ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

КАРПУШИН ГРИГОРІЙ ЛЕОНІДОВИЧ

347.73: 336.02

ДИСЕРТАЦІЯ

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЗБОРУ ЗА МІСЦЯ ДЛЯ ПАРКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

Спеціальність 081 Право
Галузь знань 08 Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ Г. Л. Карпушин

Науковий керівник:
КРИНИЦЬКИЙ Ігор Євгенович,
доктор юридичних наук, професор,
старший науковий співробітник,
член-кореспондент НАПрН України

Хмельницький – 2023

АНОТАЦІЯ

Карпушин Г.Л. Правове регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право у галузі знань 08 Право. – Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2023.

Дисертація є першим комплексним науковим дослідженням, присвяченим податково-правовому регулюванню збору за місця для паркування транспортних засобів, його еволюціонуванню та перспективам удосконалення.

Актуальність теми дослідження обумовлена намаганням нашої держави досягнути конструктивних результатів децентралізаційної реформи, наблизитися у цьому аспекті до напрацьованих в Європейському Союзі стандартів. Збільшення податкових надходжень до місцевих бюджетів, використання для цього потенціалу паркувального оподаткування слугуватиме дієвим фіскальним важелем у побудові міцного фінансового фундаменту територіальних громад. Задля досягнення окресленого результату необхідно посилити науковий супровід справляння збору за місця для паркування транспортних засобів, розробити пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства України.

У результаті проведеного дослідження, критичного аналізу досягнень вітчизняної за зарубіжної науки, вітчизняного законодавства, права європейських та пострадянських держав щодо справляння паркувальних податкових платежів, вирішено наукове завдання, що полягає у вдосконаленні теоретичних засад та практики податково-правового регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів.

Ретроспективне дослідження вітчизняного податкового законодавства дозволило виокремити залежно від ключового для нього нормативно-

правового акта кілька умовних хронологічних (фізично-календарних) періодів/етапів модернізації податкового законодавства, дотичного до паркування і стоянки транспортних засобів: *перший період* (1991 рік – 5 червня 1993 року). Його особливою рисою є відсутність законодавчого регулювання оподаткування паркування і стоянки транспорту на загальнодержавному рівні, на місцевому рівні втручання влади у ці відносини переважно мало довільний характер; *другий період* (5 червня 1993 року – 2 грудня 2010 року). Домінантний акт цього періоду – Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори». Модернізація законодавчої регламентації справляння вітчизняного паркувального податкового платежу в межах цього періоду здійснювалася у два етапи: 1) від 5 червня 1993 року до 11 липня 1995 року; 2) від 11 липня 1995 року до 2 грудня 2010 року. Такий поділ виправданий корекцією, що відбулася у 1995 році і стосувалася принципової відмови нормотворця при визначенні граничної ставки збору від прив'язки до мінімальної заробітної плати на користь неоподаткованого мінімуму доходів громадян; *третій період* (2 грудня 2010 року – дотепер). Його початок пов'язаний з прийняттям ключового законодавчого акта сьогодення – Податкового кодексу України. Запропоновано виділити три етапи третього періоду: 1) від 2 грудня 2010 року до 28 грудня 2014 року; 2) від 28 грудня 2014 року до 24 грудня 2015 року; 3) від 24 грудня 2015 року дотепер. Специфіка зазначених етапів полягає, зокрема, у зміні назви і структури профільного розділу (розділ XII) ПК України, введенні нової спеціалізованої статті (статті 268^1 замість статті 266), яка перебрала на себе законодавче регулювання аналізованого податкового платежу, наданні повноважень у контексті визначення платників збору та його об'єкту радам об'єднаних територіальних громад.

Пропонується використання тріади альтернативних критеріїв хронологічної періодизації генезису податкового законодавства України, дотичного до паркування і стоянки транспортних засобів: а) дата прийняття компетентним органом основного нормативно-правового акта (обрано як

основна підстава темпорального поділу); б) варіант текстуального визначення предметів паркування, що використовується в законодавчих актах (вітчизняний нормотворець у цьому контексті застосовує як тотожні різні за змістом категорії: автомобіль, автотранспорт, транспортний засіб); в) дата набуття чинності законодавчих актів відповідного тематичного забарвлення. Використання такого критерію має як позитивні (дозволяє відстежувати хронологічні періоди безпосередньої дії конкретного нормативно-правового акта), так і негативні (нормативно-правовий акт може набувати чинності тільки у певній частині, поетапно тощо) моменти.

Аргументовано, що збір за місця для паркування транспортних засобів за своїм характером є умовно-обов'язковим, нецільовим, безоплатним, безумовним, безповоротним грошовим платежем до відповідного місцевого бюджету, що справляється згідно з Податковим кодексом України. Такі властивості вітчизняного паркувального обов'язкового платежу дозволяють віднести його до податків.

Мотивовано, що правову природу паркувального податкового платежу, який наразі справляється в Україні, доцільно розкривати через його характеристику як місцевого, реального (майнового), прямого податку з суб'єктів господарювання, що організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування та стоянки транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Запропоновано новий підхід до групування зборів як податкових платежів із цільовим використанням одержаних коштів. Обґрунтовано розширення відповідної класифікації за рахунок внесення до відповідного ряду (збори соціального характеру; збори природо-ресурсного характеру; збори економічного характеру) зборів майнового характеру (збори на володіння/використання майна, збори на передачу/відчуження майна). Використання іншого ракурсу внутрішньої градації дозволяє поділити цю групу на збори на нерухоме майно і збори на рухоме майно.

Обґрунтована потреба в оптимізації правового регулювання пільгового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів. Зокрема, доведена доцільність зафіксувати у Податковому кодексі України граничну (максимальну і мінімальну) ставку зазначеного податкового платежу, а також врахувати при його оновленні екологічну складову цього збору і встановити додаткові звільнення від оподаткування щодо площі земельних ділянок, які відведені для паркування: а) автотранспорту на екологічних безпечних двигунах; б) на території, що зазнала радіоактивного забруднення (більше за 1 Кі/км²); в) у територіальних громадах, що розташовані в районі проведення воєнних (бойових) дій і включені Міністерством з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України до відповідного Переліку; г) на території лікувальних закладів.

Диференційовано факультативність у сфері паркувального оподаткування. Стверджено, що наразі збір за місця для паркування транспортних засобів як мінімум є тричі необов'язковим податковим платежем. До проявів факультативності у законодавчій регламентації вітчизняного паркувального збору належать: 1) специфічна реєстрація та облік, притаманні для цього податкового платежу (встановлення і ведення особливих переліків/кадастрів). Справляння збору за місця для паркування транспортних засобів передбачає запровадження Переліку спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів та Переліку осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів. Застосування цих актів притаманно тільки для цього податкового платежу; 2) вільність податкової пільги, адже її використання поряд з відмовою від використання пільгування та/або зупиненням використання податкових преференцій на один або декілька податкових періодів є правом платника податків і зборів, а не його обов'язком; 3) умовно необов'язковий характер аналізованого паркувального платіжу, його встановлення віднесено до повноважень місцевих рад.

Надано власне розуміння специфіки архітектури податково-правового механізму через призму таких його складових блоків як об'єктно-предметний, базово-одиничний і звітно-періодичний. Наголошено, що така бінарність зазначених компонентів викликана тісною функціональною пов'язаністю їх елементів. При цьому умовна прихованість предмету податкового платежу в об'єкті оподаткування та замаскованість одиниці податку/збору в базі оподаткування призводять до необґрунтованої відмови законодавця у виокремленні таких складників як окремих елементів, що обов'язково визначаються при встановленні податку чи збору.

Проведено аналіз податкового періоду як автономного обов'язкового елементу в структурі податково-правового механізму, що не включається ні до строку, ні до порядку подання звітності про обчислення і сплату податку. Констатовано, що податковий період тільки дотичний до звітності і не є податковою звітністю (хоча зазвичай він збігається зі звітним періодом і часто визначається в Податковому кодексі України як звітний період). У зазначеному контексті податковий період варто розглядати тільки як темпоральний фактор, який обов'язково враховується при здійсненні податково-процесуального звітного провадження.

Пропонується оригінальний підхід до визначення бази оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів. Доведено, що стосовно комунальних гаражів, паркінгів і стоянок варто виходити з тієї обставини, що повинні підлягати оподаткуванню місця для стоянки або паркування, які розташовані як всередині цих приміщень (зокрема в спеціальних пазлових або роторних паркувальних системах), так і зовні (на даху будівлі). Рекомендується відійти від пов'язаності паркувального оподаткування лише з фактом побудови гаражів, паркінгів і стоянок за рахунок коштів місцевого бюджету. Аргументовано, що визначальним у цьому сенсі є взагалі їх належність до комунальної власності (без подібної деталізації), адже можливі випадки, коли вони будувалися не як стоянки чи парковки, а вже потім були

за кошти місцевого бюджету оздоблені та прилаштовані для паркувальної діяльності.

Розширена критична оцінка вітчизняної нормативно-правової регламентації процедури обрання податково-пільгового інструментарію. Доведено, що доцільно відійти від дискреційно обумовлених податкових пільг на користь нормативно детермінованих податкових преференцій. У такому разі при наявності легальної формалізації податкових пільг, наприклад, щодо збору за місця для паркування транспортних засобів, їх запровадження стане обов'язковим стосовно зазначеного податкового платежу і, відповідно, буде суттєво знижено рівень помилок або зловживань у сфері місцевого оподаткування. Будь-яка варіативність при обранні конкретної податкової пільги повинна бути передбачена на рівні Податкового кодексу України і стосуватися доволі вузького спектру : або коливання кількісних параметрів пільги, або застосування того чи іншого пільгового інструментарію (конкретного різновиду податкової пільги).

Посилені доктринальні напрацювання щодо розуміння структури податкового обов'язку в його широкому розумінні. Аргументована позиція з доцільності виокремлення (окрім таких його складових як реєстраційний, обліковий, звітний обов'язки та обов'язок зі сплати) п'ятого компоненту – обов'язку зазнати податкового контролю та належно і своєчасно реагувати на його результати. У цьому сенсі наголошено на існуванні податково-контрольного пільгування (податково-контрольна процедура може бути спрощена за тривалістю, за порядком, за обсягом, за охопленням кола осіб).

На прикладі збору за місця для паркування транспортних засобів сформульовано новий теоретичний ракурс розуміння та характеристики таких додаткових обов'язкових елементів податково-правового механізму як порядок податкової реєстрації та порядок податкового обліку. Доведено, що може передбачатися специфічна реєстрація та облік, притаманні тільки для конкретного податку чи збору. У контексті справляння вітчизняного паркувального податкового платежу розкриті особливості ведення Переліку

осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, Переліку спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, передачі відповідної інформації контролюючим органам. Обґрунтовано, що ведення подібних реєстрів, переліків, кадастрів (як явище, притаманне саме для майнового оподаткування), слугує додатковим фактором при віднесенні збору за місця для паркування транспортних засобів до майнових податкових платежів.

Розроблено пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства, що регламентує справляння вітчизняного паркувального платежу.

Ключові слова: податкове законодавство, місцеве оподаткування, майнове оподаткування, податкова процедура, податок, збір за місця для паркування транспортних засобів.

SUMMARY

Karpushin Gr.L. Legal regulation of vehicle parking fees. – *Qualifying scientific research paper, manuscript copyright.*

Thesis for the scientific degree of Doctor of Philosophy in specialty 081 Law, field of knowledge 08 Law. – Leonid Yuzkov Knmelnytskyi University of Management and Law, 2023.

The thesis is the first comprehensive scientific research dedicated to the tax legal regulation of vehicle parking fees, its evolution and prospects of improvement.

The relevance of research is attributed to our state endeavor to achieve constructive results of decentralization reform, to approach in this regard the standards achieved in the European Union. Increase in tax revenues to local budgets, the use of parking tax potential to this end will serve an efficient fiscal leverage in building the solid financial foundation of territorial communities. To obtain the intended goal it is necessary to enhance the scientific support of parking

fee collection, to develop proposals regarding the improvement of current legislation.

As a result of the undertaken research, critical analysis of achievements in national and foreign science, national legislation, the law of European and post-Soviet states regarding parking tax payments collection, the solution of the scientific problem has been achieved – the improvement in theoretical foundation and practices of tax legal regulation of vehicle parking fees collection.

The retrospective research of domestic tax legislation has allowed to single out (depending on the corresponding key normative legal act) a number of conditioned chronological (physical-calendar) periods/stages of tax legislation modernization, relevant to the vehicle parking: *the first period* (1991– June 5, 1993). Its peculiar feature is the absence of statutory regulation of parking fees charging on the national scale, whereas on the local level the interference from the authorities was predominantly of the random nature; *the second period* (June 5, 1993 – December 2, 2010). The dominant act of this period is the Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine «On local taxes and fees». Within this period the modernization of statutory regulation regarding the collection of the domestic parking payment was carried out in two stages:1) from June 5, 1993 to July 11, 1995; 2) from July 11, 1995 to December 2, 2010. This division is warranted by the correction made in 1995, which concerned the fundamental refusal on the part of the lawmaker while determining the limit fee rate to align it with the minimum wage in favor of tax-free minimum income; *the third period* (December 2, 2010 – to date). Its beginning is related to the adoption of today's key legislative act – the Tax Code of Ukraine. The three stages within this period have been elaborated: 1) from December 2, 2010 to December 28, 2014; 2) from December 28, 2014 to December 24, 2015; 3) from December 24, 2015 to date. The specificity of the above mentioned stages can be attributed, in particular, to changing the name and structure of the profile section (section XII) of The Tax Code of Ukraine, to the introduction of the new specialized article (Article 268^1 instead of Article 266), which took over the legislative regulation of the tax payment under analysis, to the

authorizing the councils of united territorial communities in the context of determining the payers of the fee and its object.

The use of a triad of alternative criteria for the chronological periodization of the genesis of the tax legislation of Ukraine related to vehicle parking is suggested: a) the date of adoption by the competent body of the main regulatory legal act (chosen as the basic reason for temporal division); b) variant of the textual definition of parking items used in legislative acts (in this context the domestic lawmaker treats as identical the categories that are different in terms of content: vehicle, motor transport, means of transport); c) the date of entry into force of legislative acts of the corresponding thematic nature.

It has been substantiated that the parking fee is intrinsically nominally compulsory, off-target, free, unconditional as well as irrevocable cash payment to the corresponding local budget, which is collected in accordance with the Tax Code of Ukraine. These properties of the national parking mandatory fee allow attributing it to the taxes.

It has been elucidated that the legal nature of the parking tax fee, which is currently collected in Ukraine, should be expediently revealed by means of characterizing it as a local, real (property), direct tax from business entities, which organize and conduct activities concerning providing vehicle parking in paid parking areas as well as specially designated parking lots.

A new approach to grouping fees as tax payments with the intended use of funds collected has been suggested. The extension of the relevant classification at the cost of adding to the corresponding series (fees of social nature; fees of environment-resource nature; fees of economic nature) of property-nature fees (fees on possession/use of property, fees on conveyance/alienation of property) has been substantiated. The adoption of the different perspective as to the inner gradation allows the division of this group into fees for immovable property and those for movable property.

The demand for optimizing the legal regulation of the preferential mechanism of parking fee collection has been substantiated. In particular, the

author has proven the expediency of fixing in the Tax Code of Ukraine the marginal (maximum and minimum) rate of the specified tax payment, as well as taking into account the environmental component of this fee while updating it and establishing additional exemptions from taxation with regard for the area of land plots designated for parking: a) vehicles with environmentally friendly engines; b) on the territory that has undergone radioactive contamination (more than 1 Ki/km²); c) in territorial communities located in the area of military (combat) operations and included by the Ministry of Reintegration of the Temporarily Occupied Territories of Ukraine in the relevant List; d) on the territory of medical institutions.

The optionality in the field of parking taxation has been differentiated. It has been elucidated that currently the charge for vehicle parking spaces is at least three times the optional tax payment. Other manifestations of the optionality in legislative regulation of domestic parking fee include: 1) specific registration and accounting characteristic to this tax payment (establishment and maintenance of special lists/cadasters). The administration of parking fee collection stipulates the introduction of the List of special land plots designated for the organization and implementation of activities for the provision of vehicle parking and the List of persons authorized to organize and conduct activities for the provision of vehicle parking. The application of these acts is common only to this type of tax payment; 2) the freedom of the tax benefit, as its use alongside with the refusal to use the benefit and/or the suspension of the use of tax preferences for one or more tax periods is the right of the payer of taxes and fees, but not his/her obligation; 3) conditionally optional nature of the parking payment under analysis, as its establishment is attributed to the authority of local councils.

The author’s interpretation of the specificity of the of taxation and legal mechanism composition through the lens of its constituent blocks such as object-oriented, basic-isolated and reporting-periodic has been elaborated. It is accentuated that this binary nature of the specified components is caused by the close functional connection of their elements. In this case, the conditional

concealment of the subject of the tax payment in the object of taxation and the masking of the tax/fee unit in the tax base lead to the legislator's unjustified refusal to single out these components as separate elements that must be determined while establishing a tax or a fee.

The analysis of the tax period as an autonomous mandatory element in the structure of the tax-legal mechanism, which is not included either in the deadline or in the procedure for submitting reports on tax calculation and payment has been performed. It has been established that the tax period is only tangential to reporting and does not belong to tax records (although it usually coincides with the reporting period and is often defined in the Tax Code of Ukraine as a reporting period). In this context, the tax period should only be considered as a temporal factor, which is necessarily taken into consideration while conducting tax-procedural reporting proceedings.

An original approach to determining the tax base for parking fees is suggested. It has been proven, that with regard to communal garages, parking spots and parking lots, it is necessary to proceed from the premise that parking lots or parking spaces located both inside these premises (in particular in special puzzle or rotary parking systems) and outside (on the roof of the building) should be subject to taxation. It is recommended to depart from linking parking taxation only to the fact of building garages, parking lots and parking spots at the expense of local budget funds. It is argued that in this sense the determining factor is their general belonging to communal property (without similar detailing), due to the possibility of them being originally built not as parking lots or parking spots, but later being designed and arranged for parking activities at the expense of the local budget.

Critical evaluation of the domestic normative legal regulation of the procedure for selecting tax-relief instruments has been extended. The advisability of departure from discretionary tax benefits in favor of normatively determined tax preferences has been proven. In this case, under the condition of legal formalization of tax benefits, for example, regarding the parking fee, their introduction will become mandatory in relation to the specified tax payment and,

accordingly, the level of errors or abuse in the field of local taxation will be significantly reduced. Any variability in the selection of a specific tax benefit should be stipulated at the level of the Tax Code of Ukraine and be related to a rather narrow spectrum: either fluctuations in the quantitative parameters of the benefit, or the application of a certain tax instrument (a particular type of tax benefit).

The doctrinal developments regarding the understanding of the structure of tax liability in its broadest sense have been enhanced. Alongside with the registration, accounting, reporting obligations as well as the obligation to pay, the expediency of singling out the fifth component – the obligation to undergo tax control and respond to its results accordingly and timely has been substantiated. In this regard, the existence of tax and control benefits is emphasized (the tax and control procedure can be simplified in terms of its duration, order, volume, circle of persons involved).

By the example of the vehicle-parking fee, a new theoretical perspective of understanding and characteristics of the additional mandatory elements of the tax-legal mechanism: the procedure for tax registration and the procedure for tax accounting is formulated. It has been proven that specific registration and accounting can be provided for a particular tax or fee. In the context of collecting the domestic parking tax payment, the peculiarities of maintaining the List of persons authorized to organize and conduct activities for the provision of vehicle parking, the List of special land plots allocated for the organization and implementation of activities for the provision of vehicle parking, and the transfer of relevant information to the controlling authorities are disclosed.

Proposals for the improvement of the current legislation regulating the national parking fee collection have been outlined.

Key words: tax legislation, local taxation, property taxation, tax procedure, tax, vehicle-parking fee.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, які відображають основні наукові результати дисертації:

1. Карпушин Г.Л. Нормативне закріплення правового регулювання оподаткування, пов’язаного з паркуванням транспортних засобів у законодавстві України: питання періодизації. *Порівняльно-аналітичне право.* №5. 2019. С.236 – 238. URL : http://pap-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/08/PAP_5_2019.pdf.

2. Карпушин Г.Л. Законодавча регламентація ставки збору за місця для паркування транспортних засобів: минуле, сучасний стан та перспективи вдосконалення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція.* №44. 2020. С.59 – 63. URL : http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc44/15.pdf. DOI: https://doi.org/10.32841/2307-1745.2020.44.13.

3. Карпушин Г.Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів: аналіз правової природи. *Право та державне управління.* №1. 2021. С.92 – 97. URL : http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2021/16.pdf. DOI: https://doi.org/10.32840/pdu.2021.1.14.

4. Karpushyn Hryhoriy. Tax relief as an optional element of the legal mechanism of the fee for parking spaces for vehicles. *Visegrad journal on human rights.* №2. 2021. С.64 – 68. URL : https://journal-vjhr.sk/wp-content/uploads/2021/06/VJNR_2_2021-1.pdf.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Карпушин Г.Л. Про періодизацію законодавчої регламентації оподаткування в сфері паркування транспортних засобів. *Теорія та практика сучасної юриспруденції:* матеріали XVIII Всеукраїнської наукової конференції. Харків: Асоціація випускників Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, 2018. Том № 2. С.78 – 80.

6. Карпушин Г.Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів як місцевий майновий податковий платіж. *П'яті Таврійські юридичні наукові читання:* матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Київ: Таврійський національний університет імені В.І.Вернадського, 2020. С.111 – 114.

7. Карпушин Г.Л. Про ставку збору за місця для паркування транспортних засобів. *Юридична наука: виклики і сьогодення:* збірник тез міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С.58 – 62.

8. Карпушин Г.Л. Трансформація законодавчої регламентації розміру ставки оподаткування паркування транспортних засобів (на прикладі Податкового кодексу України). *Юридична науки: проблеми та перспективи:* матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2020. С.85 – 89.

9. Карпушин Г.Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів: правове регулювання пільгового механізму. *Правові засади організації та здійснення публічної влади:* збірник тез IV Міжнародної науково-практичної конференції. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2021. С.247 – 251.

10. Карпушин Г.Л. Про зарубіжний досвід законодавчої регламентації оподаткування стоянки та паркування автотранспорту. *Управлінські та правові засади забезпечення розвитку України як європейської держави:* збірник тез XXV щорічної звітної наукової конференції науково-педагогічних працівників, докторантів та аспірантів Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2021. С.38 – 40.

11. Карпушин Г.Л. Про правове регулювання оподаткування паркування автотранспорту в Естонській Республіці. *Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні*

аспекти: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з нагоди 20-тої річниці створення Полтавського юридичного інституту Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Полтава: Полтавський юридичний інститут, 2022. С.140 – 142.

ЗМІСТ

ВСТУП ……..... 19

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ СПРАВЛЯННЯ ЗБОРУ ЗА МІСЦЯ ДЛЯ ПАРКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ ……. 28

1.1. Історико-правовий аналіз оподаткування, пов'язаного з паркуванням та стоянкою автомобільного транспорту …… 28

1.2. Правова природа збору за місця для паркування транспортних засобів …….. 57

***Висновки до розділу 1* ……... 80**

РОЗДІЛ 2. СПЕЦИФІКА ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ЗБОРУ ЗА МІСЦЯ ДЛЯ ПАРКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ ……..…… 83

2.1. Обов'язкові елементи збору за місця для паркування транспортних засобів ……..… 83

2.2. Податкова пільга як факультативний елемент збору за місця для паркування транспортних засобів …….. 136

***Висновки до розділу 2* …… 155**

РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВЧОЇ РЕГЛАМЕНТАЦІЇ ЗБОРУ ЗА МІСЦЯ ДЛЯ ПАРКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ …… 159

3.1. Зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання справляння податкових платежів, пов'язаних із паркуванням автотранспорту та можливості його впровадження в Україні …….. 159

3.2. Недоліки вітчизняного законодавства, що регламентує справляння збору за місця для паркування транспортних засобів та ефективні шляхи їх усунення …….. 191

***Висновки до розділу 3* …… 202**

ВИСНОВКИ ……... 206

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ …….. 210

ДОДАТКИ …….. 238

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Місцева податкова система України перебуває у стані перманентної трансформації, вітчизняний законотворець шукає оптимальних рішень у побудові сучасної моделі місцевого оподаткування задля ефективного ресурсного забезпечення потреб територіальних громад. Підходи до подолання кризових явищ у цій сфері, реалізовані в Україні, і раніше не завжди були послідовними та виправданими. Збройна агресія московії проти нашої держави, економічний спад в Україні тільки загострили проблеми у сфері публічних фінансів, що мали місце раніше. Наведене повною мірою стосується і правового регулювання справляння місцевих податкових платежів, зокрема збору за місця для паркування транспортних засобів. Зазначений збір є одним із ключових місцевих податкових платежів в Україні. Він має багаторічну історію, в різних форматах легально справляється в нашій країні майже 20 років і наразі є звичним для органів місцевого самоврядування, платників і контролюючих органів. Проте, практика свідчить, що впровадження збору за місця для паркування транспортних засобів не дало очікуваного результату, не призвело до змін на краще, цей податковий платіж не став потужним фіскальним інструментом, надходження від цього обов'язкового платежу є мізерними. Законодавча регламентація вітчизняного паркувального збору не є зразковою, відповідно і правозастосування щодо його справляння супроводжує низка проблемних моментів і суперечностей.

Водночас з'ясування специфіки справляння збору за місця для паркування транспортних засобів не належить до пріоритетних напрямків наукового пошуку вітчизняних правознавців. Правники мало коли відходять від приписів чинного податкового законодавства України, фактично уникають наукової дискусії із зазначеної теми. Обрані варіанти використання фіскального інструментарію не завжди корелюють сутності окресленого податкового платежу, ускладнюють досягнення потенційно можливих

суспільно корисних результатів. Залишення наявних проблемних питань без належного доктринального супроводу, помилкове розуміння сутності аналізованого фіскального важелю ускладнює його ефективне використання.

Намагання нашої держави досягнути конструктивних результатів децентралізаційної реформи, наблизитися у цьому аспекті до напрацьованих в Європейському Союзі стандартів, а також стала тенденція останніх років до зростання ваги місцевих податків і зборів потребують посилення наукового супроводження цього різновиду податкових важелів, спонукають правознавців до активізації наукового супроводження місцевого оподаткування, побудови ефективної моделі податково-правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів. Використання парламентарями України результатів конструктивної робота вітчизняних науковців (проведених ними узагальнень європейського досвіду у цій сфері, формулювання новітніх теоретичних моделей, обґрунтування пропозицій з трансформації чинного податкового законодавства нашої держави, внесення до нього відповідних змін і доповнень) дозволить суттєво вдосконалити правове регулювання наведеного податкового платежу.

