регулюються Податковим кодексом України.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дає підставі зробити наступні висновки.

1. Під майновими податками слід розуміти місцеві і загальнообов'язкові платежі з окресленими ознаками податкового характеру, які сплачуються власниками або володільцями об'єктів майнових прав, передусім власниками легкових автівок, земельних ділянок, а також житлової та нежитлової нерухомості на підставі норм і положень Податкового кодексу України та рішень органів місцевого самоврядування з метою забезпечення належного функціонування територіальних громад.

2. Головними принципами майнового оподаткування, які закріплені у ст. 4 Податкового кодексу України, є: по-перше, принцип загальності оподаткування; по-друге, рівності перед законом усіх платників податків, недопустимість жодних виявів податкової дискримінації; по-третє, принцип суспільної (громадської) справедливості, що означає встановлення податків та зборів адекватно платоспроможності самих платників; а також принцип цілісного підходу до встановлення податків та зборів шляхом чіткого формулювання на законодавчому щаблі усіх обов'язкових елементів податку.

Податковий механізм – це впроваджена законодавством організація встановлення і реалізації (дії, впливу) різних податків та способів їхнього обрахунку і стягнення, з певними формами, методами, засобами.

У складі механізму оподаткування виділяють: механізм нарахування податків, механізм справляння податків платниками та механізм контролю сплати податків. Механізм нарахування податків функціонує згідно порядку, визначеного законодавством та іншими нормативними документами. Цей механізм застосовується до елементів податку. Механізм справляння податків його платниками – це сукупність заходів і послідовність використання елементів податку платниками стосовно справляння відповідної суми податків до бюджетів всіх рівнів. Справляння податків платниками здійснюється у процесі самостійного визначення сум податку і сплатою у встановлений термін

до бюджету. Механізм контролю сплати податків передбачає уживання засобів легального примусу до платників податків у разі необхідності, основними з яких є попереджувальні засоби, а також примусове стягнення податків, податкова застава, санкції тощо.

Структурно механізм майнового оподаткування можна розглядати як сукупність трьох складових: нарахування податків, справляння податків, а також контролю за сплатою податків.

3. Класифікаційний розподіл адміністративних процедур, які здійснюються у сфері оподаткування в Україні може бути здійснений на підставі таких основних критеріїв: 1) за видом (спрямованістю) діяльності ДФС України – на внутрішні (внутрішньоорганізаційні) та зовнішні (зовнішньоорганізаційні); 2) за наявністю чи відсутністю спору у податкових правовідносинах – на юрисдикційні та неюрисдикційні; 3) за суб'єктом ініціативи – на заявні та втручальні; 4) за рівнем урегульованості здійснення адміністративної процедури – на звичайні (формальні) та спрощені (неформальні).

До елементного складу адміністративної процедури у сфері оподаткування в Україні віднесено: сторони процедури (платники податків, ДФС України та її посадові особи); права і обов'язки сторін адміністративної процедури; строки здійснення процедури (строки для вчинення процедурних дій та загальний строк вирішення адміністративної справи); кінцевий результат процедури – прийнятий адміністративний акт.

4. Сучасний механізм майнового оподаткування нерухомого майна передбачає виокремлення оподаткування плати за землю та оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. Сьогодні відносини у сфері оподаткування нерухомим майном, відмінним від земельної ділянки, регулюються Податковим кодексом України, а саме статтею 266, що має назву «Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки».

Згідно з чинним законодавством до платників податку віднесено фізичних та юридичних осіб, у тому числі нерезидентів, що є власниками об'єктів житлової та нежитлової нерухомості. Порядок сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, отримав свою безпосередню формалізацію в приписах п. 266.9 ст. 266 Податкового кодексу України. Головним у даному аспекті є таке правило: податок сплачується за місцем розташування об'єкта оподаткування до відповідного місцевого бюджету (правило територіальної локалізації сплати податку).

Правова конструкція бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки, отримала свою формалізацію в межах приписів п. 266.3. ст. 266 Податкового кодексу України. Базою оподаткування досліджуваним загальнообов'язковим платежем є загальна площа об'єкта жилої та нежилої нерухомості, а також площа його часток.

База оподаткування об'єктів жилої нерухомості, що перебувають на праві власності у фізичної особи, зменшується: 1) для квартир незалежно від їх кількості – на 60 кв. метрів; 2) для житлового будинку чи будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів; 3) для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири чи квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток) – на 180 кв. метрів.