Підґрунтям для написання дисертації слугували наукові праці провідних представників вітчизняної та зарубіжної науки фінансового права. Окреслену тематику вивчали : Н. Атаманчук, І. Бабін, Н. Блащук, А. Боксгорн, Ю. Бондарук, О. Костяна, І. Криницький, М. Кучерявенко, О. Липко, С. Магопець, В. Мушенок, А. Нестеренко, Д. Процюк, А. Рижий, А. Стаценко, В. Скоробагач, Б. Судавичюс, В. Шалімов, В. Ясько. Роботи цих авторів становлять основу для теоретичного осмислення проблематики дисертаційної роботи, формування авторського бачення її розв’язання. У дослідженні також використовувалися праці фахівців із адміністративного права : М. Вікторчука, М. Думчикова, В. Теремецького. Окремі положення дисертації сформульовано під впливом наукових праць учених-економістів : Н. Бак, Ю. Вовчанського, В. Кміть, А.Овчиннікова В. Письменного, О. Піхоцької, Т. Станкус, а також представників наук з державного управління

(О. Бойко, М. Гончаренко, О. Кучабського).

Зазначені фактори актуалізують дослідження обраної проблематики, зумовлюють його теоретичне та практичне значення, а також вибір теми дисертації.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до Пріоритетних напрямків фундаментальних та прикладних наукових досліджень у галузі права, затверджених постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 26.03.2021 р. №12-21, на виконання програми досліджень Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова «Управлінські та правові засади забезпечення сталого розвитку України як європейської держави» (номер державної реєстрації 0108U008927).

Тему дисертації затверджено вченою радою Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова (протокол № 2 від 23 жовтня 2019 року).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі здобутків фінансово-правової науки здійснити аналіз правового регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів, визначити правову природу зазначеного платежу та його місце у вітчизняній податковій системі, розкрити специфіку податково-правового механізму вітчизняного паркувального податкового платежу, виявити вади законодавчої регламентації та розробити науково обґрунтовані рекомендації щодо вдосконалення чинного податкового законодавства.

Досягнення поставленої мети передбачає вирішення таких *завдань*:

– здійснити ретроспективний правовий аналіз оподаткування, пов'язаного з паркуванням та стоянкою автомобільного транспорту;

– виокремити критерії періодизації законодавчої регламентації справляння вітчизняних паркувальних податкових платежів;

– розкрити правову природу збору за місця для паркування транспортних засобів;

– встановити місце вітчизняного обов’язкового паркувального платежу в податковій системі України;

– здійснити характеристику основних елементів правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів;

– проаналізувати особливості додаткових елементів правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів;

– дослідити факультативність при справлянні збору за місця для паркування транспортних засобів;

– узагальнити зарубіжний досвід публічного-правового регулювання справляння паркувальних платежів, вивчити можливість його впровадження в нашій державі;

– виробити пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення податково-правового регулювання збору за місця для паркування транспортних заходів, аргументувати зміни до чинного законодавства України.

Об’єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування, зокрема, пов’язані зі справлянням збору за місця для паркування транспортних засобів.

Предметом дослідження є правове регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційного дослідження становить сукупність методів і прийомів наукового пізнання, що зумовлені його метою і завданнями, особливостями об’єкта і предмета. Досягнути достовірності отриманих результатів та висновків дозволило використання загальних логічних прийомів і методів (аналізу і синтезу, індукції і дедукції, абстрагування і конкретизації), а також загальнонаукових методів наукового пізнання, зокрема: діалектичного – для вивчення теоретичних положень податково-правового регулювання паркувального оподаткування (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2, 3.1, 3.2); системного – для аналізу правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів як багатоаспектного явища, для виокремлення його складових і

характеристики елементної бази (підрозділи 2.1, 2.2); логіко-структурного – для визначення суб'єктного та предметно-об'єктного компонентів податково-паркувальних правовідносин (підрозділ 2.1); класифікаційного – для проведення періодизації відповідного законодавства, диференціації податково-процесуальних процедур, що забезпечують справляння вітчизняного паркувального збору, здійснення групувальних операцій щодо його податково-правового механізму (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2, 3.1); науково-абстрагувального і логіко-семантичного – для уточнення понятійного апарату (підрозділи 1.2, 2.1, 2.2). Всебічно і об'єктивно з'ясувати наявні проблемні моменти допомогло використання спеціальних методів: історико-правового – для фіксації ретроспективних закономірностей нормативно-правового регулювання українських податкових платежів, дотичних до паркування/стоянки транспортних засобів (підрозділ 1.1); формально-юридичного – для формулювання пропозицій щодо вдосконалення законодавчої регламентації паркування автотранспорту (підрозділ 3.2); порівняльно-правового – для вивчення і співставлення норм вітчизняного і зарубіжного законодавства, положень наукової літератури, здобутків правової доктрини, а також виявлення позитивного і негативного іноземного досвіду оподаткування паркування (підрозділ 3.1).

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження стали праці фахівців у галузі адміністративного та фінансового права, історії та загальної теорії держави і права, а також теорії управління та економічної теорії.

Нормативною основою дослідження є Конституція України, закони України та інші акти Верховної Ради України, укази Президента України, декрети та постанови Кабінету Міністрів України, акти центральних органів виконавчої влади у сфері оподаткування, історико-правові податкові джерела, зарубіжне законодавство.

Інформаційну та емпіричну базу дослідження становлять довідкові видання, енциклопедична література, політико-правова публіцистика, статистичні матеріали.

Наукова новизна одержаних результатів. Дисертація – перше у вітчизняній правовій науці монографічне дослідження податково-правового регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів. Найвагомішими результатами роботи, що становлять її наукову новизну і визначають практичну значущість, є такі положення і висновки :

уперше :

– на основі історико-правового аналізу генезису вітчизняного податкового законодавства, дотичного до паркування і стоянки транспортних засобів, виокремлено кілька умовних періодів/етапів, які мають такі фізично-календарні межі: перший період – від 1991 року до 5 червня 1993 року; другий – від 5 червня 1993 року до 2 грудня 2010 року. Модернізація законодавчої регламентації справляння українських паркувальних податкових платежів в межах цього періоду здійснювалася у два етапи: 1) від 5 червня 1993 року до 11 липня 1995 року; 2) від 11 липня 1995 року до 2 грудня 2010 року; третій період – від 2 грудня 2010 року – дотепер. Аргументовано виділення трьох етапів цього періоду: 1) від 2 грудня 2010 року до 28 грудня 2014 року; 2) від 28 грудня 2014 року до 24 грудня 2015 року; 3) від 24 грудня 2015 року дотепер. З’ясовано особливості окреслених періодів/етапів;

– виділено тріаду альтернативних критеріїв хронологічної періодизації податкового законодавства України, дотичного до паркування і стоянки транспортних засобів: а) дата прийняття ключового нормативно-правового акта (основна підставу темпорального поділу); б) варіант текстуального визначення предметів паркування в законодавчих актах; в) дата набуття чинності законодавчих актів;

– запропоновано характеризувати збір за місця для паркування транспортних засобів як умовно-обов’язковий, нецільовий, безповоротний, безоплатний, безумовний грошовий платіж до загального фонду відповідного місцевого бюджету, що справляється згідно з Податковим кодексом України;

– мотивовано, що правову природу паркувального податкового платежу, що наразі справляється в Україні, доцільно розкривати через його характеристику як місцевого, реального (майнового), прямого податку з суб'єктів господарювання (юридичних осіб та осіб, прирівняних до них за правовим статусом), що організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування та стоянки транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках;

– запропоновано підхід до групування зборів як податкових платежів із цільовим використанням одержаних коштів. Обґрунтовано розширення відповідної градації за рахунок внесення до класифікаційного ряду (збори соціального характеру; збори природо-ресурсного характеру; збори економічного характеру) зборів майнового характеру: а) збори на володіння/використання майна, збори на передачу/відчуження майна; б) збори на нерухоме майно, збори на рухоме майно.

удосконалено :

– аргументацію щодо оптимізації правового регулювання пільгового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів;

– диференціацію факультативності у сфері паркувального оподаткування. Стверджено, що збір за місця для паркування транспортних засобів як мінімум є тричі факультативним податковим платежем;

– розуміння специфіки архітектури податково-правового механізму через призму таких його складових блоків як об'єктно-предметний, базово-одиничний і звітно-періодичний;

– аналіз податкового періоду як автономного обов'язкового елементу в структурі податково-правового механізму.

набули подальшого розвитку :

– теоретичні положення щодо визначення бази оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів;

– тези, у яких критично оцінена вітчизняна нормативно-правова регламентація процедури обрання податково-пільгового інструментарію.

Доведено, що доцільно відійти від дискреційно обумовлених податкових пільг на користь нормативно детермінованих податкових преференцій;

– доктринальні напрацювання щодо розуміння структури податкового обов'язку в його широкому розумінні;

– теоретичні положення щодо розуміння та характеристики таких додаткових обов'язкових елементів податково-правового механізму як порядок податкової реєстрації та порядок податкового обліку. Обґрунтовано, що ведення реєстрів, переліків, кадастрів (як явище, притаманне саме для майнового оподаткування), слугує додатковим фактором при віднесенні збору за місця для паркування транспортних засобів до майнових зборів;

– пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства України, що регламентує справляння паркувального податкового платежу.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що теоретичні положення, висновки та пропозиції, викладені в дисертації, становлять науково-теоретичний та практичний інтерес і можуть бути використані в:

– науково-дослідній роботі – як підґрунтя для проведення подальших наукових розробок правового забезпечення місцевого оподаткування, зокрема, оподаткування паркування транспортних засобів;

– правотворчості – під час підготовки проєктів нормативно-правових актів, розробки пропозицій щодо внесення змін і доповнень до чинного податкового законодавства;

– правозастосуванні – для вдосконалення практичної діяльності податкових органів і органів місцевого самоврядування та узагальнення практики оподаткування (Довідка про впровадження від 28.12.2021 року № 184/6/10-104) (Додаток Б);

– освітньому процесі – під час викладання навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», підготовки та вдосконалення науково-методичного забезпечення з цих дисциплін, навчального матеріалу для семінарських та практичних занять у закладах вищої освіти, а також у

підготовці наукових статей з окресленої тематики (Акт впровадження від 10.01.2022 року (Додаток В); Довідка про впровадження від 04.02.2022 року №33/22 (Додаток Г).

Особистий внесок здобувача. Дисертація виконана здобувачем самостійно. Сформульовані в науковій роботі положення, узагальнення, висновки, рекомендації, пропозиції обґрунтовані на підставі особистих досліджень автора, професійного досвіду з юридичної практики, у результаті опрацювання й аналізу наукових, нормативних і статистичних джерел.

Апробація результатів дисертації. Основні положення, висновки і пропозиції дослідження оприлюднено на чотирьох міжнародних і трьох всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Теорія та практика сучасної юриспруденції» (м. Харків, 10 грудня 2018 р.), «П’яті Таврійські юридичні наукові читання» (м. Київ, 15 – 16 травня 2020 р.), «Юридична наука : виклики і сьогодення» (м. Одеса, 12 – 13 червня 2020 р.), «Юридична наука : проблеми та перспективи» (м. Запоріжжя, 26 – 27 червня 2020 р.), «Правові засади організації та здійснення публічної влади» (м. Хмельницький, 2 – 6 березня 2021 р.), «Управлінські та правові засади забезпечення розвитку України як європейської держави» (м. Хмельницький, 18 лютого 2021 р.), «Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу : теоретичні та практичні аспекти» (м. Полтава, 29 вересня 2022 р.).

Публікації. Результати дослідження відображено в чотирьох наукових статтях, із яких три опубліковані в наукових фахових виданнях, визнаних МОН України, одна – у науковому періодичному виданні держави Європейського Союзу, та семи тезах доповідей, оприлюднених на науково-практичних конференціях.

Структура дисертації визначена метою та завданнями дослідження. Робота складається з анотації, вступу, трьох розділів, що об’єднують шість підрозділів, висновків, списку використаних джерел (281 найменування), додатків. Загальний обсяг дисертації становить 244 сторінок.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ СПРАВЛЯННЯ ЗБОРУ ЗА МІСЦЯ ДЛЯ ПАРКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Історико-правовий аналіз оподаткування, пов'язаного з паркуванням та стоянкою автомобільного транспорту

Фахове вивчення ретроспективи нормативно-правового регулювання як взагалі сфери оподаткування, так і конкретних різновидів податкових платежів слугуватиме фундаментом побудови ефективного та дієвого податкового законодавства, вирішення наявних проблем без повторення спірних рішень минулого. У зазначеному контексті цілком слушною, на наш погляд, є позиція Є.О. Васильєва. Він вбачає вкрай важливим урахування попереднього досвіду функціонування податкової системи, виявлення основних закономірностей розвитку відповідного законодавства. Науковець стверджує, що за допомогою історико-порівняльного методу можна оцінити ефективність тих чи інших фіскальних заходів, дослідити динаміку розвитку окремих правових інститутів у цій царині [1, с.231]. Насправді, бачення загального, закономірного крізь призму історії становлення податкових систем дасть змогу правильно прорахувати наслідки пропонованих змін для економіки, суспільно-політичного життя, конкретних громадян і бізнес-середовища [2, с.117]. Дійсно, саме ретельний огляд історичного досвіду податково-правового регулювання, оцінка та врахування відповідних традицій та новацій, вивчення існуючих доктринальних підходів (теорій, концепцій, гіпотез тощо), критичний аналіз законодавчих актів дозволить науковцю опанувати об'єктивну логіку еволюції державного впливу в сфері оподаткування. Водночас слід наголосити на тому, що обмеження аналітичної діяльності тільки вивченням трансформації податкової системи не є виправданим. На нашу думку, щоб уникнути суттєвого звуження природних кордонів окресленого правового явища, варто як науковий

орієнтир обрати еволюційні аспекти нормативно-правового регулювання не податкової системи, а системи оподаткування. Таке рішення дозволить правознавцю комплексно переосмислити фундаментальні та прикладні моменти генезису податково-правової матерії та її процесуального забезпечення, опанувати типові (стандартні) рішення можливих проблемних ситуацій, що пройшли випробування часом. Відтак, удосконалення чинного законодавства рухатиметься не тільки адекватно та швидко, але і шляхом «найменших витрат».

Передусім дослідження окресленого проблемного блоку доцільно почати з вивчення сформованих у фінансово-правовій доктрині основних підходів до становлення та історичного розвитку оподаткування. Науковці часто розрізняють три відповідних етапи. Підвалини такого поділу були закладені І.І. Янжулом ще у 1890 році [3, с.276 – 277]. У загальному вигляді сформулювати його можна так: перший етап – від часів стародавнього світу до початку Середньовіччя; другий етап – від XVI століття до XVIII століття (включно); третій етап – від XIX століття до XX століття. Зазначена позиція традиційно знаходить своїх прихильників серед сучасних дослідників на пострадянському просторі. Деякі вчені погоджуються з нею беззастережно (4, с.39; 5, с.8; 6, с.109; 7, с.251 – 273; 8, с.37; 9, с.31 – 43; 10, с.157), деякі беруть за основу для виокремлення наступних історичних етапів [2, с.118; 11, с.21; 12, с.71; 13, с.8]. При цьому, як правило, будь-яка варіативність починається саме з третього етапу. Натомість вважаємо, що наведена темпоральна схема є некоректною. До такого критичного висновку ми дійшли, зважаючи на наступні обставини: по-перше, на українських теренах у стародавні часи не існувало державних утворень, а відповідно, податки і збори у сучасному розумінні не справлялись, як не існувало й їх правового регулювання; по-друге, запропонована періодизація є застарілою, адже вона (зважаючи на час її формування) не включає період після розпаду СРСР, не враховує утворення нових пострадянських держав, зокрема поновлення незалежності України; по-третє, аналізована періодизація є невиправдано

спрощеною, так як виокремлює занадто протяжні в часі етапи. Ігнорується та обставина, що вони містять низку часових відрізків (субетапів, стадій), що різняться складом і характером податкового арсеналу, а також процедурою його використання. Зазначені фактори не завжди враховуються сучасними вченими. На наш погляд, важливо утриматися від перенесення наведеної вище кальки з еволюції світового оподаткування на українські терени, адже вона не враховує історичні особливості державотворення на українських землях, не відповідає вітчизняним традиціям оподаткування та його правового забезпечення.

Наступний логічно виправданий крок, що наблизить нас до з'ясування тенденцій трансформації нормативно-правового регулювання оподаткування, пов'язаного з паркуванням і стоянкою автомобільного транспорту, полягає у вивченні доктринальних підходів до періодизації вітчизняного податково-правового регулювання.

Наразі в академічному середовищі України відсутня єдність стосовно історико-правових аспектів формування та подальшого розвитку як вітчизняної системи оподаткування, так і податкової системи нашої держави. Сформовані та відстоюються два основних підходи, при цьому вони різняться кількістю відповідних етапів (періодів), критеріями їх виокремлення, а також темпоральними межами. Що ж до безперервності історико-правового часу в окресленому аспекті, то вона не викликає сумнівів у дослідників, і ми в цьому з ними цілком солідарні. Головна відмінність позицій науковців полягає у визначенні «стартового» моменту з якого починається відлік періодизації, тобто ключовою є відповідь на запитання: коли починають справлятися податкові платежі в нашій державі? Представники першого підходу вважають, що включення історичного таймеру у такому разі пов'язане з виникненням ще Стародавніх держав, інші – з отриманням Україною незалежності після розпаду Радянського Союзу.

Деталізуємо аргументацію прихильників першої позиції. На думку С.М. Злупка, розвиток оподаткування в історичній ретроспективі та

досягнення вчення про податки в нашій державі вписуються у три геополітичні цикли. Перший цикл охоплює період від найдавніших часів до руйнування Київської Русі татаро-монголами. Другий цикл датується серединою XIV – XVII століть, третій – це час із середини XVII століття до 1991 року [14, с.28]. Такий підхід має своїх прихильників, правда, поділяють вони його з певними обмовками. Зокрема, Т.Б. Ясеновська, з одного боку, констатує, що з проголошенням України незалежною державою започатковано четвертий геополітичний цикл її економічного розвитку [2, с.119], з іншого боку, автор пропонує певну корекцію. Вона воліє початок XXI століття вважати початком четвертого періоду історичного розвитку оподаткування [2, с.118]. Зрозуміло, що проголошення незалежності нашої держави (чи навіть її поновлення) не припадає на початок XXI століття, а мало місце значно раніше. Зупиняти періодизацію у цьому контексті на 1991 році (тим паче в публікації, що датована 1997 – 1998 роками), на наш погляд, є хибним кроком.

Інший момент, що потребує додаткового обґрунтування, стосується датування першого етапу. Справа полягає у тому, що на українських просторах дійсно існувало кілька державних утворень за стародавніх часів (наприклад, Скіфія, міста-держави Північного Причорномор'я). Натомість, це були або чужорідні вкраплення колонізаторів – колоніальні гарнізони, античні держави-поліси (в яких обирали державно-політичний устрій, систему оподаткування та її правове забезпечення відповідно до загальних правил держави-метрополії), або державні утворення – політичні союзи кочовиків (чітке уявлення про систему оподаткування яких відсутнє через брак історичних пам'яток). При цьому населення наведених державних утворень не було етнічно українським, воно не належало навіть до слов'янського етносу. У будь-якому разі вважаємо, що при побудові періодизації оподаткування на українських теренах слід відштовхуватися від періоду, який умовно можна назвати – Княжа доба (від формування у другій половині IX століття середньовічного князівства зі столицею в Києві).

На відміну від точки зору С.М. Злупка та Т.Б. Ясеновської деякі правознавці виділяють п’ять етапів історії оподаткування [12, с.71], проте, відлік першого етапу вони також рахують від стародавніх часів. Дещо завуальовану позицію у цьому плані займає Н.Ю. Пришва [15, с.59 – 60]. По-перше, дослідниця взагалі уникає чіткої темпоральної характеристики першого етапу розвитку системи оподаткування і визначає виключно час його закінчення (кінець X століття). По-друге, звертає увагу на притаманну йому відсутність системності і структурованості обов’язкових платежів, наголошує на тому, що у своїй більшості протягом цього періоду надходження мали неподатковий характер. Навряд чи наведена позиція є переконливою, адже, якщо в цей період не справлялися податкові платежі, то не варто його включати до історії оподаткування.

Більш вдалу спробу провести періодизацію розвитку вітчизняного оподаткування та податкового законодавства здійснив О.В. Долженков. На його думку, I етап (VIII – XII століття) пов’язаний з виникнення платежів податкового характеру («первісних» форм оподаткування). II етап (XII століття – 1917 рік) починається зі складення Руської Правди, зводу законів, у якому вперше здійснено детальну регламентацію системи оподаткування. III етап (1917 – 1991 роки) – радянський період. IV етап (1991 – 2010 роки) характеризується утворенням та трансформацією системи оподаткування Незалежної України. V етап (від 2010 р. – до теперішнього часу) – ключовим моментом якого є прийняття Податкового кодексу України [16, с.23]. Водночас необхідно зауважити, що дослідник доволі поверхово та вибірково характеризує наведені історичні етапи, не завжди є зрозумілою логіка прийняття ним рішення щодо їх темпоральних параметрів. Так, за відсутності пояснень викликають сумніви часові межі першого етапу. Адже традиційно вважається, що датою утворення Київської Русі є 882 рік (друга половина IX століття). Вкрай дискусійною є і запропоноване датування закінчення першого етапу. Вважаємо, що при його визначенні варто виходити з моменту завоювання земель Русі монголо-татарами (1239 – 1241 роки, тобто – перша

половина XIII століття) та втрати суб'єктності більшості українських князівств. Таким чином, не відповідає дійсності й початок відліку другого етапу, як його інтерпретує науковець. До того ж, на нашу думку, навряд чи є вдалою ідея втиснути в один період майже 900 років історичної модернізації системи оподаткування та податково-правового регулювання. Зазначений підхід призводить до того, що вчений, з одного боку, об'єднує такі загальносвітові історичні періоди як Середньовіччя, Новий час і навіть частково Новітній час; з іншого боку, включає до одного етапу періоди незалежності (Княжа доба) і перебування українських земель у складі різних держав, зокрема Золотої Орди, Польського королівства, Великого князівства Литовського, Австро-Угорської імперії, Російської імперії. Вважаємо, що таке рішення є штучним, адже ігнорується суттєва специфіка державних і суспільних устроїв, форм господарювання тощо.

Розпочати огляд становлення та подальшої еволюції системи оподаткування України (за версією другої групи науковців) пропонуємо з оригінальної точки зору, що викладена у вітчизняній юридичній літературі. Так, М.О. Думчиков в історії загальнодержавних податків та зборів виділив п'ять етапів, при цьому початковий рубіж першого етапу (1930 рік) він пов'язує зі становленням системи оподаткування Радянського Союзу [17, с.66], а саме з реформою прибуткового оподаткування 1930 – 1932 років [17, с.67]. Відтак, впроваджується хибна модель, що ігнорує досвід справляння податкових платежів (зокрема, і прибуткових), що був напрацьований після жовтневого перевороту 1917 року. Адже, наприклад, у період НЕПу (1921 – 1928 роки) існувала велика кількість різноманітних податків, платежів і митних зборів [18, с.10]. У 1921 році був уведений промисловий податок (складався з патентного та зрівняльного зборів), у 1922 році – прибутковий податок (до 1924 року прибутково-майновий). До того ж стягувалися рентний і гербовий збори, різноманітні мита, а також місцеві податки [19, с.10]. Поряд із першим етапом виокремлювалися другий етап (1991 – 1993 роки), третій етап (1994 – 1999 роки), четвертий етап (2000 – 2009 роки),

п’ятий етап (2010 рік – сьогодення) [17, с.67]. У свою чергу історію системи місцевих податків та зборів М.О. Думчиков пропонує поділяти на 2 етапи: перший – до прийняття Податкового кодексу України, що характеризується нестабільним переліком місцевих податків та зборів, який визначався у різних нормативних актах; другий – після прийняття ПК України, коли система місцевих податків та зборів зазнала істотних змін [17, с.193]. На наше переконання, теза автора стосовно нестабільного переліку місцевих податкових платежів та визначення його у різних нормативних актах є справедливою тільки частково. Так, слід наголосити, що легально структура місцевої податкової системи була визначена ще у Декреті Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 року № 56 – 93 [20]. Зазначений законодавчий акт був чинний до прийняття Податкового кодексу України і характеризувався відносною стабільністю (15 з 20 місцевих податкових платежів справлялися протягом майже 18 років). При цьому правовий механізм чотирьох зборів взагалі за цей час не зазнав жодних змін.

Взагалі ж слід зазначити, що представники іншої концепції історико-правового аналізу еволюції податкової системи України обмежуються її розглядом тільки за часів незалежності. Відповідно відлік першого етапу, як правило, науковці починають з 1991 року, що ж до кількості етапів – їх позиція різниться. У науковій літературі можна зустріти виокремлення трьох [1, с.233 – 234; 11, с.285], чотирьох [21, с.367; 22, с.762; 23, с.129; 24, с.18], п’яти [25, с.25] або шести [26, с.344] етапів еволюції податкової системи нашої держави. Водночас слід звернути увагу на кілька моментів, притаманних всім зазначеним підходам: по-перше, часові межі виділених етапів розвитку податкової системи України суттєво різняться (при цьому часто вчені не обтяжують себе мотивацією пропонованих рішень); по-друге, практично всі науковці погоджуються з тим, що останній (сучасній) етап безпосередньо пов’язаний з Податковим кодексом України і здійснюють його відлік або з моменту прийняття (2010 рік), або з моменту набуття чинності

(2011 рік). Правда, ми знайшли один виняток з цього правила, коли автор стверджує про ухвалення Податкового кодексу України у 2011 році [27, с.91]. Зрозуміло, що така точка зору суперечить чітким та категоричним темпоральним характеристикам відомого факту законотворчості. По-третє, доволі рідко ми можемо спостерігати кореляцію етапності податкової системи змінам, що відбувалися в законодавчому забезпеченні сфери оподаткування України; по-четверте, зазвичай вченими не враховується та обставина, що на окремих етапах еволюції податково-правового регулювання трансформація податкової системи була мінімальною на противагу суттєвої корекції процесуальної (процедурної) складової системи оподаткування. Окремо слід вказати на те, що деякі дослідники взагалі не згадують у контексті періодизації податкової системи або податкового законодавства Податковий кодекс України. Зрозуміло, що це може бути виправдане датою публікації результатів наукового пошуку, адже аналіз здійснювався ще у «докодексні» часи, відповідно позиція вчених будувалась на тодішніх вітчизняних реаліях

Натомість в юридичній літературі висловлені та відстоюються підходи, що суперечать наведеним вище. Так, В.В. Греченко наголошує, що розвиток системи місцевих податків і зборів можна розділити на три етапи. При цьому перший етап, на його думку, охоплює 1992 – 1993 роки [28, с.305]. У свою чергу В.М. Воробйов при виділенні чотирьох етапів історичного становлення податкової системи держави (1992 – 1993, 1994 – 1999, 2000 – 2009, 2010 – до сьогодні) початок першого з них також пов’язує з 1992 роком [29, с.7]. Його позицію підтримує і М.О. Думчиков. Він стверджує, що такий підхід до визначення історії системи загальнодержавних і місцевих податків та зборів є найдоцільнішим серед запропонованих науковцями. При цьому дослідник наголошує, що 1-й етап доцільно пов’язувати із Законом України «Про систему оподаткування» і трьома базовими концепціями перспективного розвитку податкової системи держави; 2-й етап варто розглядати через формування чітких податкових механізмів та прийняття Конституції

України, де фактично було закріплено існування податкової системи країни; 3-й етап необхідно характеризувати через призму вдосконалення податкової системи держави і намагання зменшити тіньовий сектор економіки; 4-й етап слід пов'язувати з прийняттям у 2010 році ПК України та введення його в систему вітчизняного законодавства [17, с.52]. Параметри кожного з наведених етапів (окрім останнього) викликають сумніви, адже аргументація автора не відповідає фактичним обставинам. Так, по-перше, Закон Української РСР (а не «Закон України», як стверджує вчений) «Про систему оподаткування» [30] був прийнятий 25 червня 1991 року і введений в дію 1 жовтня 1991 року [31]. До речі, В.В. Кур'ян пішла ще далі, вона не тільки вказувала на прийняття Закону України «Про систему оподаткування», але й констатувала, що він набув чинності з 01 листопада 1991 року [32, с.73]. Тобто у цьому випадку посилання на 1992 рік є недоречним. По-друге, в чинному Основному Законі нашої держави [33] ніколи не вживався термін «податкова система», напроти – законодавець оперує категорією «система оподаткування» (пункт 1 частини 2 статті 92). Відповідно, в академічному середовищі зараз практично відсутні дискусії щодо сутності цих термінів, адже склався консенсус щодо їх розуміння як родинних, але не тотожних категорій. По-третє, навряд чи є виправданою характеристика третього етапу через призму вдосконалення податкової системи України та спроби зменшити тіньовий сектор економіки. На нашу думку, спрямування владних зусиль на вдосконалення податкової системи та системи оподаткування нашої держави, на ефективну протидію тіньовій економіці – це перманентний процес, що притаманний сфері оподаткування на усьому її еволюційному шляху. Відтак, висновок стосовно віднесення окреслених ознак тільки до третього етапу є довільним і викривляє загальну атмосферу публічного «втручання» у відносини оподаткування.

Звернемо увагу ще на один дискусійний момент, який ми не можемо залишити без реакції. Так, С.П. Лазур, досліджуючи хронологію становлення та реформування податкової системи України (за схемою «роки –

характеристика основних подій»), науковий аналіз починає з 1990 року, з моменту утворення Податкової служби України у структурі Міністерства фінансів [34, с.92]. Дійсно, державну податкову службу в Українській РСР (на відміну від податкової служби України, яка ніколи не функціонувала) в системі Міністерства фінансів УРСР було створено рішенням Уряду Української РСР у 1990 році (Постановою Ради Міністрів України від 12 квітня 1990 року № 74) [35]. Натомість, наведена подія не має безпосереднього відношення до податкової системи (до сукупності податків і зборів, що справляються в державі), її доцільно розглядати у контексті вивчення етапності формування та подальшого розвитку податкових органів України і законодавчого забезпечення їх діяльності.

Історико-правовий аналіз справляння в Україні податкових платежів, пов'язаних із паркуванням та стоянкою автомобільного транспорту, на наш погляд, варто здійснювати у фарватері дослідження еволюції законодавчої регламентації саме місцевого оподаткування, адже «паркувально-стоянкові» податкові платежі (збір за парковку автомобілів, збір за припаркування автотранспорту, збір за місця для паркування транспортних засобів) завжди включалися вітчизняним законодавцем до групи місцевих податків і зборів.

Вивчення ретроспективних аспектів законодавчої регламентації оподаткування, пов'язаного з паркуванням і стоянкою транспортних засобів в Україні, привертало увагу як науковців-правознавців (М.П. Кучерявенко, Н.І. Атаманчук, Н.І. Блащук, І.І. Бабін, А.В. Боксгорн, М.О. Думчиков, В.В. Мушенок, Д.В. Процюк, А.В. Стаценко, В.І. Скоробагач), так і вчених-економістів (В.М. Кміть, Ю.В. Вовчанський, В.В. Письменний, О.М. Піхоцька, А.В. Овчинніков) та представників наук з державного управління (М.В. Гончаренко, О.Я. Бойко, О.Г. Кучабський). Водночас необхідно констатувати, що на цей час у вітчизняній фінансово-правовій науці відсутні спеціалізовані роботи, присвячені окресленій проблематиці. Зазвичай історико-правовий аналіз зазначеного питання здійснювався в межах дослідження проблемних моментів регулювання місцевих податків і зборів

або оподаткування фізичних осіб. Разом із тим, науковці часто виходять зі спрощеного підходу та виокремлюють такі два основних етапи: перший (1991 – 2010 роки) – до прийняття Податкового кодексу України; другий (2011 рік – дотепер) – після прийняття ПК України [17, с.18, 63, 68; 36, с.102; 37, с.213; 38, с.657]. Певну модифікацію такої позиції пропонує В.О. Шаповал, а саме – виокремлення третього етапу (з 2015 року до теперішнього часу) [39, с.102]. При цьому слід зауважити, що не всі фахівці-фінансисти поділяють наведений підхід, існують й інші варіанти періодизації. Представники підходу, який ми умовно визначаємо як «декретний», наполягають на тому, що формування інституту місцевого оподаткування [40, с.81; 41, с.348], системи місцевих податків і зборів [42, с.41] пов'язано із прийняттям Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори». Цей законодавчий акт було прийнято 20 травня 1993 року, і він насправді відіграв суттєву роль у розбудові правового регулювання вітчизняної підсистеми місцевих податків і зборів. Саме ця обставина дає вченим підстави стверджувати, що 1993 рік став вирішальним у створенні законодавчої бази для використання місцевих податків і зборів [43, с.8]. Водночас низка науковців, представників підходу, який, на нашу думку, можна назвати «комплексний», виходять із більшої кількості етапів, і визначальним у цьому контексті є виокремлення ними як своєрідних реперних точок низки законодавчих актів, а не тільки зазначеного урядового Декрету чи Податкового кодексу України (наприклад, М.В. Вікторчук пропонує триланкову періодизацію та виділяє початковий, проміжний і поточний етапи [44, с.12]). Вважаємо, що поділ виключно на докодексний та посткодексний етапи нівелює існування в історії правового регулювання місцевих податків і зборів низки ключових законодавчих актів і їх принципових модернізаційних редакцій.

Ретроспективне дослідження вітчизняного податкового законодавства дає нам підстави виокремити залежно від ключового для нього нормативно-правового акта такі умовні хронологічні (фізично-календарні) періоди/етапи

модернізації податкового законодавства, дотичного до паркування і стоянки транспортних засобів (автомобілів):

Перший період. Його початок, на нашу думку, доречно датувати 1991 роком (роком, ключовим у контексті поновлення незалежності України), закінчення – 5 червня 1993 року. Чи не головною його особливою рисою є відсутність законодавчого регулювання місцевого оподаткування (зокрема оподаткування паркування і стоянки транспортних засобів) на загальнодержавному рівні. Наведена обставина надавала певну «свободу дій» органам місцевого самоврядування. У результаті ми можемо спостерігати встановлення та спроби організації справляння довільних обов'язкових платежів податкового характеру на місцевому рівні. Натомість, схильність органів місцевого самоврядування до хаотичності та волюнтаризму, низький рівень правової культури в суспільстві, ігнорування окремих правил юридичної техніки, що мали місце на початку 90-х років XX століття, дещо нагадувати «революційну» нормотворчість перших років становлення радянської влади. Водночас ми не можемо погодитися з тезою: «Формування податкової системи в Україні фактично відбувалось з нульової відмітки». Як бачимо, автор наголошує, що окреслений факт не міг не призвести до значних помилок на перших етапах її розбудови [28, с.305]. Навряд чи такий висновок є справедливим. Дійсно, помилки і порушення мали місце і були досить розповсюджені, натомість ігнорування доктринальних і законодавчих напрацювань попередніх років є невиправданим.

Варто звернутися до законодавства останнього періоду радянської доби, що регулювало місцеве оподаткування. І.Я. Чугунов і В.Д. Макогон у цьому контексті цілком справедливо наводять Указ Президії Верховної Ради СРСР «Про місцеві податки і збори» від 26 січня 1981 року. Науковці зазначають, що окресленим актом було встановлено 3 загальносоюзні місцеві податки: земельний податок, податок з власників будов та податок з власників транспортних засобів. Поряд із цим Указ надавав союзним республікам повноваження щодо запровадження місцевих зборів з громадян

за надані послуги, пов’язані з організацією туризму, відпочинку та екскурсій, рибальства та мисливства, а також інші види послуг [45, с.10]. Наведений акт вводився в дію з 1 липня 1981 року і був чинним як мінімум до розпаду Радянського Союзу. Взагалі система оподаткування СРСР залишалася більш-менш стабільною [16, с.31] протягом останнього періоду його існування. Водночас науковці залишили без уваги той факт, що зазначений Указ набував чинності тільки після затвердження Законом СРСР (у цьому випадку таким слід вважати Закон від 24 червня 1981 року [46]).

На нашу думку, важливо, що Указ не тільки встановлював три місцевих податки, але й визначав загальні підходи до можливості впровадження місцевих зборів (не випадково навіть у назві цього акта міститься термін «збори»). При цьому вирішення питання справляння місцевих зборів законодавець делегував союзним республікам і, намагаючись знизити абстрактність відповідного правового регулювання, чітко визначав: а) перелік органів союзних республік, від «розсуду» яких залежало відповідне рішення (Верховні Ради, їх Президії, Ради Міністрів); б) рівень актів союзних республік (відповідно, закони, укази, постанови). Однак, дослідники дещо викривляють зміст аналізованого законодавчого акта, адже припускаються певної некоректності при цитуванні Указу. Так, у ньому йдеться про послуги з організації аматорського, а не будь-якого рибальства та мисливства (спортивного, промислового), крім того передбачалося, що збори впроваджувалися для часткової компенсації видатків на встановлені цілі. Поряд із цим автори оперують категорією «загальносоюзні», якої Указ не містить. До того ж вони фактично для назви групи місцевих податків і зборів використовують термін «загальносоюзні місцеві» (тобто водночас і загальнодержавні, і місцеві). Таке поєднання не є природним, а реалізація подібного прийому порушує загальні правила систематизації і провокує термінологічну плутанину. Вважаємо, що доцільно говорити про місцеві податки і збори, що справлялися на всій території держави або тільки в конкретних союзних республіках.

Не менш спірним є твердження Є.О. Васильєва: «Законодавчим органам союзних та автономних республік відповідно до законодавчих актів СРСР надавались повноваження щодо встановлення та справляння на їх територіях республіканських податків» [1, с.234]. Справа полягає у тому, що в останні десятиліття існування Радянського Союзу ні Верховні Ради союзних республік, ні Верховні Ради автономних республік подібних повноважень не мали і будь-які республіканські податки не вводили. Розмежування проходило за лінією «загальнодержавні – місцеві» податкові платежі, такого різновиду податків як республіканські на той час не існувало. На наш погляд, побудова вітчизняної податкової системи за триланковою структурою була б цілком доцільною, але це жодним чином не виключає довільність наведеної тези автора.

Розпад Радянського Союзу та виникнення на його теренах низки незалежних держав (зокрема, України) стало новим етапом розвитку податкової системи, адекватної умовам переходу від тоталітарної командно-адміністративної системи до соціально орієнтованої ринкової економіки [34, с.89]. Проте, на наш погляд, такий висновок потребує додаткового обґрунтування. По-перше, і розпад, і виникнення держав – це тільки події, які дають поштовх для трансформації податкової системи. По-друге, відмова від існуючих при радянській владі підходів до державотворення та побудови законодавства не була автоматичною та швидкою. Як правило, цей процес був розтягнутим у часі. По-третє, про соціальність держави дійсно часто проголошується в законодавчих документах пострадянських держав (навіть в їх Конституціях), але досі ця мета залишається скоріше гаслом, ніж реальністю.

Цінність Указу Президії Верховної Ради СРСР «Про місцеві податки і збори» для нормативно-правового забезпечення сфери оподаткування в нашій державі викликана тією обставиною, що навіть після поновлення незалежності України залишився чинним великий масив законодавчих актів радянської доби. Це було принципове рішення української влади, що

ґрунтувалося на нормах Закону України «Про правонаступництво України» від 12 вересня 1991 року №1543-XII (набрав чинності 5 жовтня 1991 року) [47]. Такий підхід знаходить підтримку і в сучасній юридичній доктрині. Його прихильники наголошують, що на першому етапі розвитку вітчизняної податкової системи правове регулювання оподаткування здійснювалося переважно на підставі радянського законодавства. Воно продовжувало регулювати суспільні відносини деякий час і після проголошення незалежності країни [1, с.234], адже багато нормативно-правових актів все ще були чинними [16, с.31]. Вважаємо, що це цілком слушна позиція. Так, стаття 3 Закону України «Про правонаступництво України» закріплює, що закони Української РСР та інші акти, ухвалені її Верховною Радою, діють на території України, оскільки вони не суперечать законам України, ухваленим після проголошення незалежності нашої держави [47]. Відповідно, припущення вчених про відсутність в Україні досвіду податкового створення [1, с.234], міркування про таку специфіку вітчизняної системи оподаткування як відсутність будь-якого досвіду справляння основних податків [23, с.129] є вкрай дискусійними. Як бачимо, ключовий «перехідний» законодавчий акт містив доволі категоричний припис з аналізованого питання. Його реалізація давала можливість уникнути темпоральних і змістовних «прогалин» в нормативно-правовому регулюванні (зокрема, і місцевого оподаткування), забезпечити наступність профільного (податкового) законодавства і, відповідно, сприяла належному функціонуванню держави.

До законодавчих актів, які можна визначити як своєрідну спадщину радянської доби в регулюванні місцевих податків і зборів, на нашу думку, передусім варто віднести Конституцію Української Радянської Соціалістичної Республіки (в редакції від 29 червня 1973 року) [48]. Низка статей Основного Закону присвячена регламентації саме окресленого сегменту питань. Так, стаття 19 закріплює, що до відання Української РСР в особі її найвищих органів державної влади (відповідно до статті 20 таким є Верховна Рада Української РСР) та органів державного управління (стаття 39

передбачає у такому статусі Раду Міністрів Української РСР) належить, зокрема, встановлення відповідності до законодавства Радянського Союзу, державних і місцевих податків. У розрізі бюджетної системи ці відносини регулює стаття 83. У ній закріплено, що надходження від місцевих податків і зборів у розмірах, встановлених законодавством СРСР і Української РСР, включаються в місцеві обласні бюджети, а також в бюджети районних, міських, селищних і сільських Рад.

Наступний за хронологією документ, що містить засадничі політико-правові приписи в аналізований нами сфері, – Декларація про державний суверенітет України від 16 липня 1990 року [49]. У ньому не тільки проголошувалася незалежність України, але й містилася певна деталізація перспективних моментів законотворчої діяльності щодо фінансової самостійності, податкового суверенітету нашої держави. Так, в абзаці 7 розділу VI Декларації наголошується, що Українська РСР самостійно створює податкову систему, а в абзаці 9 цього ж розділу унормовано, що підприємства, установи, організації та виробничі одиниці, розташовані на території Української РСР, сплачують податки до місцевих бюджетів. Принциповим є положення, що покладає на Українську РСР забезпечення верховенства Конституції та законів Республіки на своїй території (абзац 2 розділу III). Наведені положення зайвий раз засвідчують важливість для вітчизняного державотворення правової регламентації не тільки загальнодержавних, але і місцевих податків і зборів.

Далі за послідовністю датування варто звернути увагу на Закон Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР» від 5 грудня 1990 року №512-XII [50]. У першій редакції наведеного Закону пункт 3 статті 2, регулюючи основи фінансових взаємовідносин, надавав повноваження місцевим радам народних депутатів відповідно до законодавчих актів Української РСР встановлювати на підвідомчій території і зараховувати до своїх бюджетів місцеві податки, збори та платежі. Пункт 1 статті 12 Закону передбачав, що до місцевих бюджетів повністю зараховуються такі доходи як

податок з власників транспортних засобів, плата за землю, місцеві податки і збори. Тобто податок із власників транспортних засобів і плата за землю законодавцем не вважалися місцевими податковими платежами. Суттєвих змін зазначені приписи зазнали тільки в редакції Закону №253/95-ВР від 29 червня 1995 року [51].

Наведені нормативно-правові акти надавали певну свободу, на думку парламентарів, органам місцевого самоврядування у введенні та навіть у встановленні місцевих податків і зборів на зламі радянської епохи. Додатковою підставою для такої поведінки слугувала стаття 23 першої редакції Закону Української РСР «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування» (введена в дію 8 січня 1991 р.), яка до повноважень сільської, селищної, міської Рад народних депутатів в галузі бюджету і фінансів відносила їх право встановлювати місцеві податки, збори і мита в межах, визначених законом [52]. Згодом регулювання окресленого питання передбачалося вже статтею 19 зазначеного Закону [53]. Натомість за своїм змістом законодавча регламентація цього моменту суттєвих змін не зазнала: тільки на пленарних засіданнях Ради народних депутатів вирішувалися питання встановлення місцевих податків, зборів, штрафів та їх розмірів. Водночас місцеві податки і збори визначалися як закріплені законом джерела доходів бюджетів місцевого самоврядування та повністю зараховувалися у бюджети місцевого самоврядування. Наведений підхід вітчизняного законотворця дозволяв науковцям стверджувати, що система місцевих податків і зборів у той час фактично регулювалась зазначеним Законом. Таким чином, це робить систему вразливою до багатьох недоліків бюджетного федералізму (наприклад, неможливість проведення єдиної економічної та фінансової політики; небезпека багаторазового оподаткування одних і тих самих об’єктів та інше) [1, с.234]. Як видається, наведений висновок не узгоджується з реальним законодавчим текстом, окреслені приписи мають загальний характер і фактично дублюють норми низки інших законів. Не схвалюємо і використання автором терміна

«бюджетний федералізм» в унітарній державі з відповідною бюджетною системою.

Аналіз практики оподаткування тих часів дозволяє констатувати, що багато місцевих рад при встановленні місцевих податків і зборів вводили платежі, які не були передбачені чинним законодавством. Загалом нараховувалося біля 30 різновидів таких платежів. Мали місце випадки, коли окремі платежі вносилися не в місцевий бюджет, а на рахунки органів виконавчої влади, підприємств і організацій, у позабюджетні фонди [54, с.179]. Усі наведені негативні фактори притаманні і для оподаткування паркування і стоянки транспортних засобів в аналізовані «проміжні» часи. У країні припускались непоодинокі випадки дивного симбіозу цивільно-правових (сплата за послуги з автостоянки, з паркування, з охорони транспорту або його збереження) та публічно-правових (місцеві збори) відносин.

У наведеному контексті важливо зазначити, що прийняття 25 червня 1991 року Закону Української РСР «Про систему оподаткування» [30] та подальша його систематична редакційна трансформація не стали панацеєю з виправлення ситуації, а часто навпаки призводили до термінологічної строкатості, до проблемних моментів у правозастосуванні, а також провокували фахівців-фінансистів до помилкових рішень, зокрема до висновку, що у 1991 році нормативне регулювання, щодо місцевих податків та зборів здійснювалося на підставі закону УРСР «Про систему оподаткування», у якому передбачалося 3 місцевих податки та 12 місцевих зборів [55, с.122]. Аналогічну позицію займає і В. Мушенок, констатуючи, що цей закон можна вважати початковим і водночас основоположним на певний період елементом побудови системи місцевого оподаткування в Україні [56, с.34]. У свою чергу О.М. Молодецька, Л.А. Буркова та Т.В. Семеняка стверджують, що податкова система України почала своє становлення в 1991 році із прийняттям Закону України «Про систему оподаткування», і в 1991 році налічувалося 29 загальнодержавних та 16

місцевих податків і зборів [57, с.711]. М.О. Думчиков, у цілому погоджуючись з наведеною точкою зору, пропонує власні кількісні параметри вітчизняної податкової системи. Він стверджує, що в Законі було закріплено 11 місцевих податків. На його погляд, цей акт не виділяв окремо місцевий податок, усі податки були загальнореспубліканського значення, однак суми таких надходжень зараховували до місцевого та республіканського бюджетів, а до суто місцевих бюджетів зараховували суми тільки від 8 платежів [17, с.63]. Натомість наведені висновки не відповідають дійсності. Справа полягає у тому, що в частині 1 статті 5 першої редакції Закону Української РСР «Про систему оподаткування» до загальнореспубліканських податків, зборів та обов'язкових платежів було включено загалом 16 податкових платежів, із них тільки 10 формально визначені законодавцем як податки. Та й взагалі перелік місцевих податків, зборів та інших обов'язкових платежів (стаття 15 Закону), як і включення до цієї податкової підсистеми збору за парковку автомобілів, з'являється тільки у новій редакції Закону від 2 лютого 1994 року [58]. Водночас слід констатувати, що такої кількості (одинадцять) місцевих податків, якою оперує автор, у нашій державі не було ніколи. Також зауважимо, що згідно з частиною 2 статті 5 Закону список податків і зборів не є «закритим». Передбачалося, що законодавчими актами Української РСР можуть бути встановлені інші загальнореспубліканські податки, збори та обов'язкові платежі. Зрозуміло, що серед них збору за паркування або іншого подібного податкового платежу на той час не було, як і жодних інших місцевих податкових платежів.

Темпоральний момент (час) закінчення цього періоду ми пов'язуємо з публікацією в офіційному виданні та набуттям чинності Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори», з легальним упровадженням оподаткування паркування (включенням до переліку місцевих податків і зборів нашої держави «паркувального» податкового платежу).

Відлік другого періоду, на нашу думку, слід відраховувати від 5 червня 1993 року, і тривав він до 2 грудня 2010 року [59, с.79]. Ключовий законодавчий акт для цього періоду (Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» [20]) вже в першій редакції включав збір за парковку автомобілів до підсистеми місцевих податків і зборів. При цьому стаття 3 Декрету, яка деталізувала правовий механізм окресленого збору, характеризувалася відносною стабільністю законодавчої регламентації. Наведена стаття зазнала зміни тільки один раз (у 1995 році). Ця корекція стосувалася принципової відмови нормотворця при визначенні граничної ставки збору від прив'язки до мінімальної заробітної плати на користь неоподаткованого мінімуму доходів громадян [60]. Отже, можна виокремити два етапи другого періоду: 1) від 5 червня 1993 року до 11 липня 1995 року; 2) від 11 липня 1995 року до 2 грудня 2010 року.

Водночас варто звернути увагу на точку зору О.Я. Бойко, яка вважає, що першим етапом генезису податкової системи незалежної України став прийнятий у 1994 році у новій редакції Закон України «Про систему оподаткування» із наступними змінами та доповненнями [61, с.242]. Ми не можемо підтримати цей підхід. З одного боку, така категорична позиція знецінює всі здійснені до того моменту напрацювання вітчизняного законотворця стосовно регламентації місцевих податків і зборів як складової податкової системи України та, зокрема, нормативно-правового регулювання збору за парковку автомобілів. Прийняття нової редакції Закону України «Про систему оподаткування» в 1994 році не є «стартовою» точкою ні в генезисі податкової системи нашої держави, ні в розвитку її податкового законодавства. З іншого боку, наведена теза свідчить про своєрідну відкритість періоду, як його бачить автор. Адже за загальним правилом «період» – це проміжок часу, а не темпоральна мить. І саме момент завершення зазначеного періоду науковець не окреслює (а останні зміни і доповнення до Закону вносилися 8 липня 2010 р. [62]). Поряд із цим, дослідниця наголошує на тому, що 1994 – 1999 рр. – це другий етап розвитку

податкової системи України [61, с.243]. Зазначене протиріччя, напевне, є результатом технічної помилки.

Іншого значення 1994 року у періодизації місцевого оподаткування надають М.О. Думчиков, А.В. Ткаченко, О.В. Долженков. Вони зазначають, що до 1994 року складається [17, с.64; 23, с.130] або навіть остаточно формується система місцевих податків і зборів, уведена Декретом [16, с.34]. Тобто, таку позицію, на наш погляд, можна інтерпретувати як – до 1 січня 1994 року. Проте, це питання доцільно розглядати у двох площинах, і у жодній з них воно буде мати інші темпоральні параметри. Перший «поверх» – законодавчий. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» був прийнятий у 1993 році (20 травня). Стаття 24 Декрету передбачала, що він набуває чинності з дня опублікування. Опублікований цей законодавчий акт в «Урядовому кур'єрі» знову ж таки у 1993 році (5 червня). Як бачимо, обидві дати належать ще до першого півріччя. Інший «поверх» – підзаконний. Рішення місцевих рад про введення на відповідній території місцевих податків і зборів традиційно приймаються у році, що передує плановому року (тобто у 1993 році). Інша справа, що ці обов'язкові платежі справлялися з 1 січня 1994 року, але це вже була реалізація легально сформованої і введеної підсистеми місцевих податкових платежів. Ще більш спірною є точка зору, згідно з якою система місцевого оподаткування сформувалася в 1994 – 1995 роках [63, с.158]. Дискусія у цьому розрізі щодо 1995 року взагалі є безпредметною. Як бачимо, плутанина вітчизняних дослідників при аналізі обраної проблематики не є чимось дивним.

Не можна оминути увагою й інший підхід, який відстоюють в юридичній літературі деякі вчені. З одного боку, йдеться про першу редакцію Закону України «При систему оподаткування» як акт, у якому вперше закладено основи місцевого оподаткування, зокрема визначено перелік місцевих податків і зборів [42, с.44]. Вивчення тексту зазначеного Закону дозволяє категорично констатувати, що такий висновок є довільним. Перелік місцевих податків і зборів у Законі України «Про систему оподаткування»

(стаття 15) уперше з’явився тільки в редакції від 25 червня 1994 року, тобто набагато пізніше, ніж подібний список було закріплено у Декреті Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори». З іншого боку, йдеться про надання особливого значення новій редакції наведеного Закону (1997 року) [64]. Одні науковці у цьому контексті наголошують на уточненні цим Законом системи оподаткування, на проведенні чіткого розмежування загальнодержавних податків і зборів від місцевих податків та зборів (до яких включався і збір за припаркування автотранспорту) [34, с.93], інші стверджують, що зазначений Закон вміщує повний і остаточний перелік місцевих податків і зборів [28, с.306 – 307].