Ставки податку для об'єктів житлової або нежитлової нерухомості, що знаходяться у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням місцевої ради.

5. Транспортний податок – це майновий податок, об'єктом оподаткування якого є легковий автомобіль. У транспортному податку об'єкт та база оподаткування є рівнозначною. Транспортний податок за характером є місцевим податком, оскільки його санкціонують органи місцевого самоврядування. До ознак транспортного податку можна віднести його обов'язковість та фіксованість. Станом на 2020 рік його ставка становить 25

000 гривень за кожну автівку, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно), а також середня ринкова вартість котрих становить понад 375 розмірів мінімальної зарплати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.

6. У 2015 році до місцевих податків і зборів віднесли також плату за землю. Земельному податку притаманні такі ознаки, як, по-перше, встановлення рішеннями органів місцевого самоврядування; по-друге, плата за землю є майновим податком – об'єкт оподаткування становить нерухоме майно, що перебуває у власності чи користуванні платника відповідного податку; по-третє, плата за землю є прямим податком – платниками цього податку є тільки ті особи, яким належить на праві власності чи користування відповідна земельна ділянка, незалежно від того, чи приносить їм дохід така земельна ділянка, чи використовується вона ними фактично; по-четверте, це – обов'язковий до встановлення податок.

Законодавством України платниками податку визначено власників земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачів – фізичних і юридичних осіб. База оподаткування визначається в залежності від того, проводилася нормативна грошова оцінка земельних ділянок чи ні. Законодавець передбачив перелік пільг для різних категорій фізичних осіб а також для різних категорій земельних ділянок. Ставки земельного податку отримали свою безпосередню формалізацію в ст. 274 та ст. 277 Податкового кодексу України. Види ставок земельного податку диференціюються залежно від того, чи проведено їхню нормативну грошову оцінку, чи ні. Податковий кодекс України (ст. 282) встановив також пільги зі сплати земельного податку для юридичних осіб.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Конституція України Конституція України. *Відомості Верховної Ради України*. 1996 р., № 30. ст. 141.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112.
3. Цивільний кодекс України від 16.03.2003 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40-44. Ст. 356.
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18-22. Ст. 144.
5. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 3-4. Ст. 27.
6. Європейська хартія місцевого самоврядування: Міжнародний документ від 15.10.1985 р. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_036
7. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>
8. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 № 1251-XII. URL: http://www.rada.gov.ua/zakon/sk11/BUL13/250691_75.htm.
9. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 11.12.1991 № 1963-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 110. Ст. 150. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1963-12#Text>
10. Про автомобільний транспорт: Закон України від 05.04.2001 № 2344-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2001. № 22. Ст. 105. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#Text>
11. Про плату за землю: Закон України від 03.07.1992 № 2535-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 38. Ст. 560. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2535-12#Text>

12. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 № 1378-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 15. Ст. 229. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>
13. Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні: Закон України від 21.03.1991 № 875-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 21. Ст. 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/875-12#Text>
14. Про схвалення Концепції реформування податкової системи: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80#Text>. 76, 79
15. Про встановлення розміру плати за подання скарги: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 р. № 291. *Офіційний вісник України*. 2016. №30. Ст. 1188.
16. 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 Кабінету Міністрів України від 18.02.2016 р., № 66. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2016-%D0%BF#Text>
17. Про затвердження Методологічних роз'яснень щодо порядку ведення обліку нерухомого майна нерезидентів у рамках статистичного спостереження за інвестиціями зовнішньоекономічної діяльності: Наказ Державного Комітету статистики України від 01.04.2009 № 110. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
18. Про затвердження Інструкції про порядок розпорядження майном підприємств, що належать до сфери управління Міністерства вугільної промисловості України: наказ від 07.08.2007 N 304. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/main>.
19. Про затвердження Інструкції про порядок розпорядження майном підприємств, що належать до сфери управління Міністерства вугільної промисловості України: наказ від 17.06.2009 №246. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/main>.