Не применшуючи значення Закону України «Про систему оподаткування» взагалі й аналізованої редакції зокрема в регламентації вітчизняної підсистеми місцевого оподаткування, зауважимо, що у цій площині він все ж таки слугував певним додатковим законодавчим інструментарієм, мав умовно технологічний характер і використовувався для уточнення назви деяких податків і зборів, зокрема збір за припаркування автотранспорту замість збору за парковку (що є правильним з точки зору норм української мови) [28, с.306]. До такої констатації нас спонукали факти невиправданого ігнорування науковцями тієї обставини, що Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» – це специфічний акт, що мав силу закону. Наведений висновок ґрунтується на приписах Закону України «Про тимчасове зупинення повноважень Верховної Ради України, передбачених пунктом 13 статті 97 Конституції України, і повноважень Президента України, передбачених пунктом 7-4 статті 113-5 Конституції України» від 18 листопада 1992 року №2796-XII [65] та його поточної редакції (Закон України «Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети в сфері законодавчого регулювання» від 19 грудня 1992 року № 2886-XII [66]). Відповідно до зазначених актів на уряд покладалося здійснення законодавчого регулювання з питань, передбачених пунктом 13 статті 97 Основного Закону нашої держави,

зокрема відносин оподаткування. Таке делегування повноважень здійснювалося строком до 21 травня 1993 року задля оперативного вирішення питань, пов'язаних із здійсненням ринкової реформи.

У контексті перших двох періодів слід також звернути увагу на термінологічне непорозуміння, якого припускаються науковці, на вкраплення колізійності в податкове законодавство України у формулюванні назви досліджуваного податкового платежу. По-перше, аналізований податковий платіж визначається вченими не тільки в обраному законотворцем варіанті, але й як «збір за паркування автомобілів» [36, с.103], як «збір за паркування транспортних засобів України» [67, с.710] і водночас як «місцевий податок» [67, с.710], як збір за припаркування автотранспорту (нібито саме він справлявся до 01 січня 2011 року згідно з Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори») [68, с.42]. По-друге, навіть в одному законодавчому акті (Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори») податковий платіж, що нами досліджується, має два варіанти назви: 1) збір за парковку автомобілів (стаття 1, що встановлювала різновиди місцевих податків); 2) збір за парковку автотранспорту (стаття 3, що присвячена безпосередньому регулюванню правового механізму зазначеного збору). У свою чергу в різних редакціях Закону України «Про систему оподаткування» аналізований податковий платіж визначається і як збір за парковку автомобілів, і як збір за припаркування автотранспорту. Таким чином, науковці і вітчизняний нормотворець застосовують як тотожні різні категорії у контексті предмета паркування (автомобіль, автотранспорт, транспортний засіб). Натомість такий підхід суперечить статті 1 Закону України «Про автомобільний транспорт» [69], у якій законотворець виходить із неоднаковості термінів «автомобільний транспорт», «автомобіль» та «автомобільний транспортний засіб».

Не менш спірною є позиція А.В. Боксгорн, яка, перераховуючи місцеві податкові платежі [70, с.40 – 41], у відповідному переліку взагалі не наводить «паркувальний» збір (у будь-якому варіанті його назви). Водночас, авторка

аналізує динаміку надходжень від збору за паркування (в абсолютних показниках) у контексті частки місцевих податків і зборів у доходах місцевого бюджету міста Одеса в 2007 – 2010 роках [70, с.42]. Нам складно встановити причину такого ігнорування окресленого податкового платежу, натомість, як бачимо, воно є відносним.

Ще одна теза, яку ми не можемо підтримати, сформульована так: «Недолік Декрету – те, що він значною мірою зберіг радянську систему місцевого оподаткування» [42, с.41]. Автори не конкретизують у чому саме полягає ця наступність. Уважаємо, що, навпаки, порівняно з рудиментами радянської системи місцевого оподаткування варто говорити про перевагу новаторського «українського» блоку. При цьому, і за кількістю, і за формою, і за змістом він був доволі оригінальним, суттєво різнився від соціалістичних напрацювань щодо місцевого оподаткування, які залишилися Україні у спадок.

Доцільно також згадати про спробу Президента України змінити вектор розвитку місцевого оподаткування. Задля цього він видав Указ «Про місцеві податки та збори» від 25 травня 1999 р. за №565/99 [71] (повинен був діяти з 1 січня 2000 року). Право на подібні дії Президент отримав згідно з пунктом 4 розділу XV «Перехідних положень» Конституції України, проте цей акт не набув чинності у зв’язку з відхиленням відповідного проекту закону парламентом (Постанова Верховної Ради України від 17 червня 1999 року №754-XIV [72]). До місцевих податків зазначеним Указом пропонувалося включити два платежі, до місцевих зборів – 11 (зокрема збір за припаркування автотранспорту). Важливою і позитивною новацією президентського акта для вітчизняного податкового законодавства, на нашу думку, є визначення термінів, безпосередньо дотичних до «паркувального» оподаткування: Указ закріплював дефініцію «припаркування автотранспорту» і «спеціально обладнаного місця для припаркування автотранспорту». При цьому з семи дефініцій, які містив пункт 1 Указу, дві стосувалися збору для припаркування автотранспорту. У свою чергу пункт 7,

що був присвячений регламентації правового механізму зазначеного збору, складався з 4 частин (замість 3 частин статті 3 Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори»), був більшим за обсягом, ніж стаття 3 Декрету. Крім зміни «кількісних» параметрів, Указ містив і певну «якісну» корекцію (зокрема за рахунок більш чітких і розвинутих формулювань) регулювання основних елементів правового механізму аналізованого збору.

Наявність у вітчизняній історії реформування податково-правового регулювання окресленого Указу та факту прийняття в 1996 році Конституції України, надало підстави М.В. Вікторчук виділити проміжний етап у становленні системи місцевих податків і зборів [44, с.12]. У свою чергу Є.О. Васильєв вважає, що поштовхом для вдосконалення й систематизації податкового законодавства є прийняття не тільки Конституції України, але й наведеного Указу [1, с.235]. Висловлена позиція не знайшла повної підтримки у науковому співтоваристві. Так, М.О. Думчиков на противагу наведеної точки зору вважає, що виділення подібного окремого етапу є недоречним, адже основне правове регулювання здійснювалося на підставі нормативно-правових актів, прийнятих до прийняття Конституції України, і в період із 1996 до 2009 р. в існуючих актах змінювалися лише види податків та їх основні елементи [17, с.52 – 53]. Певна логіка в такій аргументація автора є. Ми пропонуємо додаткове обґрунтування на противагу точкам зору М.В. Вікторчук і Є.О. Васильєва. Акцентуємо увагу на двох моментах. По-перше, жодним чином не заперечуючи надзвичайну вагу Конституції як Основного Закону держави, як фундаменту податкового законодавства, зауважимо, що факт її прийняття принципово не вплинув на побудову системи оподаткування в Україні. По-друге, посилання на Указ Президента України від 25 травня 1999 року №565/99 як на реально існуючу складову податкового законодавства нашої держави суперечить прийнятому парламентом відмовному рішенню. Цей документ, за всієї його цікавості у контексті теорії та практики нормотворчості, належить до ймовірнісної орбіти. Він дає відповідь на запитання, яким на той час бачив Президент

нашої держави місцеве оподаткування та його правове регулювання, тобто його варто вивчати та використовувати у розрізі перспективи податково-правового регулювання, адже він так і залишився тільки законопроектом. До речі, 10 лютого 1997 року у Верховній Раді України було зареєстровано проект Закону України «Про місцеві податки і збори». Він розглядався 3 листопада 1997 року в сесійній залі, проте не знайшов підтримки народних депутатів.

Домінантним законодавчим актом третього періоду є Податковий кодекс України (прийнятий Верховною Радою України 2 грудня 2010 року, набув чинності 1 січня 2011 року) [73]. Він стан першим вітчизняним кодифікованим актом у сфері оподаткування. Водночас слід особливо наголосити, що зазначений Кодекс на наш погляд, не мав того проривного конструктивного ефекту, на який сподівалося експертне середовище та й суспільство взагалі.

Дослідники переважно сходяться у думці, що з прийняттям ПК України було скорочено перелік місцевих податків і зборів [37, с.214; 42, с.44], але це відбулося через скасування податків та зборів із вкрай низькою або взагалі відсутньою фіскальною віддачею [40, с.81], і реалізація такого підходу дозволила частково підвищити регулюючий потенціал податкової системи [27, с.91; 74, с.124; 75, с.657]. Зауважимо, що стосовно зборів ми дійсно отримали спрощену структуру (на момент прийняття Кодексу було передбачено 3 збори, зараз – 2 збори), щодо податків наведена категорична теза не є коректною. На момент набуття чинності ПК України справлялося 3 місцевих податки – податок з реклами, комунальний податок і податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки (останній платіж було введено до податкової системи України 8 липня 2010 року). З 1 січня 2011 року до підсистеми місцевих податків належать 2 обов'язкових платежі: єдиний податок і податок на майно. Натомість податок на майно у свою чергу складається з трьох фактично самостійних податкових платежів: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного

податку та плати за землю. Таким чином, по великому рахунку, у результаті законодавчих трансформацій ми навпаки маємо збільшення кількості місцевих податків.

Деякі вчені до позитивних надбань ПК України відносять ту обставину, що більшість податкових платежів тепер прив'язується до прожиткового мінімуму. Зазначений параметр змінюється декілька разів на рік, і це, на їх думку, дозволяє не лише збільшити надходження від податків та зборів, але й обрахувати обсяг коштів у короткостроковому періоді і спрогнозувати подальший розвиток економічної ситуації в державі [40, с.82; 76, с.636]. Вважаємо, що наведений висновок у контексті місцевих зборів не відповідає вітчизняним реаліям. Так, і ставка туристичного збору (пп.268.3.1 п.268.3 ст.268 ПК України), і ставка збору за місця для паркування транспортних засобів (пп.268^1.3.1 п.268^1.3 ст.268^1 ПК України) визначаються у відсотках від розміру мінімальної заробітної плати, а не від прожиткового мінімуму. Та й збільшення надходжень у результаті законодавчої корекції мінімальної заробітної плати чи прожиткового мінімуму, як правило, є номінальним, а не реальним. До того ж ці параметри не завжди збільшуються, адже зрештою немає категоричної законодавчої заборони на їх зменшення.

Що ж до законодавчого регулювання справляння збору за місця для паркування транспортних засобів, то варто звернутися до аналізу статті 268^1 ПК України, що має відповідну назву і присвячена регламентації правового механізму зазначеного місцевого податкового платежу. Цей обов'язковий платіж прийшов на заміну іншому «паркувальному платежу» (збору за припаркування автотранспорту), натомість законотворець, окрім корекції назви окресленого збору, здійснив принципову трансформації складових його правового механізму. Найбільш суттєві з них торкаються платника збору, об'єкта та бази оподаткування [77, с.238]. Можна стверджувати, що зараз це податковий платіж зовсім інший за своєю правовою природою. Більш детально специфіку елементного складу його правового механізму ми розглянемо у розділі ІІ.

Доцільно виділити три етапи третього періоду. Перший етап – від 2 грудня 2010 року (дати прийняття Податкового кодексу України) до 28 грудня 2014 року, коли Верховна Рада України ухвалила зміни до нього (набрали чинності 1 січня 2015 року). До останньої події правовий механізм збору за місця для паркування транспортних засобів відрізнявся стабільністю, зміни і доповнення до відповідної статті Кодексу (статті 266) стосувалися тільки підпункту 266.5.1 пункту 266.5. Так, Закон України від 7 липня 2011 року №3609-VI уніфікував порядок обчислення та строки сплати збору [78], а Закон України від 24 травня 2012 року № 4834-VI деталізував порядок сплати податкового платежу (за місцезнаходженням об'єкта оподаткування) [79]. Другий етап – від 28 грудня 2014 року до 24 грудня 2015 року. Відлік цього етапу слід рахувати від прийняття парламентом Закону України №71-VIII (набрав чинності 1 січня 2015 року). Зазначений законодавчий акт змінив назву і структуру розділу XII ПК України («Податок на майно» замість «Місцеві податки і збори»). Водночас до Кодексу було введено нову спеціалізовану статтю (статтю 268¹), яка перебрала на себе законодавче регулювання аналізованого податкового платежу і була ідентичною за змістом подібній статті (статті 266) у попередній редакції Кодексу (від 31 грудня 2014 року). Третій етап – від 24 грудня 2015 року дотепер. Зміни, що були внесені парламентом до Кодексу в цей день надали повноваження у контексті визначення платників збору та його об'єкту не тільки сільській, селищній, міській радам, але і радам об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. При цьому слід зазначити, що ці зміни мали тотальний характер, адже торкалися половини пунктів статті 268¹ ПК України (268¹.1, 268¹.2, 268¹.3, 268¹.4). Також в межах цього етапу відбувалася подальша трансформація законодавчого регулювання аналізованого збору, зокрема зазнала змін ставка збору (законодавець відмовився від мінімальної межі і встановив максимальний розмір ставки – 0,075% [80]).

Водночас зауважимо, що можна запропонувати й інші критерії періодизації. Наприклад, залежно від текстуального визначення предметів паркування в законодавчих актах, адже вітчизняний нормотворець застосовує як тотожні різні категорії у цьому контексті (автомобіль, автотранспорт, транспортний засіб). До речі, такий підхід суперечить приписам Закону України «Про автомобільний транспорт» [69], який виходить із різниці термінів «автомобільний транспорт», «автомобіль» та «автомобільний транспортний засіб». Легальне протиставлення цих категорій закріплено в статті 1. Визначення основних термінів.

Можна також обрати варіант періодизації за датою набуття чинності актів. Вона також має як позитивні моменти (дозволяє відстежувати хронологічні періоди безпосередньої дії конкретного нормативно-правового акта), так і негативні і навряд чи є досконалою. Справа полягає в тому, що нормативно-правовий акт може набувати чинності тільки у певній своїй частині або поетапно. Такі випадки, як правило, є наслідком реакції парламентарів на наявні проблеми, намагання їх секторального вирішення і порушують цілісність первісного задуму законотворця щодо відповідного впливу на суспільні відносини.

Отже, ретроспективне дослідження нормативно-правової бази, за допомогою якої здійснювалося регулювання справляння «паркувальних» зборів в Україні дає нам підстави стверджувати про значну кількість суперечностей та прогалин у відповідному сегменті вітчизняного податкового законодавства. Одні з них канули в історію, інші залишилися притаманними сучасному етапу державотворення і потребують нівелювання. Урахування досвіду законодавчого забезпечення паркувальних зборів дозволить уникнути в майбутньому проблемних ситуацій у сфері оподаткування, обрати оптимальні варіанти вдосконалення чинного податкового законодавства.

1.2. Правова природа збору за місця для паркування транспортних засобів

Як будь-яка новація, впровадження збору за місця для паркування транспортних засобів потребує вирішення загальних, принципових, сутнісних питань. До одного з них належить визначення правової природи окресленого збору. Саме об'єктивне з'ясування сутності вітчизняного паркувального податкового платежу дозволить здійснити його адекватну законодавчу регламентацію та забезпечити ефективне правозастосування у відповідному секторі оподаткування. У наведеному контексті спочатку звернемо увагу на його сутнісну характеристику як місцевого і реального (майнового) податкового платежу.

В юридичній літературі справедливо підкреслюється, що до поділу та групування податкових платежів застосовуються різноманітні підходи. Чи не найбільш поширеними критеріями групування є ознака органів державної влади, які їх встановлюють або в розпорядження яких поступає податковий платіж (відповідно виокремюються загальнодержавні та місцеві податки та збори), форма (об'єкт) обкладення або економічний зміст (дозволяє диференціювати податкові платежі на прямі та непрямі), економічні функції (згідно з цією підставою можна виділяти податки на споживання, на працю, на капітал) [81, с.5 – 6]. При цьому важливо зауважити, що така класифікація податків і зборів не є довільною. Вона відображає їх сутність, правову природу конкретного податкового платежу.

Наразі практично не викликає наукової дискусії віднесення збору за місця для паркування транспортних засобів до місцевих податкових платежів. Зрештою, таке позиціонування аналізованого обов'язкового платежу відповідає сучасним світовим трендам, дозволяє точно визначити його місце у вітчизняному фіскально-інструментальному арсеналі.

Місцеві податки та збори є невід'ємною складовою фінансової системи будь-якої держави, оскільки вони є одним з основних фінансових джерел

формування доходної частини місцевих бюджетів. Саме окреслені податки і збори дозволяють забезпечити та розширити поле дійсно власної фінансово-господарської діяльності місцевого самоврядування та фінансування суспільних благ і послуг [37, с.213]. Водночас варто зауважити, що наведена теза за всієї її виправданості має перспективний характер, є скоріше дороговказом для місцевого оподаткування. В українських реаліях – це скоріше погляд у майбутнє адже як за радянської доби, так і за часів незалежності України місцеві податкові платежі складають мізерну частку в доходах територіальних громад. На користь такої оцінки ситуації свідчать дані статистики та єдність поглядів науковців. Зокрема стверджується, що серед існуючих місцевих податків і зборів немає жодного фіскально важливого платежу [28, с.308] та й взагалі вони не спрямовані на стимулювання підприємницької активності, розвиток місцевої інфраструктури [70, с.46]. Тобто, на наш погляд, говорити про виконання податками і зборами, що входять до цієї групи, фіскальної або регулюючої функцій скоріше доцільно у контексті втрачених можливостей та подальшого вдосконалення їх податково-правового механізму.

Натомість особливе значення місцевих податкових платежів викликано ще й іншою обставиною. Демократичні засади розвитку сучасного суспільства передбачають повноцінне функціонування інституту місцевого оподаткування, адже обов’язкові платежі, які справляються з громадян за місцем їх проживання відповідно до рішень, прийнятих обраними безпосередньо ними органами самоврядування, потенційно якнайкраще сприяють дотриманню принципу: владі – податки, від влади – суспільні блага [82, с.12]. Отже, таке максимальне наближення споживачів суспільних послуг до їх надавачів дозволяє характеризувати місцеве оподаткування водночас і як «школу демократії», і як певний фінансовий важель, і як результативний контрольний інструментарій.

Наведені фактори дозволяють вченим-фінансистам відносити до особливостей сучасної системи вітчизняних місцевих податків і зборів: 1) її

невідповідність європейським стандартам місцевого самоврядування та положенням Конституції України про фінансову основу місцевого самоврядування; 2) наявність компетенції, делегованої державою місцевим радам відповідно до положень Податкового кодексу України щодо встановлення місцевих податків і зборів; 3) вторинність місцевого оподаткування у системі державного оподаткування України, яке не виконує ні фіскальної, ні регулюючої функцій [83, с.6]. Загалом ми підтримує виокремлені правознавцем аспекти специфіки місцевих податкових платежів, що справляються в нашій державі. Саме об'єктивне розуміння цих моментів дозволить сформувати та здійснити адекватні кроки з побудови сучасної підсистеми місцевого оподаткування в Україні. Разом з тим ми вважаємо некоректним її включення як складової до системи державного оподаткування. За аналогією такий підхід дозволить зрештою заперечувати автономність Державного бюджету України і місцевих бюджетів. На нашу думку, більш виправдано аналізувати систему оподаткування України як таку, що складається з двох підсистем (загальнодержавної та місцевої). У свою чергу для вітчизняного паркувального податкового платежу притаманні всі основні риси підсистеми місцевого оподаткування.

Віднесення збору за місця для паркування транспортних засобів до місцевих податкових платежів виправдане за кількома обставинами. Пануючим фактором, що впливає на формування окресленої точки зору науковців і практиків, є підхід, реалізований вітчизняним законотворцем. Так, згідно з підпунктом 10.2.1 пункту 10.2 статті 10 Податкового кодексу України [73] цей обов'язковий платіж включено до групи місцевих податків і зборів. Віднесення аналізованого збору до місцевої податкової підсистеми можна вважати цілком виправданим і через інші причини.

По-перше, слід враховувати рівень органу, якому чинним законодавством надані повноваження щодо прийняття рішення про справляння податкового платежу на конкретній території. Наділення органів місцевого самоврядування вказаною компетенцією зумовлює наукову

дискусію щодо можливості проведення ними власної податкової політики. Одні науковці стверджують про їх змогу провадити фіскальну політику на місцевому рівні, визначаючи її пріоритетні напрями [27, с.96], інші категорично заперечують таку можливість, спираючись на однаковість місцевих податків і зборів на всій території країни [9, с.89]. На нашу думку, наведена аргументація вчених має певні «слабкі місця». Передусім незначний обсяг коштів, мобілізованих до місцевих бюджетів, навряд свідчить про самостійну муніципальну податкову політику, адже вона не може полягати в зменшенні податкових надходжень (у такому разі це буде «антиподаткова» політика). У зазначеному контексті К.О. Гетьман відстоює позицію про трискладову регламентацію Парламентом України місцевих податкових платежів: 1) законодавець визначає вичерпний перелік місцевих податків та зборів, що можуть вводитися місцевими радами; 2) ПК України встановлює імперативну вимогу до місцевих рад стосовно обов'язкового введення більшості місцевих податкових платежів; 3) нормативні положення, у яких визначаються елементи правових механізмів місцевих податків та зборів при їх введенні в дію, мають точно відповідати тій моделі та допустимим межам вільного розсуду на місцях, що закріплені у ПК України [85, с.14]. Тобто, теза стосовно однаковості місцевих податків і зборів у нашій державі не відповідає дійсності. Парламент України передбачає дискретність органів місцевого самоврядування як щодо введення конкретних місцевих податкових платежів на конкретній території, так і стосовно корекції окремих елементів (як обов'язкових, так і факультативних) їх податково-правового механізму.

У випадку збору за місця для паркування транспортних засобів варто звернутися до пункту 10.3 статті 10 ПК України [73]. Він закріплює, що саме місцеві ради вирішують питання про встановлення наведеного збору (про «надання йому життя»). Натомість, зважаючи на тотальну автомобілізацію сучасного життя та на тенденцію до укрупнення територіальних громад, із завершенням адміністративної реформи набуває актуалізації питання про

відхід від такої практики. Вважаємо, що доцільно включити зазначений паркувальний збір до переліку податкових платежів, наведеному у пункті 10.2^1 статті 10 ПК України [73], як таких, що обов'язково установлюються компетентними місцевими радами, Таким чином буде зменшений рівень «довільності» муніципальної влади у прийнятті рішень у сфері місцевого оподаткування.

По-друге, варто виходити із периметру (формату) конкретної території, на якій передбачено справляння податкового платежу. Стосовно збору за місця для паркування транспортних засобів, це не вся територія України або будь-якої з її областей чи районів, не територія Автономної Республіки Крим, а територія певної громади.

По-третє, необхідно враховувати різновид бюджету, у який надходить аналізований податковий платіж. Збір за місця для паркування транспортних засобів є закріпленим обов'язковим платежем. У свою чергу, виділяються і закріплені доходи бюджетів, вони визначаються як доходи, що справляються відповідно до певних нормативів, закріплених у законодавстві та які надходять до відповідно бюджету адміністративно-територіальної одиниці [11, с.9 – 10]. Згідно з пунктом 19 частини 1 статті 64 Бюджетного кодексу України [87] він як всі місцеві податки та збори, що справляються відповідно до ПК України, зараховується винятково до відповідних бюджетів місцевого самоврядування, а конкретно – до доходів загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад. Водночас, як бачимо, в Бюджетному кодексі України десь «загубилися» бюджети об'єднаних територіальних громад. Вони не визначаються як самостійна ланка бюджетної системи нашої держави (див. пункт 2 частини 1 статті 2 БК України), не згадуються і в частині 1 статті 64 Кодексу. Така законодавча прогалина при формальній позиції правозастосовників може призвести до неможливості справляти паркувальний збір у цих об'єднаних територіальних громадах.

Бюджетна класифікація доходів за останні роки декілька разів зазнавала змін. Корегувалася як приналежність окремих видів податків до різних груп доходів бюджету, так і власне назва цих груп доходів. Зокрема, до 2015 року обліковувалися «Місцеві податки та збори», згодом – «Місцеві податки». Крім того, з 2012 року виділяється група податкових надходжень «Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів». До неї належать місцеві податки й збори, нараховані до 1 січня 2011 року, а також податок на промисел [82, с.13]. Насправді, згідно з чинним Наказом Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 14 січня 2011 року № 11 [88] до класифікації доходів бюджету включені: 1) окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів (код 16000000); 2) місцеві податки і збори, нараховані до 1 січня 2011 року (код 16010000); 3) місцеві податки, нараховані до 1 січня 2011 року (код 16012200); 4) місцеві збори, нараховані до 1 січня 2011 року (код 16012300); 5) місцеві податки та збори, що сплачуються (перераховуються) згідно з Податковим кодексом України (код 18000000); 6) збір за місця для паркування транспортних засобів (код 18020000); 7) збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами (код 18020100); 8) збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами (код 18020200).

По-четверте, потрібно зважати на рівень органу, що здійснює конкретизацію правового механізму збору (наприклад, підпункт 268^1.4.1 пункту 268^1.4 статті 268^1 ПК України [73] визначає, що ставка та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною місцевою радою (сільською, селищною, міською радою або радою об’єднаних територіальних громад).

По-п’яте, належить мати на увазі рівень органу, що приймає «допоміжні» та «дотичні» у контексті аналізованого податкового платежу рішення. Так, віднесенню конкретної особи до платника збору чи визначенню земельної ділянки як об’єкта оподаткування передує рішення

місцевої ради, відповідно, про уповноваження таких осіб організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів та про затвердження переліку спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів.

По-шосте, Україна у сфері оподаткування повинна рухатись у руслі сталих європейських (та й світових) традицій, відповідно до яких сплата за паркування, за стоянку транспортних засобів (за всього його різноманіття) здійснюється за допомогою саме місцевих обов'язкових платежів.

Інший важливий аспект змістовної характеристики вітчизняного паркувального збору передбачає з'ясування його приналежності до майнових (їх ще називають реальними) податкових платежів. Нічого дивного у цьому немає, адже наявність у назві збору словосполучення «за місце паркування» (тобто за певну земельну ділянку) вже провокує об'єктивного дослідника до ретельного вивчення цього ракурсу оподаткування.

Передусім зауважимо, що для нашої держави взагалі не було притаманним стягнення податків з майна, воно практично не визначалося як предмет оподаткування. Як винятки з цього правила зазвичай називають плату за землю та податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів [81, с.10]. Натомість вітчизняний законотворець нарешті починає розуміти значення майнового оподаткування. Зміщення акцентів у цій площині дає підстави сподіватися на те, що майнові податки і збори, хай і у перспективі, перетворяться з потенційного джерела збільшення дохідної частини місцевих бюджетів на ефективний інструментарій мобілізації до них фінансових ресурсів задля вирішення нагальних завдань місцевого самоврядування.

Не залишаються осторонь цих процесів і науковці. На особливе значення майнових податкових платежів все частіше вказують у науковій літературі. Зокрема, зазначається, що вони орієнтовані на постачання коштів до бюджетів тих територій, де розташовані об'єкти нерухомості чи

отримуються доходи [86, с.3]. У свою чергу, Д.Г. Кригіна цілком слушно стверджує, що коли мова йдеться про майнові податки, то за загальним правилом вони закріплюються як місцеві податки. Такий підхід не в останню чергу обумовлюється «географією» отримання корисних властивостей платниками податкових платежів від належного їм на певному речовому праві майна [89, с.22]. Окреслена ознака викликає зацікавленість муніципалітетів у запровадженні подібних податкових важелів на відповідній території, адже за рахунок використання цього чи не найстарішого в історії оподаткування фіскального інструментарію можна суттєво наростити фінансові ресурси територіальної громади. Такий фінансово-позитивний результат досягається саме за рахунок використання впливу місцевої влади, як найбільш обізнаної щодо наявності та дислокації майнових об'єктів на відповідній території, як найбільш наближеної до реєстрації та обліку майнових об'єктів, а також спроможної отримати документальне підтвердження потрібної інформації та забезпечити належний контроль за справлянням місцевих податків і зборів. Наведена обставина пояснює тісний взаємозв'язок, що існує між місцевими і майновими податковими платежами, і часто збіг цих характеристик.

При цьому слід акцентувати увагу на тому, що у нашому випадку ми маємо справу не просто з майновим податковим платежем, а податковим інструментом, предметом якого є нерухоме майно. У фаховому середовищі зазвичай вважається, що податки на нерухомість є найбільш ефективними саме на місцевому рівні. Це пов'язано з тим, що вартість нерухомого майна можна розглядати не як складову валового потоку (на відміну, наприклад, від доходів), а як елемент процесу накопичення, тому вартість нерухомості може бути обчислена тільки в певний момент, її розмір не має протяжності в часі [90, с.16]. Дійсно, коливання ціни земельної ділянки є перманентним, на цей важливий параметр впливають різноманітні об'єктивні та суб'єктивні фактори. Водночас відслідковування динаміки та фіксація відповідних

вартісних характеристик податку є найбільш ефективними на рівні муніципальних утворень.

Не заглиблюючись у фіскальну ретроспективу, зазначимо, що підходи щодо майнового оподаткування, сформовані вченими у різні історичні періоди розвитку суспільних відносин, суттєво різняться. Так, представники класичної школи економічної теорії та фізіократи (О. Мірабо, А. Тюрго, Ф. Кене) у свій час відстоювали позицію, згідно з якою нерухоме майно, а особливо земля, є єдиним логічним об'єктом оподаткування. Їх аргументація, головним чином, зводилася до того, що податки на нерухоме майно є нейтральними і не викривлюють рішення економічних агентів [13, с.6]. Заради справедливості слід зауважити, що існували й протилежні погляди, зокрема ідея майнового оподаткування вважалася хибною. До початку XX століття оподаткування нерухомого майна аргументувалося тим, що воно є джерелом ренти і монопольного прибутку, відповідно, податок на нерухоме майно є страховою премією за його збереження. Водночас оподаткування майна слугувало одним із засобів збереження соціальної справедливості [91, с.11 – 12]. Пізніше економістами було доведено, що оподаткування нерухомого майна є нейтральним тільки у короткостроковому періоді, а у довгостроковому здатне вливати на рішення індивідів, які є мобільними і можуть змінювати юрисдикції [13, с.6]. При цьому переважно до середини XX століття для більшості країн світу розвиток оподаткування нерухомого майна відбувався від становлення фіскальної функції оподаткування до розвитку регулюючої функції, коли оподаткування нерухомості ставало важливим інструментом згладжування диференціації добробуту населення [13, с.6; 91, с.12]. Вважаємо, що помилковим є применшення значення фіскальної функції податків з нерухомого майна, адже сучасні світові практики свідчать про те, що саме окреслений різновид місцевих податків і зборів виступає ключовим у формуванні фінансового фундаменту місцевого самоврядування. І це джерело є важливим не тільки у кількісному розрізі, але й у якісному – наповнення дохідної частини місцевих бюджетів за їх рахунок

є найбільш стабільним і прогнозованим. Що ж до регулюючої функції податкових платежів з нерухомого майна, то у будь-якому разі вона є допоміжною і додатковою.

Панування в науковому співтоваристві тих чи інших теоретичних підходів до оподаткування нерухомого майна (альтернативного, ефективного, нового, традиційного тощо), до фіскальної пріоритетності тих чи інших критеріїв урешті-решт відбивалося на прийнятті відповідних політичних і законодавчих рішень. А.М. Дулько цілком слушно зазначає, що в одних країнах існують окремі податки на землю та об'єкти нерухомості, розташовані на земельних ділянках, в інших країнах – об'єднані податки, також існують випадки деталізованого оподаткування майна залежно від місця розташування, способу набуття власності, статусу його власника [92, с.36]. Зрозуміло, що, з одного боку, така широка варіативність ускладнює формування спільної доктринальної та законотворчої позиції стосовно побудови довершеного податково-майнового правового механізму, з іншого боку, дозволяє обрати та застосовувати конкретні (найбільш вдалі) модифікації оподаткування нерухомості задля отримання конструктивного результату в конкретних політичних, соціальних і економічних умовах відповідно до традицій правозастосування, що склалися в суспільстві. У наведеному аспекті, безумовно, заслуговує на науковий аналіз новація вітчизняного законодавства останніх років, яка полягає у врахуванні при майновому оподаткуванні нормативно визначеної бізнес-мети (конкретного різновиду господарської діяльності – паркувальної). При цьому кожний із зазначених компонентів є імперативним, відсутність жодного з них у реальному житті унеможливлює коректне справляння українського паркувального збору.

У наведеному контексті варто передусім зауважити, що майновий аспект збору за місця для паркування транспортних засобів залишається нерозкритим як у дослідженнях фахівців-економістів, так і в роботах вчених-правознавців. Зазвичай, окреслюючи периметр оподаткування майна,

науковці стверджують, що нині воно представлене податком на землю, податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та транспортним податком [93, с.149; 94, с.68; 95, с.78]. Подібну точку зору мають і деякі інші правознавці, котрі при переліку майнових податків і зборів спираються на позицію законодавця, передусім на статтю 265 ПК України [96, с.159], а також, посилаючись на чинне на час публікації вітчизняне податкове законодавство, визначають склад податку на майно, оперуючи категорією «плата за землю» замість «податку на землю» [42, с.59; 89, с.3; 97, с.194; 98, с.126]. Вочевидь, у цьому випадку ми маємо справу з певною неуважністю дослідників, вони рухаються за інерцією, не звертаючи увагу на трансформації, що відбулися в податковому законодавстві з прийняттям Податкового кодексу України, і при характеристиці збору за місця для паркування транспортних засобів обмежуються віднесенням його тільки до місцевих платежів [67, с.710 – 711; 99, с.291 – 292; 100, с.88] або до місцевих зборів [100, с.93; 101, с.11; 102, с.13], не поглиблюючи пошук за рахунок інших таксономічних критеріїв. Про поверховий характер наукового аналізу свідчить плутанина, якої дослідники припускаються навіть у назві платежу [99, с.291, 293], адже поряд із його легальною назвою довільно використовується така конструкція як «збір на місце для паркування транспортних засобів».

Не згадується збір за місця для паркування транспортних засобів і у контексті оцінки кількісно-якісної структури майнових податків у національних податкових системах України та країн Європейського Союзу [103, с.109], при аналізі оподаткування майна в країнах ЄС та Україні [103, с.111]. Проте, якщо стосовно Європейського Союзу такий підхід є цілком виправданим, то відносно нашої держави – помилковим. Новації законодавчої регламентації справляння паркувального збору, що мали місце в Україні, значною мірою розходяться з традиційними підходами, реалізованими при оподаткуванні паркування і стоянки автотранспорту в ЄС. Не поринаючи у дискусії щодо їх доцільності, зауважимо, що ці відмінності

мають принциповий характер. На користь наведеної тези звернемося спочатку до назви розділу XII ПК України – «Податок на майно». Зрозуміло, що законотворець таким чином суттєво звужує периметр забезпечувального впливу цього нормативного утворення. Натомість уважаємо, що цікавим є інший аспект. Можливо, не випадково в назві розділу міститься категорія «майно», зрештою віднесення двох з чотирьох місцевих платежів до майнових не викликає суттєвих дискусій у вітчизняній фінансово-правовій доктрині. У свою чергу назва статті 268[1] ПК України вже визначає зону фіскального прикладання зусиль – місця для паркування транспортних засобів. Отже предметом оподаткування є нерухоме майно – земля, земельна ділянка (чи не давніший з існуючих предметів оподаткування). Відповідно, об'єктом збору є земельні ділянки державної або комунальної форми власності, які згідно з рішенням місцевої ради спеціально відведені для забезпечення паркування транспортних засобів [102, с.13]. Водночас, вітчизняний законотворець при формуванні правового механізму аналізованого збору виходить із припущення, з передбачуваного середнього доходу, без урахування розміру коштів, що насправді надійшли від цієї спеціалізованої підприємницької діяльності. Саме такий підхід притаманний для класичних майнових податків.

Окреслені обставини призводять до певної корекції позиції вітчизняних науковців. Так, правознавці констатують, що реформування податкової системи зрештою призвело до того, що зараз збір за місця для паркування транспортних засобів належить до такого різновиду податкових платежів як майнові податки та збори [104, с.129]. При цьому фактором, який впливає на рішення про включення до переліку місцевих майнових податкових платежів збору за місця для паркування транспортних засобів, є об'єкт оподаткування [105, с.37 – 38]. Подібна еволюція підходу вітчизняного законотворця в окресленому напрямку дозволяє вченим констатувати, що у податковій системі України утворена група місцевих майнових податкових платежів. До неї включаються три існуючих місцевих податків і зборів (збір за місця для

паркування транспортних засобів, податок на майно, туристичний збір) [104, с.129]. Саме специфічне нерухоме майно (земельна ділянка), використання якої відповідає нормативно встановленому цільовому призначенню (здійсненню паркувальної господарської діяльність), слугуватиме, відповідно, предметом збору за місця для паркування транспортних засобів.

Деталізуючи визначення паркувального збору як майнового, звернемося до висновку професора І.Є. Криницького. За наслідками аналізу системи майнових податкових платежів він виокремлює «податки на зміну майнового стану» та «податки на майно», які представляють собою окремі класифікаційні групи майнових податків [106, с.15]. Отже слід виходити з тієї обставини, що податкові відносини при володінні й користуванні майном містять як динамічну складову («рух» речей від одного власника до іншого), так і статичну складову (що визначає сутність терміна «оподаткування майна») [107, с.8]. Саме до останньої групи, до податкових платежів на майно, на нашу думку, належить збір за місця для паркування транспортних засобів [108, с.113], адже він пов'язаний винятково з володінням специфічним майном (нерухомістю – земельною ділянкою з нормативно визначеними особливостями) та його використанням, а не з передачею (відчуженням) цієї власності.

У контексті «майнової» характеристики збору за місця для паркування транспортних засобів доречно згадати й про інший схожий на нього податковий платіж – збір за першу реєстрацію транспортного засобу. З часом підходи вітчизняного законотворця щодо майнового оподаткування суттєво змінилися, і його виключили з податкової системи України. Зараз принципово змінено формат цього обов'язкового платежу – він справляється відповідно до пункту 7 статті 1 Закону України від 26 червня 1997 року № 400/97-ВР [109] (в редакції Закону України від 7 червня 2012 року № 4911-VI [110]) як «пенсійний» збір при набутті права власності на легкові автомобілі і здійснюється за першої державної реєстрації в Україні в сервісних центрах Міністерства внутрішніх справ України. У свій час його законодавча

регламентація здійснювалася у розділі VII Податкового кодексу України «Збір за першу реєстрацію транспортного засобу», згодом відповідний розділ було виключено з Кодексу на підставі Закону України від 28 грудня 2014 року №71-VIII [111]. Навіть поверховий ретроспективний аналіз правового механізму цього загальнодержавного податкового платежу дозволяє нам віднести його до різновиду майнових податків і зборів, адже пункт 231.1 статті 231 ПК України передбачав, що об'єктом оподаткування збором є транспортні засоби (рухоме майно) у разі їх першої реєстрації в Україні.

Наступний момент, який потребує аналізу в контексті визначення сутності збору за місця для паркування транспортних засобів, – це його легальне віднесення до таких складових податкової системи України як збори. На наш погляд, у цьому питанні не все так очевидно, як здається, адже подібне рішення законодавця викликає обґрунтовані сумніви щодо його коректності (до того ж, як це часто буває у вітчизняній законотворчості, жодної аргументації стосовно чинників, що вплинули на його користь, у публічній площині не наводилось).

Спочатку звернемося до визначення податку і збору, що містяться в Податковому кодексі України. Так, у пункті 6.1 статті 6 ПК України зазначено, що податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу. У свою чергу збором (платою, внеском) визнано обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [73]. Навряд чи наведені дефініції можна визнати досконалими. Так, зокрема, подібне визначення збору відразу вимагає запитання: у чому полягає різниця між збором і платою, між збором і внеском? Чи є наведений логічний ряд «закінченим» або до нього можливе включення інших обов'язкових

платежів, наприклад, мита, платні, відрахування тощо? На цей час відповідь на ці запитання у чинному податковому кодифікованому акті відсутня.

Раніше у податковому законодавстві України взагалі були відсутні дефініції податку та збору, водночас був реалізований інший підхід – частина 1 статті 2 Закону України «Про систему оподаткування» містила об'єднане поняття податку і збору (обов'язкового платежу). Під цією узагальненою конструкцією розумівся обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування [30]. Як бачимо, досить плутане визначення, яке часто піддавалося заслуженій критиці в науковому середовищі.

Що ж до сучасного визначення збору, то варто зауважити, що підхід вітчизняного законотворця близький до відповідного тренду, сформованого на пострадянському просторі, – виокремлення збору здійснюється через його умовний характер, пов'язаність із вчиненням юридично значимих дій. Подібна позиція реалізована також у пункті 2 статті 6 ПК Республіки Білорусь [112] та частині 2 статті 16 ПК Республіки Узбекистан [113]. Зрозуміло, що окреслена позиція законотворця знаходить сприйняття і у представників фінансово-правової науки. Відтак, єдність серед вчених з цього питання відсутня, їх підходи навіть щодо принципових моментів, зокрема стосовно відмежувальних ознак податку і збору, діаметрально різняться. Одна група вчених спирається на зазначену легальну позицію. Вони також виходять з того, що збір – це безповоротний платіж, що має відплатний або компенсаційний характер чи вноситься у зв'язку з наданням державою послуг чи певних прав [114, с.115]. При цьому його платник розраховується за чітко визначені послуги, що надані йому особисто чи на його користь [115, с.12]. За таких обставин економічна обґрунтованість зборів утверджується самим фактом вчинення державними органами або органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій на користь платників збору, а вплив

фіскальної та стимулюючої функцій збору є значно меншим порівняно з податками]115, с.13]. Що ж до імперативності юридично значимих дій, то вона виникає у володарюючого суб'єкта тільки після внесення відповідного податкового платежу. Органи держави або місцевого самоврядування повинні вчинити щодо платника збору юридично значимі дії при умові дотримання останнім встановлених законодавством вимог.

Проміжну позицію займає М.О. Думчиков. Так, він цитує наведене вище законодавче визначення збору і до його ознак відносить, крім законності установлення, обов'язковості сплати, індивідуальної відплатності та можливості поворотної дії при сплаті платежу, ще й цільовий характер [17, с.192]. Аргументація автора зводиться до того, що податкові збори вводяться для покриття видатків, понесених державною і муніципальними утвореннями у зв'язку з вчиненням відносно платника зборів юридично значимих дій. Як приклад податкового збору автором наводиться державне мито, коли витрати за вчинення такої юридично значимої дії як виготовлення документів, на погляд правника, повинні враховуватися законодавцем при визначенні розміру державного мита [17, с.139 – 140]. Наведене обґрунтування та висновок не лише не узгоджуються з превалюючим фінансово-доктринальним підходом, але й суперечать чинному податковому законодавству нашої держави. Адже, по-перше, державне мито з прийняттям Податкового кодексу України виключене з податкової системи нашої держави; по-друге, навіть за часів, коли цей платіж був віднесений законодавцем до податкових, кошти від нього спрямовувалися до Державного бюджету України або місцевих бюджетів (тобто до централізованих на певному рівні публічних фондів коштів, до загального «кошику»), а не до позабюджетних фондів. Виходить, теза про цільове призначення державного мита не витримує критики.

Нам імпонує підхід іншої групи науковців, які вважають головною рисою зборів їх цільовий характер [116, с.15], відмовляючись від його абстрактності. Можливість цільового спрямування податкового платежу

визнають і органи конституційного судочинства деяких країн. При цьому вказується, що таке цільове призначення обумовлюється інтересами певних груп населення або галузей господарства чи відомств.

Цільове призначення як ознаку зборів необхідно розглядати через призму спрямування коштів на конкретну, законодавчо встановлену мету. Отже, ми маємо справу з певним об'єднанним податково-бюджетним ракурсом збору. При цьому цільова ознака витрачання коштів характерна перш за все класичним зборам, які в переважній більшості являють собою плату за послуги держави тощо [86, с.8]. Такі збори вводяться саме для покриття видатків, понесених державою та територіальними громадами у зв'язку з вчиненням відносно до платника юридично значимих дій. Водночас, за рахунок насамперед зборів мають формуватися спеціальні фонди бюджетів, тоді як класичними податками доцільніше забезпечувати насиченість загальних фондів бюджетів [86, с.12]. Наведена основна риса зборів дозволяє вченим стверджувати, що одним із напрямів реформування місцевого оподаткування повинно стати розширення кола тих місцевих зборів, які платник буде сприймати як плату за певні місцеві послуги і які будуть відображати політику органів самоврядування (як це діє в багатьох кранах світу). Розширення їх переліку має відбуватися за рахунок запровадження зборів із цільовим використанням одержаних коштів (збори на прибирання й освітлення вулиць, на прибирання сміття, впорядкування парків, зон відпочинку тощо) [37, с.216]. Зазначена ознака зборів як специфічних обов'язкових платежів податкового характеру не може не вплинути на формування підходів до їх класифікації. Виходячи з мети, яку переслідує сплата того чи іншого збору, ці податкові платежі можуть бути диференційовані на: а) збори соціального характеру; б) збори природо-ресурсного характеру; в) збори економічного характеру [86, с.8; 116, с.7, 16; 117, с.13]. Від себе тільки додамо, що наведений класифікаційний перелік не є вичерпним, до нього доцільно включити й збори майнового характеру. Подальша їх градація дозволяє виокремити; а) збори на

володіння/використання майна, збори на передачу/відчуження майна; б) збори на нерухоме майно, збори на рухоме майно. Таке рішення буде справедливим як у ретроспективній, так і в перспективній площині.

Що ж до з'ясування окресленого аспекту правової природи збору за місця для паркування транспортних засобів спробуємо піти шляхом «від зворотнього». Якщо аналізований платіж дійсно є збором за своєю сутністю, то передусім він повинен мати цільовий характер і бути пов'язаний з отриманням платником спеціальної вигоди, зокрема внаслідок вчинення на його користь органами держави та місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій. Навіть прискіпливий пошук зазначених ознак не дає позитивного результату. У цього паркувального податкового платежу відсутній цільовий характер, також його справляння не має такої передумови як вчинення юридично значимих дій на користь платника збору.

Слід зауважити, що це не перший випадок в історії вітчизняного оподаткування, коли законодавець без жодних підстав визначав податковий платіж як збір. Так, жодний з трьох податкових платежів, які визначаються як збори в чинному Податковому кодексі України (збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір, військовий збір) за своєю правовою природою не є такими. Можемо навести інший приклад. Раніше в Законі України «Про систему оподаткування» передбачалося справляння збору за забруднення навколишнього природного середовища, проте за його сплату не передбачалося вчинення жодних юридично значущих дій із боку органів державної влади. Зважаючи на це, цілком слушно М.О. Думчиков зауважує, що подібний платіж доцільно вважати податком [17, с.30]. Вочевидь, вітчизняний законотворець не бачить нічого дивного в такому довільному термінологічному підході, адже доволі тривалий період навіть такий класичний податок як акцизний (який саме у такому значенні включається до національних податкових систем) визначався в податковому законодавстві України як збір.

Тому подальше дослідження збору за місця для паркування транспортних засобів варто продовжувати у напрямку його належності до категорії «податок».

У фінансово-правовій доктрині виокремлено низку ознак, що відмежовують податок від збору. Одні вчені, наприклад, відносять до них безумовність, безповоротність, індивідуальну безвідплатність [118, с.66] або безумовність, обов'язковість, абстрактність та нецільовий характер [119, с. 18; 120, с. 14]. Інші дослідники наголошують, що податкам властивий регулярний характер сплати, на відміну від зборів, які у свою чергу мають разовий характер за здійснення на користь платника податку певної послуги чи надання дозволу [17, с.30]. Підходи науковців суттєво різняться, будуються різноманітні конструкції з притаманних цьому обов'язковому платежу ознак. Нам більше імпонує позиція Д.О. Білінського та М.П. Кучерявенка. Авторитетні правознавці вважають, що, окрім загальних рис, які поєднують податки і збори (обов'язковість сплати, надходження до відповідних бюджетів, справляння на основі законодавчо закріпленої форми і порядку справляння, примусовий характер вилучення, здійснення контролю спеціальними уповноваженими органами, безеквівалентний характер), існують і критерії їх відмежування. До них належать: значення, мета і обставини платежів, їх характер і періодичність, а також відплатність (притаманна миту та зборам, на відміну від податків) [121, с.54 – 55]. Ми також вважаємо цілком справедливою точку зору С.О. Лук'янцева, який стверджує, що не можна ставити в один рядок податок та збір через їх різну правову природу [118, с.54]. Дійсно, це споріднені, але не тотожні поняття, хоча в деяких країнах наголошується на неподібності податків і зборів залежно від рівня їх справляння. Різниця між ними є настільки великою, що призводить до зворотнього руху, як, наприклад, в Ірландії (згідно зі статтею 22 Конституції Ірландії не вважаються оподаткуванням (податками) платежі, що встановлюються місцевою владою або органами для місцевих цілей [122]). Наочними, на наш погляд, слід вважати певну тріаду ознак, що

дозволяють віднести той чи інший обов'язковий платіж до зборів: цільовий характер, умовність та індивідуальна відплатність. Водночас ми погоджуємося, що наведений перелік не є вичерпним, а заслуговує на виокремлення переважно з «технологічних» моментів (простоти виявлення та фіксації).

В обраному нами векторі аналізу важливо звернути увагу і на функції податкових платежів у сенсі їх поділу на податки і збори. Позиції науковців з цього приводу суттєво різняться. Так, вони стверджують, що податкам властиві такі функції: а) фіскальна та регулювальна [17, с.192]; б) фіскальна, регулююча та контрольна (як основні) [85, с.1]; в) фіскальна, розподільча, регулювальна [123, с.272]; в) фіскальна, розподільчо-регулювальна функції [124, с.16 – 17]; г) фіскальна, регулювальна, розподільна, стимулювальна, контрольна [125, с.374 – 375] тощо. Як бачимо, фіскальна функція податку присутня практично в кожному з наведених варіантів класифікації, що вказує на її особливе значення, і єдність вчених у розумінні цього факту є цілком виправданою. Ця функція є головною і найдавнішою з усіх функцій податку і безпосередньо відбиває його призначення – мобілізацію коштів у скарбницю держави або місцевого самоврядування задля забезпечення видатків на суспільно-корисні цілі. Така роль податку призводить до того, що в деяких державах фіскальна функція розглядається не як основний, а як єдиний допустимий інструмент досягнення економічної обґрунтованості податків. Зокрема, у США заборонено встановлювати податки з будь-якою іншою метою, ніж задоволення потреб бюджетів у податкових надходженнях [115, с.9]. У свою чергу серед функцій збору, виходячи з його легального визначення, фіскальна функція не є пріоритетною. У реальному житті її значення ще більше нівелюється, адже грошові кошти від справляння зборів можуть надходити поза бюджетів зразу на рахунки уповноважених суб'єктів для покриття їх витрат. Така практика існувала раніше і зовсім не виключена у майбутньому.

Розкриваючи правову природу збору на місця для паркування транспортних засобів, ураховуємо той факт, що характеристики цього податкового платежу мають комплексний та інтегративний характер. У зв'язку із цим не можна оминути увагою ще кілька аспектів. Так, слід зауважити, що у контексті платника збору він не є універсальним платежем. Вітчизняний законодавець встановлює специфічного платника паркувального збору – суб'єкта, що здійснює підприємницьку діяльність, а саме: юридичних осіб (їх відділення, представництва), а також осіб, прирівняних до юридичних осіб у правовому статусі (фізичних осіб-підприємців). При цьому як фінансово-доктринальні напрацювання, так і категоричний припис Податкового кодексу України практично виключають спори стосовно зазначеного основного елементу податково-правового механізму.

Натомість визначення Кодексом платниками збору тільки суб'єктів господарювання, на думку М. Гончаренко, фактично перетворило цей збір у плату за концессію частини території (земельної ділянки) місцевої ради [75, с.656]. Ми не можемо підтримати таку точку зору, адже традиційно вважається, що концесія – це договір, що поєднує елементи найму, підряду, оренди, фінансового лізингу. Податковий кодекс України не віднесений до законодавства, що регулює концесійні відносини. Та й взагалі легальна дефініція концесії визначає її як форму здійснення державно-приватного партнерства, що передбачає надання концесієдавцем концесіонеру права на створення та/або будівництво (нове будівництво, реконструкцію, реставрацію, капітальний ремонт та технічне переоснащення), та/або управління (користування, експлуатацію, технічне обслуговування) об'єктом концесії, та/або надання суспільно значущих послуг у порядку та на умовах, визначених концесійним договором, а також передбачає передачу концесіонеру переважної частини операційного ризику, що охоплює ризик попиту та/або ризик пропозиції (пункт 10 частини 1 статті 1 Закону України від 3 жовтня 2019 року №155-IX [126]). У такому разі ми маємо справу з

приватно-правовими відносинами, а не публічно-правовими (податковими) відносинами. Отже, ототожнення паркувального збору і концесії не видається нам обґрунтованим.

До сутнісного ракурсу, що також не викликає наукових спорів, необхідно віднести визначення аналізованого збору як прямого податкового платежу. Збір за місця для паркування транспортних засобів насправді належить до прибутково-майнових податкових платежів. Цей висновок цілком корелює пункту 1 розділу І додатку 1 до Закону України від 22 грудня 1998 року № 331 – XIV, що надає таке визначення прямих податків – податки на заробітну плату, прибутки, нерухомість, а також податки на прибутки, отримані у вигляді відсотків, у тому числі податки на доходи від користування позиками, орендної плати, роялті та всіх інших видів прибутків [127]. Жодні підстави для рішення про включення аналізованого збору до групи непрямих податкових платежів, на наш погляд, відсутні. Інший аспект характеристики паркувального збору стосується належності його історичного «попередника» (збору за припаркування автотранспорту), а також низки інших обов'язкових платежів (наприклад, готельного, курортного та ринкового зборів) до групи податкових платежів, що сплачувалися платниками у сфері послуг. Така позиція цілком відповідає рішенням, реалізованим у податковому законодавстві нашої держави до прийняття Податкового кодексу України. Нині наведену тезу можна екстраполювати й на збір за місця для паркування транспортних засобів. Цей податковий платіж також пов'язаний із сервісними послугами. На окрему увагу заслуговує питання віднесення аналізованого збору і до групи податкових платежів, безпосередньо пов'язаних із таким проявом технічного прогресу як автомобільний транспорт (різновидом сухопутного нерейкового транспорту). До неї можна включити як податкові платежі, що справляються нині (наприклад, транспортний податок), так і ті, що були виключені з податкової системи України (наприклад, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів).