20. Про затвердження Інструкції про проведення контрольних заходів фінансово-господарської діяльності підгалузей, об'єднань, підприємств, установ та організацій системи Міністерства транспорту та зв'язку України: наказ від 28.03.2006 № 275. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/main>
21. Про затвердження Методики проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: наказ від 09.10.2007 № 232. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws>
22. Про затвердження Положення про порядок відчуження основних засобів, що є державною власністю: наказ від 30.07.99 № 1477. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/main/1330547336336588/page15>
23. Про затвердження Порядку грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення і населених пунктів: наказ від 27.11.95 р. № 76/230/325/150. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/main>.
24. Адміністративна процедура та адміністративні послуги. Зарубіжний досвід і пропозиції для України / автор-упорядник В. П. Тимошук. К. : Факт, 2003. 496 с. <http://www.dissertation.com.ua/node/665934>
25. Атаманчук Н.І. Актуальність податку на розкіш в Україні: проблеми та перспективи впровадження. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2012. Вип. 4. Т. 2. С. 9-13.
26. Багрій О. О. Формування механізму оподаткування нерухомого майна в Україні : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец наук. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». Київ, 2011. 20 с.
27. Балабанов І. Т. Экономика недвижимости. СПб.: Питер, 2000. 208 с.
28. Брокгауз Ф. А. Энциклопедический словарь [Электронный ресурс] / Ф. А. Брокгауз, И. А. Ефрон. Режим доступа : <http://ru.wikisource.org>.
29. Викулин А. Ю. Финансово-экономический словарь законодательно определенных терминов: учеб.-практическое пособие. / А. Ю. Викулин, Ш. Ш. Узденов. М.: Дело, 2002. 200 с.

- 30.Відомості по Державному реєстру цивільних повітряних суден // Офіційний портал Державної авіаційної служби України. URL: <https://avia.gov.ua/State-Civil-Aircraft-Register-of-Ukraine/>
- 31.Габрись О., Шолкова Т. Переваги і недоліки майнового оподаткування в Україні. *Jurnalul juridic National: Teorie si Practika*. Іunie 2018. URL: http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2018/3/part_2/16.pdf
- 32.Галіцина Н. В. Класифікаційний розподіл адміністративних процедур. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 3. С. 54–59.
- 33.Грибовский С. В. Оценка доходной недвижимости. СПб: Питер, 2001. 336 с.
- 34.Деменко О. Є. Адміністрування податків територіальними органами Державної фіскальної служби України: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х. : Харк. нац. ун-т внутр. справ, 2014. 197 с.
- 35.Дубоносова А. І. Майно як об'єкт оподаткування. *Форум права*. 2008. № 3. С. 146-151.
- 36.Загальна теорія права: Підручник / За заг. ред. М. І. Козюбри. К.: Ваіте, 2015. 392 с.
- 37.Загородній А. Г. Податки, збори, обов'язкові платежі: термінологічний словник / А. Г.Загородній, Г. Л. Вознюк. 2.вид., випр. та доп. Л.: Національний університет "Львівська політехніка" (ІВЦ "Інтелект+" ПІДО), 2003. 190 с.
- 38.Затверджено технічну документацію з нормативної грошової оцінки земель міста Вінниці. URL: <https://www.vmr.gov.ua/Branches/Lists/ArchitectureAndCityBuilding/ShowContent.aspx?ID=12>
- 39.Звіти державної казначейської служби. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu> (дата звернення: 11.09.2020)

- 40.Иловайский С.И. Учебник финансового права. 4-е изд. Одесса : Типохромофотография А.Ф. Соколовского, 1904. 383 с.
- 41.Калинкарлова Е. В. Налоговое право зарубежных стран. М.: Издательство Юрайт, 2014. 354 с.
- 42.Ковальчук Ю. Я. Элементы податку та проблеми їх законодавчого закріплення. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2006. Вип. 16.2. С. 307 – 313.
- 43.Коломоєць Т. О. Адміністративно-правове регулювання порядку створення і діяльності товариств з обмеженою відповідальністю в Україні : моногр. / Т. О. Коломоєць, Н. В. Галіцина. Запоріжжя : ЗНУ, 2010. 290 с.
- 44.Концепція реформування податкової системи України: розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р. URL: minfin.gov.ua
- 45.Коростелев С. П. Основы теории и практики оценки недвижимости: уч. пособие. М.: Деловая литература, 1998. 224 с.
- 46.Корягін М. В. Соціально-економічна природа та функції податків / М. В. Корягін, І. В. Гончарук, С. С. Гринкевич. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип. 19.9. С. 132 – 138.
- 47.Кравчун А. С. Щодо окремих питань реформування оподаткування майна в Україні. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право»*. 2011. № 1 (3). С. 1-11.
- 48.Кураков В. Л. Соціально-економічна природа та функції податків. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип. 19.9. С. 132 – 138.
- 49.Кригіна Д. Г. Правове регулювання податків на майно в Україні: дис... канд. юрид. наук.: спец. 12.00.07. Х.: Національний юридичний у-тет імені Ярослава Мудрого, 2018. 184 с.
- 50.Кучерявенко Н. П. Основы налогового права. Харьков: Константа, 1996. 320 с.