Таким чином, використання законодавцем у назві окресленого платежу терміна «збір» навряд чи є вдалим. Обраний підхід суперечить законодавчому визначенню збору як обов'язкового платежу до відповідного бюджету (єдиного рахунку), що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди (зокрема внаслідок вчинення на їх користь компетентними органами та особами юридично значимих дій). Вважаємо, що збір за місця для паркування транспортних засобів варто характеризувати як умовно-обов'язковий, нецільовий, безоплатний, безповоротний, грошовий платіж до відповідного місцевого бюджету, що справляється згідно з Податковим кодексом України та має безумовний характер.

Підсумовуючи все вище викладене, зазначаємо, що відносно аналізованого податкового платежу більш справедливо вживати термін «податок» – податок за місця для паркування транспортних засобів або паркувальний податок. Правову природу аналізованого податкового платежу доцільно розкривати через його характеристику як місцевого, реального (на майно), прямого податку з суб'єктів господарювання (юридичних осіб та осіб, прирівняних до них за правовим статусом), що організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування та стоянки транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках. Саме таке розуміння властивостей зазначеного податкового платежу дозволить забезпечити ефективну реалізацію його фіскальної та інших функцій, здійснити адекватну законодавчу регламентацію, досягнути оптимального фінансового результату. Тільки легальне визначення окресленого обов'язкового платежу як податку стане «точкою відліку» подальшої модернізації його правового механізму. Передусім для цього варто здійснити суттєву корекцію відповідних статей (зокрема 10 та 268^1) Податкового кодексу України [128, с.95 – 96].

Висновки до розділу 1

1. Представники «національної» концепції історико-правового аналізу еволюції податкової системи України обмежуються її розглядом тільки за часів незалежності. Відповідно відлік першого етапу, як правило, науковці починають з 1991 року і виокремлюють три, чотири, п’ять або шість етапів еволюції податкової системи нашої держави. Часові межі виділених етапів суттєво різняться.

2. Ретроспективне дослідження нормативно-правової бази, за допомогою якої здійснювалося регулювання справляння вітчизняних «паркувальних» зборів, дозволяє виокремити три періоди її генезису і дає підстави стверджувати про значну кількість суперечностей та прогалин у відповідному сегменті вітчизняного законодавства. Одні з них відійшли в історію, інші залишилися притаманними сучасному етапу державотворення і потребують нівелювання.

3. Перший період. Значною мірою це був час прийняття місцевою владою довільних рішень, застосування законодавчих актів, які можна визначити як своєрідну спадщину радянської доби. Його початок датується 1991 роком (роком, ключовим у контексті поновлення незалежності України), закінчення – 5 червня 1993 року. Чи не головною його особливою рисою є відсутність законодавчого регулювання оподаткування паркування і стоянки транспортних засобів на загальнодержавному рівні.

4. Другий період. Його відлік слід відраховувати від 5 червня 1993 року, тривав він до 1 січня 2011 року. Ключовий законодавчий акт цього періоду (Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори») вже в першій редакції збір за парковку автомобілів уводив до підсистеми місцевих податків і зборів. Виокремити два етапи другого періоду: 1) від 5 червня 1993 року до 11 липня 1995 року; 2) від 11 липня 1995 року до 1 січня 2011 року.

5. Третій період. Його домінантним законодавчим актом є Податковий кодекс України. Його початок – 2 грудня 2010 року. Збір за місця для паркування транспортних засобів, що прийшов на заміну збору за припаркування автотранспорту, окрім корекції назви, зазнав принципової трансформації складових правового механізму. Найбільш суттєві з них стосуються платника збору, об'єкта та бази оподаткування. Доцільно виділити три етапи третього періоду. Перший етап – від 2 грудня 2010 року до 28 грудня 2014 року, другий етап – від 28 грудня 2014 року до 24 грудня 2015 року, третій етап – від 24 грудня 2015 року дотепер.

6. До альтернативних критеріїв періодизації належать: а) текстуальне визначення предметів паркування в законодавчих актах (автомобіль, автотранспорт, транспортний засіб); б) дата набуття чинності актів. Головним критерієм є хронологічний – дата прийняття нормативно-правового акта.

7. Наразі практично не виникає наукової дискусії щодо віднесення збору за місця для паркування транспортних засобів до місцевих податкових платежів. Зрештою, таке позиціонування аналізованого обов'язкового платежу відповідає сучасним світовим трендам, дозволяє точно визначити його місце у вітчизняному фіскально-інструментальному арсеналі.

8. Висновок про належність збору за місця для паркування транспортних засобів до місцевої податкової підсистеми виправданий, зважаючи на: а) формальну ознаку; б) рівень органу, якому чинним законодавством надані повноваження щодо прийняття рішення про справляння податкового платежу на конкретній території; в) периметр (формат) конкретної території, на якій передбачено справляння податкового платежу; г) різновид бюджету, у який надходить аналізований податковий платіж; д) рівень органу, що здійснює конкретизацію правового механізму збору; е) рівень органу, що приймає «допоміжні» та «дотичні» у контексті аналізованого податкового платежу рішення.

9. Збір за місця для паркування транспортних засобів є податковим платежем на майно. Він пов’язаний винятково з володінням специфічним майном (нерухомістю – земельною ділянкою з нормативно визначеними особливостями) та його використанням, а не з передачею (відчуженням) цієї власності.

10. Вітчизняний паркувальний податковий платеж є нецільовим, також його справляння не має такої передумови як вчинення юридично значимих дій на користь платника збору, що дає підстави стверджувати, що за своєю правовою природою він є податком, а не збором.

11. Кожний з трьох податкових платежів, які визначаються як збори в чинному Податковому кодексі України (збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір, військовий збір) за своєю сутністю є податками, а не зборами.

12. Характеристики вітчизняного паркувального податкового платежу мають комплексний та інтегративний характер. Так, збір за місця для паркування транспортних засобів: а) має специфічного платника – суб’єкта, що здійснює підприємницьку діяльність. Врахування при оподаткуванні нормативно визначеної бізнес-мети є новацією третього періоду; б) належить до прибутково-майнових податкових платежів; пов’язаний із сервісними послугами; в) відноситься до групи податкових платежів, безпосередньо дотичних до такого прояву технічного прогресу як автомобільний транспорт.

Окремі теоретико-методологічні та практичні проблеми розділу 1 розкрито в авторських публікація [59, 77, 108, 128].

РОЗДІЛ 2.
СПЕЦИФІКА ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ ЗБОРУ ЗА МІСЦЯ ДЛЯ ПАРКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

2.1. Обов'язкові елементи збору за місця для паркування транспортних засобів

Податок як правова категорія, як законодавча категорія водночас є цілісним та комплексним феноменом, що передбачає наявність певного набору складових. Окреслену сукупність елементів по-різному називають в науковій літературі. Зокрема, вчені оперують такими термінами: «модель податку» [129, с.154; 130, с.132], «юридичний склад податку» [131, с.113; 81, с.5]; «юридична структура податку» [131, с114]; «юридична конструкція податку» [132, с.112, 114; 131, с.116, 117; 133, с.79]; «елементи податку» [134, с.238, 239; 135, с.46; 136, с.116, 122; 137, с.22 – 23; 138, с.204]; «елементи податків і зборів» [139, с.149]; «елементи оподаткування» [140, с241 – 242]; «елементи системи оподаткування» [141, с.16]; «елементи закону про податок» [142, с.110; 143, с.116; 144, с.7]; «елементи податкового механізму» [145, с.99] і навіть «анатомія податку» [146, с.105]. В юридичній літературі справедливо наголошується, що податок повинен бути чітко визначеним у законодавстві, з наявністю вичерпної інформації, яка б давала можливість точно встановити особу-платника та порядок, відповідно до якого будуть здійснюватись розрахунки з бюджетом [147, с.195]. Водночас наведена теза потребує певної корекції, адже, концентруючи увагу на такому основному елементі як платник і на бюджетно-розрахункових відносинах, автори суттєво збіднюють аналіз податково-елементного складу, відходять від комплексного дослідження правового регулювання податкового механізму. Як відомо, навіть якщо при встановленні податкового платежу буде припущено недосконале формулювання хоча б одного з його

обов'язкових компонентів або ігнорування позиції стосовно імперативного законодавчого закріплення всього «елементного комплекту», податковий інструментарій не зможе ефективно працювати. Подібний підхід тільки загострить і без того конфліктні суспільні відносини у сфері оподаткування, вкрапить до них прояви хаотичності, спровокує платників до невиконання податкового обов'язку (у широкому розумінні). При цьому зазначене нами різноманіття підходів до визначення структури податкового платежу не є результатом намагання правознавців рухатися оригінальним шляхом, а скоріше викликане пошуком найбільш вдалих термінологічних рішень та наслідком обрання дослідниками пріоритетних критеріїв відмежування.

О.Ю. Липко цілком справедливо звертає увагу на існування певного набору встановлених законодавством елементів, які в своїй сукупності утворюють механізм податку. Поряд з цим вчений пропонує доволі незвичний ракурс подальшого дослідження окресленої проблематики. Він констатує, що визначення усіх елементів механізму податку (які є його специфічними характеристиками) щодо кожного подібного платежу при його встановленні, не є обов'язковим, а також доходить висновку, що при запровадженні збору (як індивідуально-відплатного платежу) відсутня потреба у встановленні його механізму [148, с.4]. Такі твердження науковця суперечать доктринальним напрацюванням і законодавчим приписам. Так, пункт 7.1 статті 7 ПК України категорично передбачає, що при встановленні податку визначення його 8 елементів є обов'язковим. Це саме той спеціалізований арсенал, який законодавець вважає достатнім і необхідним у контексті прийняття подібного рішення. Довільність щодо їх кола є неприпустимою, факультативність притаманна тільки податковим пільгам і порядку їх застосування. Що ж до елементного складу зборів, то, на наш погляд, ні їх індивідуальна відплатність, ні можливість платника самостійно приймати рішення про необхідність отримання спеціального права, ні погодження із встановленим законом набором елементів не впливають на

потребу у законодавчому закріпленні механізму збору. Водночас зазначимо, що зазвичай цю тему науковці обходять увагою.

Повертаючись до категоріального аспекту наукового аналізу структури податкового платежу зауважимо, що нам імпонує підхід, який був вперше висунутий академіком М.П. Кучерявенком. Авторитетний вчений запропонував спочатку термінологічну конструкцію «елементи податкового механізму» [149, с.67], а згодом – «правовий механізм податку» [150, с.96]. На нашу думку таке рішення є цілком логічним, адже відповідає природному місцю податкових платежів у системі оподаткування. Характеристика податку або збору через статику, як податкового каркасу (архітектоніки), а не функціонально-системного, динамічного явища суттєво збіднює його природні кордони. Саме податково-правовий механізм (через поєднання його матеріальних і процесуальних компонентів) дозволяє максимально точно охарактеризувати місце податку і збору в системі оподаткування, наявно продемонструвати їх вплив на відповідні суспільні відносини (він вчиняється через взаємодію складових елементів), через їх логічні та функціональні зв'язки. Не дивно, що окреслена точка зору є пануючою у вітчизняній фінансово-правовій науці [147, с.4; 151, с.9; 152, с.16; 153, с.113], її взяли на озброєння й вчені, які досліджували правове регулювання конкретних податкових платежів [154, с.9; 155, с.98; 156, с.292; 157, с.7], а також окремі іноземні фахівці.

За всієї актуальності теми податково-правового механізму ми не будемо зосереджуватися в даному підрозділі дисертації на його загальному аналізі, а стисло торкнемося питання елементного складу і сконцентруємося на безпосередньому дослідженні особливостей обов'язкових (основних і додаткових) елементів правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів.

Поділ та групування елементів правового механізму податкового платежу має суттєве теоретичне і практичне значення. Саме об'єктивна класифікація складових податково-правового механізму дозволяє

забезпечити конструктивне сполучення його елементів, їх тісну «співпрацю» та урешті-решт ефективне справляння конкретного податку чи збору, встановленого в Україні.

Зазвичай систему елементів правового механізму податкового платежу розглядають як сукупність обов'язкових і факультативних елементів. І такий поділ не викликає гострих наукових спорів. Практично у фінансово-правовій доктрині аксіомою вважається той факт, що обов'язкові елементи притаманні всім податкам і зборам [158, с.274], що справляються на території України (без виключення), а факультативні – тільки певним різновидам податків і зборів (наприклад, місцевим або загальнодержавним податковим платежам) або конкретному податку чи збору (наприклад, збору за місця для паркування транспортних засобів). В свою чергу, як правило, науковці доходять висновку, що обов'язкові (імперативні) елементи складаються з основних та додаткових. При цьому структурування групи основних елементів податково-правового механізму є найменш дискусійним (до неї включають: платника податку, об'єкт оподаткування і ставку податку). Певної корекції цієї загальної позиції припускаються тільки окремі дослідники. Одні з них, наприклад, включають до основних елементів правового механізму податку суб'єкта оподаткування (суб'єкта податку) замість платника податкового платежу [113, с.125], інші взагалі вважають, що всі елементи окрім податкової пільги є основними елементами [138, с.204], які визначаються в податковому законі.

Що ж до складу групи додаткових елементів, то їх перелік визначається вченими по-різному. Так, Г.В. Фоміна вважає, що до додаткових елементів слід віднести предмет, базу, одиницю оподаткування, методи, строки й способи сплати тощо [151, с.8 – 9]. Як бачимо у її розумінні цей перелік не є «закритим», припускає розширення. Вважаємо, що така довільність у сфері оподаткування є хибною позицією. На нашу думку, зважаючи на особливе значення податків і зборів як традиційного важеля мобілізації коштів до публічних грошових фондів, на можливість накладання суттєвих фінансових

санкцій на правопорушників у сфері оподаткування, податково-правове регулювання в Україні повинно відповідати принципу максимальної визначеності.

Разом з тим, ми можемо зустріти й іншій підхід – науковці наводять більшу кількість додаткових елементів, водночас цей список, на їх думку, не припускає розширення. При цьому вивчення практики податкової законотворчості на пострадянському просторі дозволяє констатувати, що законодавець зазвичай просто визначає коло елементів, які є обов'язковими для встановлення, та вказує, що у разі браку будь-якого з них податок вважається не встановленим [118, с.83]. Аналогічні рішення ми можемо спостерігати і у вітчизняному податковому законодавстві. Так, в Законі України «Про систему оподаткування» цей комплекс питань вирішувався переважно через призму принципів побудови та призначення системи оподаткування (стаття 3 Закону). Зокрема, до них включався принцип єдиного підходу (абзац 11). На той час вітчизняний законотворець визначав його як «забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника, ставки, об'єкта оподаткування і джерела податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг». Водночас необхідно зауважити, що в такій редакції вказаний законодавчий припис був викладений згідно до Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року №77/97-ВР [159] і втратив чинність з введенням в дію Податкового кодексу України. Навряд чи наведений перелік складових є вичерпним, проте раніше в аналізованому законодавчому акті ці моменти регулювалися ще у більш дискусійний спосіб, фактично по дотичній – законодавець визначав коло складових, регулювання яких здійснювалося виключно парламентом нашої держави, а принцип єдиного підходу у тексті першої редакції Закону навіть не згадувався.

З часом науковці змогли достучатися до вітчизняних парламентарів і в Податковому кодексі України був реалізований інший підхід. Так, пункт 7.1 статті 7 ПК України закріплює, що під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. При цьому передбачено, що елементи податку, визначені в наведеному пункті, підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються виключно цим Кодексом (пункт 7.4 статті 7 ПК України). Окреслена нами законодавча норма не є бездоганною, натомість такий вектор трансформації безумовно є прогресивним. Як бачимо раніше подібного в законодавчому полі не було, і за відсутності правової визначеності у цьому питанні, податково-правове регулювання тільки програвало.

Отже, можна констатувати, що податково-правовий механізм складають обов'язкові та факультативні елементи. У свою чергу обов'язкові елементи поділяються на основні (платники податкового платежу; об'єкт оподаткування; ставка податкового платежу) та додаткові. Саме тріада основних елементів правового механізму податку дозволяє визначити, хто саме, внаслідок якого факту та в якому розмірі повинен сплатити податок [160, с.182]. Їх безпосереднє дослідження у контексті вітчизняного паркувального оподаткування вважаємо за доцільне розпочати з аналізу чи не найпроблемнішого основного елементу правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів – ставки зазначеного податкового платежу.

Ставка оподаткування належить до групи основних обов'язкових складових правового механізму будь-якого податку чи збору. Вона відіграє визначальну роль по відношенню до кількох ключових факторів. Передусім ставка оподаткування впливає на величину коштів від податкового платежу, що спрямовуються до належних адресатів (до бюджетів). З іншого боку вона

безпосередньо пов’язана з рівнем податкового навантаження (податкового тягаря) на платника. При цьому реалізація головних функцій податків і зборів (фіскальної та регулюючої) передусім здійснюється через призму саме цього основного елементу податково-правового механізму.

Зрозуміло, що дослідження ставки оподаткування належить до кола пріоритетних векторів спрямування зусиль вітчизняних правознавців. Науковому аналізу правового регулювання ставки податку значну увагу приділяли члени Національної академії правових наук України М.П. Кучерявенко та І.Є. Криницький, також правова природа та класифікація ставки податків і зборів були предметом дисертаційного дослідження Я.В. Поліщук (наукова робота захищена у 2018 році). У тій чи іншій мірі зазначеного питання торкалася більшість правознавців, які здійснювали наукові розвідки правового забезпечення конкретних складових податкової системи України. Так, окремі моменти, дотичні до ставки збору за місця для паркування транспортних засобів розглядали такі науковці як: Т.Ю. Александрюк, І.І. Бабін, М.В. Вікторчук, Т.О. Дулік, О.В. Костяна, Ю. Крот, С.О. Магопець, Л.Г. Маркова, А.В. Рижий, В.І. Скоробагач, Т. Станкус, В.В. Шалімов, В.В. Ясько. Водночас, варто зауважити, що науковий супровід цього сегменту податково-правового регулювання окресленого збору потребує суттєвого посилення, адже його дослідження мали переважно «мозаїчний» і поверховий характер. Наразі у вітчизняній фінансово-правовій доктрині відсутні роботи, присвячені законодавчій регламентації ставки збору за місця для паркування транспортних засобів. Саме тому виникає потреба у здійсненні ретроспективного аналізу законодавчої регламентації ставки паркувального податкового платежу, у визначенні сучасного стану нормативно-правового забезпечення окресленого елементу правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів, у з’ясуванні його специфіки, а також напрацюванні рекомендацій щодо вдосконалення відповідного законодавчого забезпечення.

Як ми вже зазначали, вітчизняний законотворець, враховуючи сутність ставки оподаткування, відносить її до елементів, що обов'язково визначаються під час встановлення податку чи збору. У свою чергу, в українській фінансово-правовій науці ставку податку (поряд з об'єктом оподаткування та платником податкового платежу) цілком виправдано відносять до такої підгрупи обов'язкових елементів податково-правового механізму як основні [161, с.9; 162, с.10 – 11; 163, с.143; 164, с.50; 148, с.14; 165, с.89; 166, с.11,14; 167, с.9, 11]. Ми цілком поділяємо окреслений підхід. Окрім наведених обставин, додатковими аргументами на користь особливого значення ставки в системі оподаткування є її: а) тісна взаємопов'язаність з іншими елементами податкового платежу; б) надважлива роль у фіскальному «наповненні»; в) місце впливового регулюючого інструменту економічної активності особи.

Водночас, загальна характеристика ставки податку є однією з найбільш усталених і несуперечливих [168, с.253]. Дискусії, що перманентно загострюються стосовно цього елементу сучасного правового механізму податкового платежу переважно мають економіко-прикладний характер. При цьому слід зазначити, що ставка податку/збору (ставка оподаткування) є надзвичайно мінливим компонентом вітчизняного податково-правового механізму. Майже двадцять років наведену позицію відстоюють представники Харківської наукової школи податкового права. Так, професор І.Є. Криницький цілком справедливо наголошує, що в сучасних умовах особливістю регулювання ставки податку є її граничний динамізм, вірогідно, це самий рухливий з елементів правового механізму податку. Звичайно, що окреслена обставина дозволяє владі не тільки оперативно реагувати на виникаючі реалії, але і йти при цьому як би шляхом «найменшого супротиву». Однак часто така підвищена мобільність містить у собі негативні моменти, створюючи протиріччя в чинному законодавстві [169, с.114]. У свою чергу академік М.П. Кучерявенко слушно констатує, що за допомогою ставки податку можна оперативно реагувати на зміни або стимулювати їх,

практично не змінюючи механізм платежу в цілому [170, с.542]. Знаний науковець справедливо стверджує, що законодавче коригування конкретного податку при цьому відбувається шляхом зміни ставок податку і подібна практика лежить в основі традиційного податкового маневрування [171, с.218]. На його думку, в багатьох випадках законодавче регулювання конкретного податку здійснюється без зміни стабільних податкових нормативних актів, а лише шляхом зміни ставок податку в поточних нормативних актах (практично кожний Закон України про Державний бюджет України на поточний рік містив цілу низку змін ставок податків) [168, с.255]. Наведені висновки є логічними та виправданими, окрім тези про можливість зміни ставок податкових платежів Законом України «Про Державний бюджет України» на конкретний рік. Наведене твердження не відповідає сучасним законотворчим реаліям і є справедливим тільки для часів, що передували кодифікації податкового законодавства. З прийняттям же Податкового кодексу України набули чинності категоричні нормативні приписи: а) стосовно «загальної ексклюзивності» Кодексу – в регулюванні суспільних відносин, що виникають у сфері справляння податкових платежів та щодо «спеціальної унікальності», виключного пріоритету цього кодифікованого акту – у визначенні ставки податку (ставки оподаткування); б) стосовно неналежності бюджетних законів до податкового законодавства нашої держави; в) щодо можливості зміни положень ПК України тільки шляхом внесення змін до нього; г) стосовно закріплення єдиного підходу до встановлення податків і зборів.

Натомість, необхідно звернути увагу на ту обставину, що законодавча регламентація ставки окремих податкових платежів (зокрема, збору за місця для паркування транспортних засобів) не відповідає зазначеній загальній тенденції. Так, з часів запровадження чинного варіанту справляння цього податкового платежу, реалізований вітчизняним законотворцем підхід до модернізації законодавчого регулювання основних елементів його податково-правового механізму (стаття 268^1 ПК України) є скоріше

виключенням із загального правила. Зміни до нормативно-правового регламентування платника збору та об'єкту оподаткування вносилися фактично у такому ж темпі як і до законодавчого забезпечення ставки оподаткування, а саме: а) підпункт 268¹.1.1 пункту 268¹.1 (платники збору) змінювався одним законом [172], підпункт 268¹.2.1 пункту 268¹.2 (об'єкт оподаткування збором) корегувався двома законами [172; 173], підпункт 268¹.3.1 пункту 268¹.3 (ставки збору) модифікувався тільки одним законом [80]. Тобто, законодавча трансформація окреслених основних елементів правового механізму аналізованого податкового платежу здійснювалася за допомогою трьох різних профільних законів (що, до речі, не додавало єдності та цілісності правовому регулюванню), а самі зміни були досить різноманітними (вони не тільки мали принципово-змістовний, але й умовно-технологічний характер).

Безпосередній аналіз кількісних параметрів ставки збору, що зазнали змін, дає підстави зазначити, що законотворець відмовився від «схеми», обраної у першій редакції ПК України. Так, раніше підпункт 266.3.1 пункту 266.3 статті 266 Кодексу визначав, що ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі від 0,03 до 0,15 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Між іншим, такий підхід не викликав широкої наукової дискусії. Вчені (як правознавці [174, с.99; 175, с.477], так і економісти [124, с.358, 362; 176, с.227]) цілком його сприйняли і обмежувались дослівним цитуванням наведеного нормативного припису, або при аналізі правового механізму збору взагалі не згадували про його ставку [177, с.96]. Поряд із цим в юридичній літературі висловлювалася й критична позиція з приводу таких параметрів ставки збору за місця для паркування транспортних засобів, зокрема, щодо доцільності її прив'язки не до неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, а до мінімальної заробітної

плати. На погляд, І.І. Бабіна: «різке, практично у два рази збільшення мінімальної заробітної плати з 1 січня 2017 року призвело до надмірного зростання податкового навантаження зі сплати окресленого збору на операторів паркування. Парламенту України довелось вносити зміни до профільного кодифікованого акту і зменшувати максимальну межу збору вдвічі (з 0,15% до 0,075%)». Науковець вважає, що доцільно було б відмовитись в ПК України від обов'язкової мінімальної ставки збору і залишити це питання на розсуд місцевим радам. Наведене, на його погляд, дало б змогу при диференціації ставки збору точніше врахувати особливості місцезнаходження та типу паркувальних майданчиків, збільшити їх кількість і відповідно, збільшити надходження до місцевих бюджетів від сплати збору за місця для паркування транспортних засобів [102, с.14]. На нашу думку, таке обґрунтування не є переконливим, адже законодавець, змінивши текстуальну конструкцію щодо розміру ставки збору (замість «від 0,03 до 0,15» використав «до 0,075»), відмовився від встановлення обов'язкової мінімальної ставки збору та надав можливість місцевим радам враховувати при визначенні ставки оподаткування спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування, площу спеціально відведеного місця, їх кількість та заповнюваність, режим роботи. Отже, суттєвого зниження зазнала не тільки максимальна межа ставки збору, але й її мінімальна межа.

Аргумент щодо нібито спрямування зміни ставки збору на нівелювання надмірного зростання податкового тягаря, також потребує критичної реакції. Згідно до Пояснювальної записки до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України» [178] прийняття зазначеного законопроекту було зумовлено необхідністю забезпечення збалансованості бюджету, адаптації до норм Європейського законодавства. При цьому у проекті Закону від 15 вересня 2016 р. відсутня жодна згадка про аналізований збір. Тільки доопрацьований проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо забезпечення збалансованості

бюджетних надходжень у 2017 році» від 3 листопада 2016 р. містив пропозицію щодо заміни у підпункті 268¹.3.1 пункту 268¹.3 статті 268¹ Кодексу цифри і слова «0,03 до 0,15» цифрами і словом «0,015 до 0,075», а остаточний (чинний зараз) варіант знайшов відбиття тільки у тексті законопроекту до другого читання від 20 грудня 2016 р. У свою чергу, згідно до Пояснювальної записки від 3 листопада 2016 р. до доопрацьованого проекту: «Перегляд окремих положень Податкового кодексу України у зв'язку із збільшенням у 2017 році розміру мінімальної заробітної плати до 3200 гривень дозволить уникнути додаткового навантаження на платників податків» [178]. Тобто саме таким чином законодавець відреагував на окреслений проблемний момент. Наведене свідчить про певну спонтанність рішення щодо зміни розміру ставки збору за місця для паркування транспортних засобів та, як це часто відбувається у вітчизняній законотворчості, про порушення парламентарями «ідеології» законопроекту в цій частині [179, с.88].

Аналізуючи сучасний стан законодавчої регламентації ставки збору за місця для паркування транспортних засобів слід передусім відштовхуватися від загального визначення ставки податку. Її законодавчу дефініцію містить пункт 25.1 статті 25 Податкового кодексу України, у ньому закріплено положення згідно до якого ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування [73]. Вітчизняні науковці часто обмежуються дослівним цитуванням наведеної норми [175, с.174; 180, с.461; 181, с.221], не заглиблюючись в аналіз зазначеної правової категорії. Таке рішення, вочевидь, є наслідком консенсусу щодо дефініції ставки податку в науковому середовищі. Відповідно, вчені-фінансисти фактично уникають дослідження ставки оподаткування як комплексного явища, якщо ж і аналізуються його окремі прояви (як елементу податку, як елементу структури податку, як елементу закону про податок, як елементу податкових зобов'язань [182, с.75 – 77], як елементу податково-правового механізму, як елементу податкового

розрахункового механізму тощо), то вкрай поверхово. Зазвичай вони рухаються шляхом «найменшого супротиву» та не відходять від позиції, реалізованої у чинному податковому законодавстві нашої держави.

Водночас, слід зауважити, що цитоване нами базове визначення ставки податку, зазвичай, сприймається як аксіома і дослідниками правового регулювання конкретних податкових платежів, зокрема, збору за місця для паркування транспортних засобів. При цьому сучасні науковці окрім посилання на статтю 25 ПК України, спираються на законодавчі приписи, регламентуючі справляння окресленого податкового платежу. Зрозуміло, що фундаментом їх наукових пошуків слугує пункт $268^1.3$ та пункт $268^1.4$ статті 268^1 ПК України. Так, підпункт $268^1.3.1$ пункту $268^1.3$ зазначеної статті Кодексу закріплює, що ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року [73]. Такий варіант є чинним з 1 січня 2017 року, проте його відносна стабільність не є наслідком оптимальності обраного законотворцем рішення та техніко-юридичної довершеності законодавчої регламентації вітчизняного паркувального оподаткування, натепер проблемних моментів (прогалин та протиріч) у законодавчій регламентації ставки збору за місця для паркування транспортних засобів вистачає. Деякі з них належать до «орбіти» матеріально-правового регулювання (стосуються кількісних параметрів ставки збору); інші – мають відношення до процесуально-правового блоку (торкаються порядку її встановлення).

Так, навіть поверховий аналіз ставки збору за місця для паркування транспортних засобів дозволяє стверджувати, що ми фактично маємо справу з умовно-граничною ставкою. До такого висновку нас спонукає встановлення на законодавчому рівні чіткої межі розміру ставки збору, адже у тексті пункту $268^1.3$ статті 268^1 Податкового кодексу України застосована формула

«до … відсотка». В свою чергу, згідно до статті 27 ПК України граничною ставкою податку визнається максимальний або мінімальний розмір ставки за певним податком, встановлений цим Кодексом [73]. Ми у повній мірі поділяємо підхід законотворця до визначення граничної ставки і у такій оцінці наведеної дефініції непоодинокі. Зокрема, подібної позиції дотримуються Д.О. Гетманцев, В.Л. Форсюк та І.С. Бєліцький [147, с.230]. На їх думку, найвищий показник підвищеної ставки і найнижчий показник зниженої ставки і являють собою граничні ставки податку, яка передбачена у статті 27 ПК України. Хоча певні виключення у наведеному питанні існують, не всі правники є прихильниками зазначеної точки зору. Так, з одного боку, ми вважаємо цілком справедливою тезу академіка М.П. Кучерявенка, що встановлення граничного розміру ставки оподаткування може створити підстави для закріплення певної межі в податковому тиску, при якому зберігаються стимули для господарської активності платників податків. Водночас, не можемо підтримати його висновок: «граничною ставкою оподаткування є ставка, що встановлює максимальний розмір ставки оподаткування за певним видом податку» [163, с.210]. На наш погляд, таким чином автор штучно обмежує природні межі граничної ставки, порушує її дуалістичний характер. Водночас, слід зауважити, що застосований у Податковому кодексі України формат ставки збору за місця для паркування транспортних засобів можна трактувати двозначно: не тільки як ставку від нуля, від абсолютного мінімуму до встановленої максимальної величини (як зростаючу), але й як ставку від конкретного максимуму до абстрактної мінімальної величини (за зворотним виміром). При цьому правозастосовна практика виходить з того, що законодавець встановив ставку аналізованого податкового платежу як максимально-граничну (максимум становить 0,075% мінімальної заробітної плати).

Окремо надамо аргументацію нашої позиції щодо визначення ставки збору за місця для паркування транспортних засобів як умовно-граничної. Вважаємо, що взагалі можливими є два варіанти застосування порогових

ставок оподаткування: перший – встановлення абсолютної ставки; другий – закріплення відносної ставки. При цьому абсолютно-граничні ставки «працюють» за формулою «від … до …», передбачаються як нижча, так і найвища межі ставки, і саме ці кількісні параметри безпосередньо впливають на оподаткування. Як ми вже зазначали, ставка збору за місця для паркування транспортних засобів формується за іншою формулою («до …»). Таким чином, щодо аналізованого податкового платежу вітчизняні парламентарі застосували умовно-граничну ставку, її величина обмежується тільки з одного боку (з максимального), а її пороговість є відносною.

Інший аспект аналізу кількісних параметрів ставки збору за місця для паркування транспортних засобів обрала А.В. Рижий. Для збільшення надходжень до дохідної частини місцевих бюджетів вона пропонує відмовитися від формату ставки збору, що зараз реалізований в українському законодавстві, і збільшити розмір ставок цього податкового платежу. Деталізуючи свою пропозицію дослідниця наголошує на доцільності відмови від прив’язки ставки оподаткування до мінімального розміру заробітної плати. Науковиця рекомендує встановити фіксовану ставку в гривнях за 1 квадратний метр паркувальної площі [183, с.11]. При цьому рішення щодо встановлення розміру ставки, на її погляд, повинно належати до повноважень місцевої влади (сільської, селищної, міської ради або ради об’єднаних територіальних громад). Вважаємо, що у наших сьогоднішніх вітчизняних реаліях такий підхід навряд чи є доцільним і навіть законним, адже передача на відкуп місцевій владі компетенції щодо встановлення місцевих податків і зборів передусім суперечить Основному Закону нашої держави, створює додаткові системні ризики у сфері оподаткування, позбавляє правове регулювання справляння збору за місця для паркування транспортних засобів гнучкості та динамізму.

Розглянемо ще один ракурс характеристики ставки оподаткування в контексті вітчизняного паркувального збору. Так, М.В. Вікторчук стверджує, що на сьогодні в Україні до місцевих податків і зборів застосовуються лише

пропорційні та тверді ставки. Зокрема, пропорційні ставки, на її думку, встановлено для податку на майно (окрім транспортного податку) та туристичного збору, тверді – для транспортного податку, збору за місця для паркування транспортних засобів [105, с.39]. Така позиція дисонує з підходом щодо класифікації ставок оподаткування за таким критерієм як метод оподаткування (метод встановлення ставки податкового платежу), який відстоює більшість науковців. Зміна розміру податку або збору залежно від величини бази оподаткування дозволяє вітчизняним фахівцям-фінансистам виокремлювати тверді (абсолютні, рівні) та пропорційні (відносні) ставки оподаткування. Рівна ставка – передбачає фіксовану суму податку (ставка встановлюється у твердій сумі), яка стягується з кожного платника без урахування бази оподаткування. Пропорційна ставка – передбачає рівну частину стягнення податку відносно до будь-якої бази оподаткування. Це означає, що сума податкових зобов'язань змінюється пропорційно до зміни бази оподаткування [147, с.231], розмір податку встановлюється в певному співвідношенні до одиниці обкладення [168, с.258]. За таких обставин навіть простий логічний аналіз неминуче призведе дослідника до висновку про відносність ставки збору за місця для паркування транспортних засобів, тобто про застосування законодавцем щодо цього податкового платежу пропорційної ставки оподаткування.

Далі розглянемо більш ретельно проблематику такого процесуального (процедурного) аспекту регулювання вітчизняного паркувального збору як його встановлення. У цьому контексті передусім варто згадати положення Основного закону нашої держави. Пункт 1 частини 2 статті 92 Конституції України закріплює, що виключно законами України встановлюються система оподаткування, податки і збори [33]. У свою чергу, стаття 7 Податкового кодексу України регламентує, що такий елемент як ставка обов'язково визначається під час встановлення податку (пункт 7.1) та вона визначається виключно цим Кодексом (пункт 7.4). Стаття 12 ПК України (підпункт 12.1.4 пункту 12.1) закріплює, що положення, визначені в пунктах 7.1 та 7.2 статті 7

ПК України встановлює парламент нашої держави. Натомість, підпункт 12.4.1 пункту 12.4 статті 12 ПК України відносить право на встановлення ставок місцевих податків та зборів в межах ставок, визначених ним Кодексом до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад. Відповідно до пункту 24 частини 1 статті 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [184] рішення про встановлення місцевих податків і зборів приймається виключно на пленарних засіданнях зазначених рад. Порушення конституційного припису щодо встановлення податкових платежів законом та корелюючих йому норм ПК України дублюється й в підпункті 268^1.4.1 пункту 268^1.4 статті 268^1 Кодексу [73]. На наше переконання Верховна Рада України не може делегувати своє виключне конституційне право на нижчий (місцевий) рівень. У такому важливому питанні як встановлення ставки податкового платежу це призводить до колізійності та порушення цілісності податково-правового регулювання [185, с.61].

В умовах проведення в Україні реформи децентралізації та зважаючи на світові тренди законодавчого регулювання місцевого оподаткування, передача відповідних повноважень від державної влади до органів місцевого самоврядування є нагальною потребою сьогодення. Натомість, рух в окресленому напрямку повинен здійснюватися у правовому полі і вимагає внесення змін і доповнень до Основного закону нашої держави та Податкового кодексу України.

Останнє проблемне питання, яке заслуговує на увагу у контексті дослідження ставки збору за місця для паркування транспортних засобів, стосується особливої «зони», що знаходиться на перетині матеріального і процедурного податково-правового регулювання. Цей дискусійний момент полягає у застосуванні пунктом 3 «Прикінцевих та перехідних положень» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» (прийнятого 20 грудня 2016 року)

коефіцієнту 0,5 до встановлених на 2017 рік органом місцевого самоврядування ставок окремих податкових платежів, зокрема, для платників збору за місця для паркування транспортних засобів [80]. Зазначене положення набувало чинності з 1 січня 2017 року і діяло до прийняття відповідним органом місцевого самоврядування рішення про встановлення ставок місцевих податків і зборів на 2017 рік відповідно до цього Закону. Таким чином, встановлювався ще один формат ставки аналізованого податкового платежу. Подібні випадки прийняття законів з питань оподаткування «в останню хвилину» («під ялинку»), порушення принципу стабільності (на якому повинне ґрунтуватися податкове законодавство України), застосування тимчасових параметрів елементів податково-правового механізму вносять суттєву дисгармонію в податково-правове регулювання, можуть призвести по суттєвого порушення прав учасників податкових правовідносин.

Таким чином, у підсумку можемо констатувати, що трансформація ставки збору за місця для паркування транспортних засобів не дала очікуваного результату, адже досі не реалізовано належним чином його фіскальний та регулюючий потенціал. Відповідно вважаємо, що подальші зміни стосовно цього основного обов'язкового елементу правового механізму аналізованого податкового платежу є неминучими. На нашу думку, наявні колізії передусім можуть бути усунені шляхом повернення до формату ставки збору «від … до … відсотків». Встановлення на законодавчому рівні таких меж (як верхніх, так і нижніх параметрів ставки оподаткування) додасть визначеності правовому регулюванню і дозволить обмежити довільну правотворчість органів місцевого самоврядування. При цьому краще взагалі встановлену таким чином ставку прив'язати не до мінімальної заробітної плати, а до суми платежу, що сплачується за послуги з паркування і стоянки (у відсотках до неї), адже зараз розмір збору за місця для паркування транспортних засобів жодним чином не залежить від величини цього платежу. В свою чергу сума, яка сплачується за ці сервісні

послуги суттєво різниться (інколи в рази), в окремих містах вона вже досягла європейського рівня і територіальні громади втрачають значні обсяги надходжень до місцевих бюджетів.

Також, на наш погляд, доцільно передбачити в Конституції України окремий розділ, присвячений системі оподаткування. Для цього на рівні Основного Закону нашої держави доцільно: а) надати повноваження органам місцевого самоврядування на встановлення окремих елементів місцевих податків і зборів (зокрема, пільг з оподаткування та ставок податкового платежу); б) виключити можливість зміни протягом бюджетного року податкової системи нашої держави, ставок податкових платежів та пільг з оподаткування; в) виключити внесення змін до елементного складу податків і зборів пізніше як за 6 місяців до початку нового бюджетного року в якому планується їх запровадити [186, с.62].

Як ми вже зазначали, до основних елементів податково-правового механізму належить і об’єкт оподаткування. Податкове законодавство нашої держави традиційно пропонує визначення цього поняття через перерахування його складових, через встановлення їх видового різноманіття. Ще в Законі України «Про систему оподаткування» до об’єктів оподаткування включалися доходи (прибуток), додана вартість та вартість (послуг, продукції, робіт) або її натуральні показники, майно (фізичних і юридичних осіб), спеціальне використання природних ресурсів та інші об’єкти, визначені законами України про оподаткування [30]. Вочевидь вітчизняний законотворець уважав таке рішення ідеальним, адже стаття 6 Закону, що містила зазначений законодавчий припис, не зазнала жодних змін за час чинності Закону (за майже двадцять років). Наведена позиція у подальшому стала базою для рішення, реалізованого в Податковому кодексі України. Так, пункт 22.1 статті 22 ПК України «Об’єкт оподаткування» закріплює, що ним можуть бути дохід (прибуток) або його частина, товари, майно, обороти з реалізації та операції з постачання (товарів, робіт, послуг). Також до об’єкта оподаткування включаються й інші об’єкти, що визначені в такій якості

податковим законодавством і з наявністю яких пов’язується виникнення у платника податкового обов’язку. Фактично Кодекс замість законодавчої дефініції надає загальну характеристику аналізованого основного елементу податково-правового механізму, окреслює його контури через перелік можливих різновидів. При цьому парламентарі не вважають за потрібне надати цьому списку вичерпного характеру, він не є «закритим». Вважаємо, що такий підхід містить певні вади, адже через відсутність законодавчої дефініції об’єкту оподаткування, чіткої кількісної та якісної визначеності щодо його складових закладається колізійність у розумінні цього системоутворюючого у сфері оподаткування поняття.

За таких обставин чинний варіант законодавчого закріплення об’єкта оподаткування не є ні класичним у юридико-технічному контексті, ні ідеальним. Значною мірою він має технологічний характер і не передає всіх сутнісних ознак зазначеної економіко-правової категорії. До проблемних моментів, які виникають внаслідок такого рішення українських парламентарів, можна віднести наступні. По-перше, завдяки реалізації зазначеного підходу законодавець вкрапляє до вітчизняного податково-категоріального апарату тавтологію, адже здійснюється спроба визначити одну категорію за рахунок подібної до неї за значенням. При цьому, у нашій ситуації тавтологія взагалі досягає абсолюту, зміна словесної форми виразу відсутня, застосовується дублювання, яке нічого нового не привносить (об’єкт визначається через об’єкт). Навряд чи такий підхід сприяє досягненню правової визначеності у сфері оподаткування. По-друге, законодавець фактично перераховує не об’єкти, а предмети оподаткування. Хоча треба визнати, що термін «предмет оподаткування» в податковому законодавстві нашої держави не вживається (аналогічна ситуація склалася і в більшості пострадянських країн). Попри це, науковці широко застосовують в своїх роботах зазначену категорію. В юридичній літературі предмет оподаткування (предмет податку) цілком слушно визначається як матеріальна основа об’єкта оподаткування [160, с.182], як певна матеріальна

категорія (якій властиві кількісні, якісні та вартісні характеристики), однак існування якої само по собі не породжує жодних податкових наслідків [187, с.149]. Тобто, будь-який об'єкт оподаткування варто розглядати як комплексне, синтезоване поняття, яке утворюється за рахунок об'єднання предмету оподаткування та юридичного факту (юридичних фактів). Не випадково в англомовній літературі на противагу «об'єкту оподаткування» вживається такий термін як «taxable event». Зазвичай фахівці-філологи перекладають його як «податкова подія» (ситуація або подія, що тягне за собою вимогу сплатити податок) [188, с.103] або «оподатковувані випадки» (термін, який використовується для визначення події, що впливає на відповідальність особи перед оподаткуванням) [189, с.191]. По-третє, обрана в чинному податковому законодавстві України версія визначення об'єктів оподаткування суттєво ускладнює механізм усунення такого негативного економіко-правового явища як внутрішнє подвійне оподаткування. Адже, якщо виходити з тієї обставини, що майно є об'єктом оподаткування, то вкрай небажано з позиції доктрини податкового права одночасно упроваджувати і справляти такі податкові платежі як плата за землю та збір за місця для паркування транспортних засобів. Зазначені податкові платежі спрямовані на оподаткування нерухомого майна (земельної ділянки), при цьому вони водночас є і місцевими, і майновими. Їх розмежування проходить саме по лінії юридичного факту (складного юридичного факту, фактичного складу). При цьому для мінімізації конфліктності при їх справлянні законодавець вимушений через призму визначення понять закріпити, що не належать до спеціально відведених автостоянок гаражі, автостоянки, власники або користувачі яких є платниками земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, а також земельні ділянки, що належать до прибудинкових територій (абзац третій підпункту 14.1.229 пункту 14.1 статті 14 ПК України).

На наш погляд, оптимальною у контексті дефінітування бінарного об'єктно-предметного компоненту правового механізму податкового платежу

може стати така «дорожня карта». Перший крок – визначення в Податковому кодексі України окреслених тісно пов'язаних категорій через фіксацію їх змістовної характеристики за формулою «об'єкт/предмет оподаткування – це …». Наступний крок – законодавче закріплення існуючих різновидів предмету оподаткування та юридичних фактів, що за наявності призводять до справляння податків і зборів. Вважаємо, що при цьому не варто обмежуватися тільки їх перерахуванням, слід здійснити характеристику зазначених складових, мінімізувавши можливість іншого тлумачення. Третій крок – це подальша деталізація структурних компонентів об'єкта/предмета оподаткування стосовно конкретного податку або збору, граничне уточнення предмета та юридичного факту (фактичного складу) щодо кожного податкового платежу.

Намагання вітчизняних парламентарів досягнути стабільності законодавчої бази, уникнути частого внесення змін до ПК України за допомогою використання в тексті цього профільного кодифікованого акту при визначенні системних правових категорій фраз на кшталт «та інші», «й інші» та подібних до них, залишаючи список виокремлених при структурно-інтерпретаційному аналізі одиниць (різновидів) відкритим, не сприяє досягненню омріяного результату. На наш погляд, така практика не відповідає сучасному тренду законотворчості у сфері оподаткування. Справа полягає в тому, що до специфіки податково-правового регулювання належить, зокрема, та обставина, що підзаконне нормативно-правове регулювання в цій сфері економічного життя є мінімальним. Відповідно, зміни до ПК України є неминучими, інший варіант «заповнення» прогалин не буде ні дієвим, ні законним. Відтак, застосування в податковому законодавстві зазначеного категоріального люфту не рятує ситуацію, не може слугувати ефективним компенсаційним інструментом. Вважаємо, що від досягнення максимальної чіткості, конкретності профільного законодавства виграє не тільки податково-правова теорія, але й практика правозастосування.

Зрозуміло, що такі підходи, реалізовані у Податковому кодексі України, впливають на позицію сучасних науковців щодо розуміння специфіки об'єкта оподаткування, виокремлення його сутнісних ознак, побудови відповідної дефініції. При цьому вчені або дослівно повторюють законодавчу норму [190, с.84; 191, с.137; 192, с.80 – 81; 180, с.331], або припускаються її певної редакційної інтерпретації. Наприклад, констатується, що об'єкти оподаткування – це визначені чинним законодавством (доходи, прибуток, обсяги реалізації, обороти з реалізації, митна вартість тощо) [193, с.94]. Хоча у цьому випадку довільність у визначенні об'єкта оподаткування є нелогічною і невиправданою. Незрозуміло, чому науковець наводить об'єкти, які не містяться в пункті 22.1 статті 22 ПК України, і, навпаки, не вказує об'єкти, що прямо закріплені у зазначеній нормі Кодексу. Зокрема, навіть не згадується в цьому аспекті поряд з об'єктом прибуткового оподаткування (доходи, прибуток) об'єкт реального оподаткування (майно). Ситуацію не виправляє навіть вказівка правознавця на можливість розширення зазначеного переліку (через приписку «тощо»).

Зрозуміло, що об'єкт оподаткування як один із основних елементів правового механізму податкового платежу, як один із обов'язкових елементів податкового обов'язку породжує зацікавленість вітчизняних дослідників. Водночас ми не можемо погодитися з наданням йому надзвичайного значення. Так, окремі правознавці відносять об'єкт оподаткування до первісних елементів правового механізму податку, стверджують, що він має первинне значення. На таке рішення А.С. Дубоносової вплинула функціональна роль об'єкта оподаткування при формуванні, визначенні та реалізації податкового обов'язку [194, с.8]. У свою чергу, на думку С.В. Пархоменко-Цироцянц, для встановлення того чи іншого податкового платежу передусім необхідно обрати саме об'єкт оподаткування і тільки потім, з огляду на нього, доцільно визначати суб'єкт, одиницю оподаткування, податкові пільги і строки сплати [195, с.74 – 75]. Близької

позиції дотримуються деякі інші фахівці-фінансисти. Зокрема, науковці констатують, що об’єкт оподаткування є основою для виникнення обов’язку сплати податку [196, с.76], відносять його до базових інструментів податкового механізму мобілізації доходів [197, с.18], стверджують, що з-поміж усіх інших елементів він набуває найголовнішого значення для розвитку податкових відносин [160, с.180], посідає особливе, визначальне місце для того чи іншого податкового платежу [160, с.182]. Упевнені, що такої ваги науковці надають об’єкту оподаткування через його наочність, адже об’єкт/предмет оподаткування часто вказуються в назві податкового платежу (наприклад, податок на прибуток підприємств або податок на доходи фізичних осіб). Водночас варто зауважити, що його розуміння як своєрідного суперелементу викривляє справжнє співвідношення об’єкта оподаткування з іншими елементами податково-правового механізму. У разі аби він дійсно займав подібне місце, то у податковому правовому механізмі було б порушено баланс і постало питання ефективності податково-правового регулювання.

Законодавчій регламентації об’єкта оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів присвячено підпункт 268^1.2.1 пункту 268^1.2 статті 268^1 ПК України [73]. Передбачено, що об’єктом оподаткування щодо аналізованого податкового платежу є земельна ділянка, що, згідно з рішенням місцевої ради (сільської, селищної, міської, об’єднаних територіальних громад), спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на тротуарах, автомобільних дорогах загального користування, в інших місцях, а також комунальні стоянки, гаражі, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), що побудовані за кошти місцевого бюджету. Отже, як предмет оподаткування визначено майно, а конкретніше – нерухоме майно (земельна ділянка, будівля, споруди, приміщення в них). Специфіку вітчизняному паркувальному збору надає саме цільове призначення цієї нерухомості, юридичні факти щодо неї. Таким спеціальним юридичним фактом слід вважати її використання з бізнес метою – для паркування або

стоянки транспортних засобів. Тому зосередимося на більш детальному аналізі паркування та стоянки у контексті законодавчої регламентації справляння збору, бо саме ця діяльність відіграє ключову роль.

У науковій літературі висловлена точка зору, згідно з якою в широкому сенсі паркування автотранспорту – це тимчасова стоянка автотранспортного засобу, незалежно від марки та власності у спеціально обладнаних або відведених для цього місцях, визначених органами місцевого самоврядування, без відповідальності за збереження транспортного засобу [67, с.711]. Фактично автори роблять висновок, що паркування тотожне стоянці. Така позиція має право на існування, адже в обох випадках ми маємо справу з тимчасовим припиненням руху транспортного засобу. Проте, ні законодавчі акти, що регулюють дорожній рух, ні чинне податкове законодавство України не дають підстав для такого умовиводу.

З одного боку, необхідно вказати, що в Законі України «Про дорожній рух» [198] тільки один раз згадується про платні стоянки та колективні гаражі (стаття 6). При цьому ця діяльність розглядається тільки через призму повноважень міських рад та їх виконавчих органів, районних рад та районних державних адміністрацій щодо встановлення порядку і здійснення заходів із забезпечення охорони транспортних засобів. Поряд з цим у наведеному законодавчому акті вживаються терміни, похідні від категорії «стоянка»: стоянка таксі (статті 6, 7), місця для стоянки учасників дорожнього руху (стаття 9), порядок стоянки (стаття 41), спеціальні майданчики та стоянки для тимчасового зберігання (стаття 52^3), правила стоянки (стаття 53^1). Що ж до паркування транспортних засобів і майданчиків для цього, то різноманітні аспекти паркувальної діяльності також регламентуються в низці статей Закону (6, 7, 53^1). Крім того, обов’язок учасників дорожнього руху оплачувати вартість послуг з користування майданчиками для платного паркування транспортного засобу закріплена в статті 16 Закону, а стаття 52^2 вказаного законодавчого акту присвячена регламентації оплати послуг виключно з їх паркування та контролю за здійсненням такої оплати. Таким

чином, профільний закон України, що регулює суспільні відносини у сфері дорожнього руху та його безпеки передбачає платне розміщення транспортних засобів на спеціалізованих паркувальних майданчиках. Цікавим є також унормування мінімальної кількості місць для паркування Так, частина 2 статті 25 Закону встановлює, що в Києві, Севастополі, Сімферополі, а також у містах, що є адміністративними центрами областей, виконавчі органи міських рад забезпечують розміщення, обладнання та функціонування паркувальних майданчиків, виходячи з кількості таких місць в Києві не менше 10 відсотків від населення міста, а в інших зазначених містах – не менше 5 відсотків від їх населення.