- 51.Лащак В. В. Посилення регулюючої і стимулюючої функцій механізму прямого оподаткування суб'єктів ринкової економіки: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец наук. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит»; НАН України. Ін-т регіон. дослідж. Л., 2006. 19 с.
- 52.Луцик А. М. Адміністративні процедури у сфері оподаткування в Україні: дис...канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Х.: Харківський нац.. у-тет внутрішніх справ, 2015. 192 с.
- 53.Луцик А. М. До питання визначення видів адміністративних процедур, що здійснюються Державною фіскальною службою України у сфері оподаткування. *Юридична освіта та юридична наука в Україні: витоки, сучасність, перспективи*: Тези доповідей Міжнар. наук-практ. конф., м. Запоріжжя, 16–17 жовт. 2014року / за заг. ред. Т. О. Коломоець. Запоріжжя: ЗНУ, 2014.С.82–84.
- 54.Луцик А. М. Стадії здійснення адміністративних процедур у сфері оподаткування. *Стан дотримання прав людини в умовах сучасності: теоретичні та практичні аспекти*: матеріали V Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф. (Київ, 10 груд. 2014 р.).К.: Нац. акад. внутр. справ.2014.С.189–191.
- 55.ЛуцикА.М. Види адміністративних процедур у сфері оподаткування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип.5–2. Том 3. С.49–52.
- 56.Мамутов В. К., Знаменский Г. Л., Хахулин К. С. Хозяйственное право: учебник / под ред. В. К. Мамутова. Киев: Юринком Интер, 2002. С. 465.
- 57.Мельник В. М. Оподаткування підприємницької діяльності: навч. Посібник [Електронний ресурс] / В.М.Мельник, І. А. Грицаєнко, О. С. Іванишина. К.: Кондор, 2003. 160 с. URL: <http://mmirl.edu.ua/bibl/lib/ebooks/Економика/Оподаткування%20підприємницької%20діяльності%20-%20Мельник%20В.М/01.pdf>.

58. Міліна Н. М. Особливості побудови системи майнового оподаткування в Україні. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2013. № 2 (40). С. 309-313.
59. Нестеренко А. С. Майновий податок – транспортний податок як основа функціонування місцевих бюджетів в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 5. URL: http://lsej.org.ua/5_2015/42.pdf
60. Оподаткування нерухомості на тимчасово окупованій території України та території проведення антитерористичної операції: Роз'яснення Державної фіскальної служби України від 18.03.2015. URL: <http://law.dtk.com/roz-yasnennya-derzhavnoyi-fiskalnoyi-sluzhby-ukrayiny-opodatkovannya-neruhomosti-na-tymchasovo-okupovaniy-terytoriyi-ukrayiny-ta-terytoriyi-prove-dennya-antyterorystychnoyi-operatsiyi-vid-18-03-2015-r/>
61. Основи економічної теорії: політекономічний аспект [Електронний ресурс]. URL: <http://studentbooks.com.ua/content/view/376/50/1/2/>
62. Пашкус Ю. В. Экономика и финансы недвижимости / Н. В. Комарова, Ю. Б. Ільїна; под ред. Пашкуса Ю. В. СПб: Издат -во СПб университета, 1999. 186 с.
63. Погребняк С. П. Основоположні принципи права (змістовна характеристика): монографія. Харків: Право, 2008. 164 с.
64. Податок на нерухомість: Як було і як буде? URL: <http://parklane.ua/uk/review/44592>
65. Постанова Верховного Суду від 24.01.2018 р. у справі № 820/7996/13-а. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/71829304>
66. Постанова Верховного Суду України від 07.07.2015 р. у справі № 21-775a15. URL: [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/\(documents\)/C314F6BB67306459C2257E8F002D6AFD](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/(documents)/C314F6BB67306459C2257E8F002D6AFD)

- 67.Постанова Вищого адміністративного суду України від 28.09.2016 р. у справі № 826/18692/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/62528464>
- 68.Постанова Вищого адміністративного суду України від 30.08.2016 р. у справі 826/22028/15). URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/60223298>
- 69.Прохоров А. М. Советский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1980. 1600 с.
- 70.Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А.М. Соколовська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна та ін. К.: НДФІ, 2006. 320 с.
- 71.Скоробогатых И. И. Концептуальные основы маркетинга товаров класса «люкс». *Вестник Российской экономической академии имени Г. В. Плеханова*. 2008. № 2. 320 с.
- 72.Стеценко С. Г. Адміністративне право України : навч. посіб. К. : Атіка, 2008. 624 с.
- 73.Твердохлебов В. Н. Новейшие финансовые проблемы (1914-1923 гг.). Петроград: Академия, 1923. 156 с.
- 74.Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / В. І Теремецький. Х. : Харк. нац. ун-т внутр. справ, 2012. 408 с.
- 75.Ткачик Ф. П., Дмитрів В. І. Адміністрування майнових податків в українській та світовій фіскальній практиці. *Гроші, фінанси і кредит*. 2020. Випуск 40. С. 415 – 420.
- 76.Турянський Ю. І. Податкові ставки і методика їх встановлення. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип..19.11. С. 231 – 236., с. 173. 88
- 77.Упродовж 2019 року до місцевих бюджетів Вінниччини перераховано понад 9,1 млрд. грн. податкових платежів. URL:<https://www.myvin.com.ua/news/8527-uprodovzh-2019-roku-do-mistsevykh-biudzhativ-vinnychchyny-pererakhovano-ponad-91-mlrd-hrn-podatkovykh-platezhiv>

- 78.Фрадинський О. А. Вітчизняний та світовий досвід еволюції оподаткування нерухомого майна. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 6. Т. 4. С. 346–351.
- 79.Хазанов С. Д. Административные процедуры: определение и систематизация. *Российский юридический журнал*. 2003. № 1. С. 58–63.
- 80.Хром'як Н. Аналіз проблем та перспектив введення податку на нерухомість в Україні на сучасному етапі розвитку економіки. *Галицький економічний вісник*. 2010. №4(29). С. 149-154.
- 81.Цивільний кодекс Квебеку (Канада) 1991 р. URL: <https://pravo.hse.ru/intprilaw/doc/0202>.
- 82.Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М.: Гос. изд-во юрид. л-ра, 1955. 187 с.
- 83.Чайка В. В. Фінансово-правова природа податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2014. № 2 (65). С. 48—54.
- 84.Шкільова Н. В. До питання про місце податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в податковій системі: порівняльно-правовий аспект. *Держава та регіони. Серія Право*. 2013. №. 1 (39). С. 119-122. URL: http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/1_2013/27.pdf
- 85.Шкура І. С. Оцінка механізму оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки. *Вісник ДДФА*. 2014. № 1. С. 145-152.
- 86.Шуліченко Т. В. Зарубіжний досвід майнового оподаткування. *Матеріали Науково-практичної конференції молодих науковців «Проблеми підвищення господарювання на макро- та мезоекономічному рівні»* (Одеса, 27 березня 2008 р.). Одеса, 2008. С. 209–217.
- 87.Шуліченко Т. В. Майнові податки: теоретичні аспекти. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 3. Т. 2. С. 166-169.
- 88.Шуліченко Т. В. Механізм майнового оподаткування в Україні: автореферат дисертації на здобуття ступеня кандидата економічних наук

за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Одеса: Одеський національний економічний університет, 2012. 23 с.

89.Щорічник «Моніторинг земельних відносин в Україні. 2014-2015» URL:

http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2016/03_1.pdf

90.Экономическое учение А. Смиа. URL:

http://gbout.at.ua/news/ehkonomicheskoe_uchenie_a_smita/2009-11-17

91.Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона (Санкт-Петербург, 1890 – 1907). URL:

<http://boloto.info/dict.php?dic=4&sl=%E8%EC%F3%F9%E5%F1%F2%E2%EE&vid=1>