З іншого боку, Правила дорожнього руху, видані Кабінетом Міністрів України відповідно до Закону України «Про дорожній рух», взагалі не оперують категорією «парковка» чи «паркування», натомість містять дефініції «зупинки» та «стоянки» [199]. Так, зупинка визначається як припинення руху транспортного засобу на час до 5 хвилин або більше, якщо це необхідно для посадки/висадки пасажирів чи завантаження/розвантаження вантажу, а також для виконання приписів, що встановлені цими Правилами (виконання вимог регулювальника або сигналів світлофора, надання переваги тощо). У свою чергу, стоянка – це припинення руху транспортного засобу на час, більший ніж 5 хвилин, з причин, не пов’язаних з необхідністю виконання вище наведених вимог, посадкою/висадкою пасажирів або завантаженням/розвантаженням вантажу. Як бачимо, головна відмінність між зупинкою та стоянкою, на думку нормотворця, полягає у темпоральному факторі (тривалості припинення руху транспортного засобу) та причинах припинення руху.

Правила дорожнього руху встановлюють, що зупинка і стоянка транспортних засобів на дорозі повинні здійснюватись у спеціально відведених місцях чи на узбіччі. Тільки за відсутності таких місць чи узбіччя або коли зупинка чи стоянка там неможливі, вони дозволяються біля правового краю проїзної частини (пункт 15.1). При цьому у житловій зоні

стоянка транспортних засобів поза спеціально відведеними місцями, а також їх розташування, що утруднює рух пішоходів і проїзд оперативних чи спеціальних транспортних засобів, забороняються (пункт 26.2).

За допомогою інформаційно-вказівних знаків позначаються «Місце стоянки» (місця та майданчики для стоянки транспортних засобів) та «Зона стоянки» (встановлює початок зони, де дозволено стоянку, та кінець такої зони). Використання знаків сервісу дозволяє позначити на місцевості місце стоянки причепів у кемпінгу та ділянку для табору автотуристів, а також місце стоянки причепів у кемпінгу. Додатково уточнюючим інструментарієм слугують таблички до дорожніх знаків. Вони допомагають визначити: 1. Розташування майданчиків для стоянки відносно дороги. 2. Час дії стоянки. При цьому передбачені різні темпоральні варіанти її припустимості: а) суботні, недільні та святкові дні; б) робочі дні; в) конкретні дні тижня; г) конкретні дні тижня з вказівкою на час доби, протягом якого дозволена стоянка. 3. Спосіб поставлення транспортного засобу на стоянку: а) біля тротуару або з його використанням; б) під кутом 30°, 45° чи 60°; в) на проїзній частині вздовж тротуару або біля тротуару та з його використанням; г) з лівого або правового боку вулиці; 4. Платні послуги (для місць, майданчиків або зони стоянки транспортних засобів, на яких беруть плату за паркування, а також для місць, де такі послуги як миття автомобіля, туалет, пляж, басейн надаються тільки за платній основі). 5. Обмеження тривалості стоянки – визначається максимальна тривалість перебування транспортного засобу на стоянці. 6. Місце для зарядки електромобілів.

Таким чином можна дійти висновку, що вітчизняний законодавець розрізняє поняття «парковка» і «стоянка» (у просторовому аспекті), а також похідні від них категорії «паркування» і «стоянка» (у діяльнісному аспекті). Водночас між ними є й спільне – вони стосуються тимчасового перебування (розташування) транспортних засобів.

Особливу цінність для нашого дослідження становить позиція законотворця щодо об’єктно-предметного компоненту. Вона закріплена у

статті 14 Податкового кодексу України [73]. Так, підпункт 14.1.104 пункту 14.1 визначає, що майданчики для платного паркування – це площа території (землі), що належить на правах власності державі або територіальній громаді, на якій відповідно до рішення компетентного органу місцевого самоврядування здійснюється паркування транспортних засобів на платній основі. Законодавчу дефініцію спеціально відведених автостоянок надає підпункт 14.1.229 пункту 14.1. До них віднесена площа території (землі), що належить на правах власності державі або територіальній громаді, яка визначається органами місцевого самоврядування із встановленням правил щодо відповідальності за збереження транспортного засобу. На наш погляд, доволі абстрактне формулювання, адже відсутня вказівка на цільове призначення цієї території, не вказано, для чого визначається місцевою владою ця ділянка. Обраний законодавцем варіант термінологічної економії маскує деякі сутнісні ознаки явища і, відповідно, має своїм результатом конструкцію дефініції з доволі нечіткими контурами.

До спеціально відведених автостоянок можуть належати комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), що побудовані за кошти місцевого бюджету з метою здійснення організації паркування транспортних засобів. Не відносяться до спеціально відведених автостоянок земельні ділянки, що належать до прибудинкових територій, а також гаражі та автостоянки, власники або користувачі яких є платниками земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Податковий кодекс України пропонує і визначення будівель та споруд. Так, згідно з підпунктом 14.1.15 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, будівлі – це земельні поліпшення, що складаються з несучих та огороджувальних або сполучених (несучо-огороджувальних) конструкцій, що утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, збереження інших матеріальних цінностей, а також для провадження господарської діяльності. У свою чергу споруди – це також земельні поліпшення, натомість

вони не належать до будівель і призначені для виконання спеціальних технічних функцій (підпункт 14.1.238 пункту 14.1 статті 14 ПК України).

За такої законодавчої строкатості у визначенні парковки, стоянки і паркувальних майданчиків постає питання конкуренції нормативно-правових актів, що надають такі дефініції. Виходити при цьому треба з пріоритету Податкового кодексу України під час не тільки регулювання конкретних відносин у сфері оподаткування, а й використання закріпленого в ньому термінологічного апарата. У профільному для нього сегменті норми вітчизняного податкового кодексу займають найвище місце в ієрархії законодавчих норм (вище – тільки норми Основного Закону нашої держави). У разі конфлікту працює загальне правило щодо співвідношення податкового законодавства з іншими законодавчими актами. Базову позицію щодо вирішення можливих протиріч містить пункт 2 статті 5 ПК України. Він передбачає, що у разі колізії між поняттями, термінами, правилами та положеннями інших актів і поняттями, термінами, правилами та положеннями Кодексу для регулювання відносин у сфері оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПК України. Якщо в Кодексі використовуються терміни, що не визначаються ним, вони застосовуються у значенні, встановленому іншими законами (пункт 5.3 статті 5 ПК України). Таке формулювання, до речі, залишає відкритим питання щодо пріоритетності вітчизняного податкового кодексу у разі протиріччя його приписів з нормами підзаконних актів.

На завершення аналізу об’єкта оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів зауважимо, що справляння цього податкового платежу можливе тільки у разі, якщо предмет оподаткування перебуває у комунальній або державній власності.

Об’єкт оподаткування пов’язаний з платником податку. Він обумовлює формування як податкового обов’язку в цілому, так і реалізації всіх складових його обов’язку [194, с.10]. Наведена теза не викликає гострої дискусії в науковому середовищі, тісна і безпосередня пов’язаність цих

основних елементів податково-правового механізму не ставиться під сумнів і правозастосовниками. На нашу думку, навіть більш правильно характеризувати їх зв'язок як нерозривний, тільки за такої співпраці можливе справляння будь-якого податкового платежу.

Платник збору за місця для паркування транспортних засобів – це ще один з основних елементів правового механізму цього податкового платежу і, на нашу думку, найменш проблемний з них.

У рішенні щодо віднесення платників податкового платежу до групи обов'язкових елементів податково-правового механізму (підпункт 7.1.1 пункту 7.1 статті 7 ПК України) [73] вітчизняний законотворець є послідовним, адже аналогічна позиція була зафіксована ще в Законі України «Про систему оподаткування» (стаття 3), що був чинним до введення в дію профільного кодифікованого акта. На важливість категорії «платник податку» вказує і та обставина, що згадка про цього учасника податкових правовідносин, про його права та обов'язки міститься вже в першій статті Кодексу (пункт 1.1 статті 1). При цьому, з одинадцяти принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України (стаття 4 ПК України), платник безпосередньо вказується в шести, до того ж перелік складових податку починається саме з цього елементу (підпункт 7.1.1 пункту 7.1 статті 7 ПК України). Нічого дивного у цьому немає, адже без законодавчого встановлення платника податку або збору їх справляння є неможливим. Зважаючи на особливу вагу аналізованої категорії, у пункті 1.1 статті 1 Кодексу закріплено, що саме цей кодифікований акт визначає платників податків та зборів, їх права та обов'язки. У пункті 7.4 статті 7 ПК України наведена позиція посилюється, встановлено, що платники податку визначаються виключно цим Кодексом.

Законодавчій регламентації платників податків присвячена спеціальна стаття 15 ПК України, що має відповідну назву. У пункті 15.1 наведеної статті міститься загальне (родове) визначення платників податків. Так, ними визнаються фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, що

мають, одержують, передають об’єкти оподаткування або провадять діяльність чи здійснюють операції, що є об’єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами і на яких покладено обов’язок із сплати податків та зборів згідно з цим кодифікованим актом. Принципова установка законотворця, що реалізована у наведеній дефініції, полягає у тому, що платниками податкових платежів можуть бути: а) як резиденти, так і нерезиденти України; б) як громадяни України, громадяни іноземних держав, так і особи без громадянства. Зв’язок держави і фізичної особи через громадянство для виконання платником свого податкового обов’язку не є визначальним, тому навіть згадка про нього в наведеному законодавчому приписі відсутня.

У контексті вдосконалення нормативного визначення платника на окрему увагу заслуговує один формальний момент. Назва статті «Платники податків» нібито свідчить, що відповідна дефініція стосується тільки цього різновиду податкових платежів. Натомість текст норми сформульований по-іншому, адже в ньому йдеться про «обов’язок із сплати податків та зборів». Та й пункт 15.2 окресленої статті Кодексу побудований аналогічно, фактично він також містить протиставлення платника податку та платника податків і зборів. Уразі може йтися про суміщення «широкого» та «вузького» розуміння платника. Зазначена колізія потребує виправлення, і нам більше імпонує використання для цього такого терміна як «платник податків і зборів».

Невеликий екскурс у фінансово-правову теорію дозволяє констатувати, що платник податку розглядається правознавцями як системоутворююча та багатопланова категорія податкового права. Зазначена обставина дозволяє вченим аналізувати її: а) як суб’єкта податкового права; б) як суб’єкта податкових правовідносин; в) як основного елемента правового механізму податку. Перші два аспекти, на їх погляд, характеризуються динамічністю, тоді як останній – статичністю правових конструкцій [83, с.87 – 88]. Ми не можемо підтримати таку характеристику в повному обсязі. Так, при аналізі

динаміки, що нібито притаманна суб'єкту податкового права, слід враховувати ту обставину, що, як правило, ця особа розглядається як потенційний учасник податкових правовідносин. У такому разі і його динаміка є потенційною, його рухливість – десь у майбутньому (вона взагалі може не настати). Вивчення статичного ракурсу платника як елементу податково-правового механізму призводить нас до протилежного висновку: будь-який механізм являє собою рух, процес, взаємодію. Отже, правовий механізм податку і збору – це динамічне явище у сфері оподаткування, відповідно, його складові також мають динамічний характер.

В юридичній літературі можна зустріти більш розширений спектральний аналіз платника податкових платежів, його розглядають як: а) суб'єкта податкового права; б) суб'єкта податкових правовідносин; в) учасника податкових правовідносин; г) елемента податково-правового механізму [104, с.125]. При цьому наведений перелік аспектів дослідження платника податкових платежів не є вичерпним. Так, заслуговує на підтримку висловлена в науковій літературі точка зору щодо віднесення особи, що наділена податковою правосуб'єктністю, в момент отримання об'єкта оподаткування у випадках, передбачених законом, одночасно і до платників податку, і до учасників правовідносин податкового зобов'язання [200, с.24]. Можна навести і такий аналітичний ракурс як належність платника до групи зобов'язаних осіб, а також спробу деталізувати характеристику платника податкового платежу у контексті його включення до елементного складу податково-правового механізму. Він водночас належить і до групи обов'язкових, і до групи основних елементів правового механізму податкового платежу.

Вивчення теоретичних доробок фахівців з податкового права свідчить, що зазвичай у зазначеному напрямку рухаються і науковці, формулюючи авторські визначення платника податків. Так, М.О. Перепелиця вважає, що платник податків – це суб'єкт податкових правовідносин, який має, одержує, передає об'єкти оподаткування або здійснює діяльність, доходи від якої є

об’єктами оподаткування, має й реалізує податкові обов’язки і права [201, с.6]. Ми вже згадували про широке і вузьке трактування поняття «платник податкового платежу». М.О. Перепелиця є прихильником саме широкого розуміння зазначеного учасника податкових правовідносин. Підстави для такого підходу надає вітчизняний законотворець. Так, в Податковому кодексі України, окрім статті 15, містяться ще дві спеціалізовані статті: у статті 17 фіксуються права платника податків, у статті 16 закріплені його обов’язки. Навряд чи є сенс наводити всі шістнадцять обов’язків, які покладаються на платника податку в останній з цих законодавчих норм. Головне, на нашу думку, що контури цього зобов’язального кола набагато ширші, ніж тільки обов’язок зі сплати податків і зборів у розмірах та в строки, що встановлені податковим законодавством України.

Водночас слід зауважити, що не завжди платник податкового платежу може і повинен виконувати всі передбачені Податковим кодексом України обов’язки. Це твердження стосується навіть наведеного вище категоричного припису щодо покладання лише на платника обов’язку зі сплати податку або збору. У Кодексі він викладений як безальтернативний. Натомість правовий механізм низки податкових платежів сформований так, що може покладати виконання конкретних обов’язків (реєстраційного, облікового, звітного, зі сплати платежу) на осіб, віднесення яких до платників є вкрай дискусійним. Наприклад, законодавча регламентація такого загальнодержавного податкового платежу як податок на доходи фізичних осіб передбачає, що податковий агент, який нараховує, видає або виплачує платнику оподатковуваний дохід, зобов’язаний утримувати зазначений податок із суми доходу та сплачувати його до відповідного бюджету (пункт 168.1 статті 168 ПК України). І такі випадки «перекладання» конкретного податкового обов’язку не поодинокі у вітчизняному податковому законодавстві. Зокрема, подібний підхід реалізований щодо такого місцевого податкового платежу як туристичний збір. Кодекс встановлює, що платники вносять суму збору податковому агенту (пункт 268.6 статті 268 ПК України), і вже податковий

агент сплачує збір до бюджету щоквартально або авансовими внесками (пункт 268.7 статті 268 ПК України). Отже, наразі відсутній прямий зв'язок між платником і публічним фондом коштів, безпосереднім платником виступає податковий агент, він також зобов'язаний подати звітність щодо справляння цього збору тощо.

Не випадково умовний нормативний блок, присвячений платнику податкового платежу та особам, яких можна включити до його кола, набагато ширший за статті 15, 16, 17 Податкового кодексу України. Зокрема, цей персональний сегмент врегульований статтею 18. Податковий агент; статтею 19. Представники платника податків; статтею 36. Податковий обов'язок; статтею 37. Виникнення, зміна і припинення податкового обов'язку; статтею 38. Виконання податкового обов'язку.

Представники вузького розуміння платника податкового платежу виходять з простої базової позиції: платник – це особа, яка сплачує податок або збір. На їх думку, платник податку є єдиним суб'єктом податкових відносин, за рахунок якого реалізуються відносини оподаткування, який фактично надає кошти у формі податків для подальшого їх розподілення та реалізації функцій держави [118, с.84]. Свого часу таку позицію фіксував і профільний податковий закон. Так, стаття 4 Закону України «Про систему оподаткування» встановлювала, що платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі). Отже, з одного боку, суттєво збіднювалися природні кордони податкового обов'язку, фактично він зводився тільки до одного з його проявів – обов'язку зі сплати податку і збору, з іншого боку – певна термінологічна логіка у такому рішенні є (платник – платить). Як бачимо з часом законодавець відмовився від такого підходу і, на наш погляд, цілком виправдано. Хоча деякі рецидиви вузького підходу змогли потрапити в чинне податкове законодавство. Зокрема, згідно з пунктом 38.1 статті 38 ПК України виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному

обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк. Виходить, у спрощеній версії цю тезу можна розглядати так: податковий обов'язок – це сплата податку.

Не можемо обійти увагою й позицію, яку умовно доцільно називати надширокою. Її прихильники стверджують, що платник податків уособлює всіх суб'єктів, що реалізують податковий обов'язок [151, с.5]. Така позиція приводить до висновку, що до «зобов'язаних» суб'єктів у сфері оподаткування відносяться: 1) особи, що виконують податковий обов'язок. Зокрема це платники податків, платники зборів, податкові агенти, їх представники й особи, що їх заміщують, а також інші особи, на яких покладається податковий обов'язок; 2) особи, що забезпечують публічний інтерес держави у сфері оподаткування під час виконання покладених на них публічних обов'язків. До них належать кредитні організації, банки та інші зобов'язані органи й уповноважені особи [151, с.7]. Вважаємо, що другу групу осіб більш коректно розглядати не з точки зору їх зобов'язаності, а через призму їх компетентності, наданих повноважень у сфері оподаткування.

Дослідники, що аналізують законодавчу регламентацію платника збору за місця для паркування транспортних засобів, справедливо зазначають, що особливість цього податкового платежу полягає в тому, що його платниками стали юридичні та фізичні особи, які згідно з рішенням органу місцевого самоврядування мають право надавати спеціально відведені місця для паркування транспортних засобів у тимчасове користування іншим особам. На їх погляд, таке коло платників повинно було сприяти вдосконаленню порядку адміністрування цього податку порівняно зі збором, що справлявся раніше. Зміна формату вітчизняного паркувального збору була спрямована на забезпечення збільшення надходжень до місцевих бюджетів, а також повинна була дозволити органам місцевого самоврядування впорядкувати розміщення місць паркування [99, с.293]. Ми підтримуємо основні позиції наведених висновків. Насправді в публічних виступах представники влади

виправдовували принципову трансформацію аналізованого збору саме бажанням вдосконалити його адміністрування, але зрештою такі зміни були спрямовані на мінімізацію випадків уникнення оподаткування паркування/стоянки транспортних засобів. Практика свідчить, що впровадження збору за місця для паркування транспортних засобів не дало очікуваного результату, не призвело до змін на краще, цей податковий платіж не став потужним фіскальним інструментом. Водночас ми вважаємо, що дещо спрощений підхід вченого до визначення платника цього збору викривляє дійсний стан речей. Ігнорування бізнес-мети паркувальної діяльності платника протирічить категоричним законодавчими приписами.

Аналізуючи коло платників збору за місця для паркування транспортних засобів, правознавці поринають у ретроспективу, досліджують підходи, реалізовані у вітчизняному законодавстві до набуття чинності Податкового кодексу України. На порівнянні законодавчої регламентації цього основного елементу правового механізму паркувальних зборів науковці намагаються виявити вади правового регулювання справляння вказаного місцевого податкового платежу і запропонувати шляхи їх подолання. Цілком логічно, що у зазначеному контексті правники передусім звертаються до тексту Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори». Так, стаття 3 названого законодавчого акту визнавала платниками збору за парковку автотранспорту юридичних осіб та громадян, які паркують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях. Ми цілком підтримуємо висновок дослідників: платниками збору на той час були особи, які отримували відповідні послуги. Зараз же навпаки: платниками визначені особи, що надають послуги. Принциповою зміною в механізмі справляння паркувального збору стало те, що платниками тепер визнані не особи, які припарковують автомобілі, а суб’єкти господарювання, які «утримують» такі місця для паркування. Вони обов’язково повинні організовувати та провадити специфічну діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування

та/або на спеціально відведених автостоянках. Водночас, на нашу думку, викликає сумніви твердження деяких вчених, що в Податковому кодексі України платниками паркувального збору визначені лише юридичні особи [104, с.128 – 129]. Ця теза суперечить чинному законодавству, адже підпункт 268¹.1.1 пункту 268¹.1 статті 268¹ ПК України до групи платників паркувального збору включає: а) юридичних осіб; б) їх філії, відділення, представництва; в) фізичних осіб – підприємців. Отже, коло платників цього податкового платежу є набагато ширшим.

Водночас викликає подив рішення законотворця щодо визначення платником збору за парковку автотранспорту такої категорії осіб як громадяни. Натомість треба надати належне урядовцям, адже вони хоча б не вказали громадянами якої держави повинні бути ці особи. У будь-якому разі залишалося відкритим питання щодо осіб без громадянства – вони не повинні платити цей обов'язковий платіж? На практиці це питання скоріше було риторичним – вони сплачували збір. Ми вже зазначали, що, як правило, у вітчизняному податковому законодавстві відсутня кореляція виконання податкового обов'язку до такого критерію зв'язку фізичної особи і держави як громадянство. Таким чином, у наведеному випадку ми фактично маємо виняток із правила. До речі, науковці зазвичай залишають подібні рішення законодавця без критичної реакції.

Водночас буде несправедливо стверджувати, що фахівці-фінансисти беззастережно підтримують всі кроки, здійснені вітчизняними парламентарями задля трансформації правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів. Зокрема, пропонується здійснити коригування підпункту 268¹.1.1 пункту 268¹.1 статті 268¹ ПК України в частині: а) вилучення відокремлених підрозділів юридичних осіб із числа платників збору за місця для паркування транспортних засобів; б) визначення платниками цього збору суб'єктів господарювання, які фактично провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів. При цьому, на погляд ініціатора такої пропозиції, слово «організовують» доцільно

вилучити, оскільки під «організацією» в цьому контексті може матися на увазі й організація договірних відносин з кінцевими операторами паркувальної діяльності; 3) доцільності відмови від слова «згідно з» в текстуальній конструкції «згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад» та заміни його на слово «відповідно до» (відповідно до таких рішень). В обґрунтуванні такого підходу констатується, що остання пропозиція обумовлена різницею в смисловому навантаженні вказаних прислівників – прислівник «згідно з» вказує на згоду (згоду місцевої ради на виконання конкретним оператором функцій з паркування), що може трактуватися як підстава здійснення ним такої діяльності, а прислівник «відповідно до» вказує на належність, кореляцію приписам щодо порядку паркування транспортних засобів у населеному пункті [202, с.103]. Остання з наведених пропозицій навряд чи є доречною. Автор, не будучи фахівцем у цій царині, заглибився у філологічний аналіз і припустився низки помилок. Зокрема, сполуки слів «згідно з» і «відповідно до» є не прислівниками, а прийменниками. Натомість головне, що їх значення є ідентичним, отже логіка роздумів науковця і його висновки є помилковими.

Загалом підтримуючи таку модернізацію, зазначимо, що застосований формат законодавчої регламентації платника аналізованого збору передбачає формування Переліку осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів. Отже, впроваджується спеціальний реєстр платників цього збору. Податковий кодекс України встановлює обов'язок виконавчого органу сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад щодо передачі цього документа контролюючому органу в порядку, передбаченому розділом І Кодексу. До речі, результатом реєстраційно-облікової діяльності, яку здійснюють компетентні органи місцевого самоврядування, є ще один реєстр – Перелік спеціальних земельних ділянок,

відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів. Як бачимо, перший документ побудований за суб'єктним критерієм, інший – за об'єктно-предметною підставою і фактично має кадастровий характер, адже відображає параметри специфічної нерухомості (земельної ділянки), що встановлені законодавством.

Додаткової аргументації потребує пропозиція щодо вилучення відокремлених підрозділів юридичних осіб із числа платників збору за місця для паркування транспортних засобів. Вважаємо, що варто більш ретельно обговорити можливість залишення вказаного «податкового атавізму». Чинне податкове законодавство передбачає, що платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору у контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки (підпункт 268^{1}.5.2 пункту 268^{1}.5 статті 268^{1} ПК України).

Як ми вже зазначали, умовний обов'язковий блок податково-правового механізму складають не тільки основні, але й додаткові елементи. Їх імперативність закріплена у податковому законодавстві (пункт 7.1 статті 7 ПК України) і фактично визнається аксіомою у вітчизняній податково-правовій доктрині. Водночас вкрай дискусійним залишається питання щодо визначення складових цієї елементної групи, академічна полеміка триває навіть щодо їх кількості. Однак, позиція парламентарів, на наш погляд, є категоричною. Так, якщо вилучити із структури обов'язкових елементів основні складові, то до додаткових елементів можна віднести базу оподаткування, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. При цьому варто звернути увагу на два моменти: по-перше, виходячи зі змісту наведеного законодавчого припису, такий перелік не припускає розширеного тлумачення (він є «закритим»); по-друге, з часу прийняття Податкового кодексу України зазначена норма не зазнала жодних

змін. Її стабільність свідчить про впевненість вітчизняного законотворця в правильності обраного підходу. До речі, раніше в Законі України «Про систему оподаткування» взагалі був відсутній подібний перелік обов'язкових елементів податку (елементів оподаткування). Натомість опосередковано його можна було окреслити через призму: а) компетенції Верховної Ради Української РСР у питаннях оподаткування. Так, стаття 4 першої редакції наведеного Закону регламентувала, що визначення платників та об'єктів оподаткування, загального порядку обчислення, зарахування платежів і надання пільг щодо податків і зборів, обов'язкових платежів здійснюється парламентом [30]; б) принципу єдиного підходу (в редакції Закону №77/97 від 18 лютого 1997 року [159]). Встановлювалося, що єдиний підхід до розробки податкових законів передбачає обов'язкове визначення платника (податку, збору, обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податкового платежу, строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг. Як бачимо, у подальшому Податковий кодекс України вилучив із кола обов'язкових елементів податку джерело його сплати.

Не поринаючи у дискусію щодо переліку додаткових елементів податково-правового механізму (додаткових елементів податку), зауважимо, що фахівці-фінансисти його бачать по-різному і включають до нього: одиницю оподаткування, податкову квоту, джерело податку, норму оподаткування, базу оподаткування, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання податкової звітності, бюджет або фонд, куди надходять податки і збори, предмет податку, масштаб податку, носія податкового тягаря тощо. Насправді коло додаткових елементів податково-правового механізму водночас є вужчим за наведене і ширшим за окреслене у пункті 7.1 статті 7 ПК України. У будь-якому разі, для того щоб залишитися в межах нормативно-встановленого обсягу дисертації, ми розглянемо тільки ті додаткові елементи збору за місця для паркування транспортних засобів, які,

на наш погляд, найповніше передають специфіку цього податкового платежу, особливості його законодавчої регламентації.

Розпочнемо дослідження додаткового сегменту податково-правового механізму вітчизняного паркувального збору з бази оподаткування (бази податкового платежу).

Законодавчій регламентації бази оподаткування присвячена стаття 23 ПК України. Зазначена норма пропонує вирішення загальних питань, дотичних до цієї категорії (зокрема, надає її законодавчу дефініцію). Так, встановлюється, що базою оподаткування є конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики конкретного об'єкта оподаткування. Іншими словами – це фізичний, вартісний чи інший притаманний для об'єкта оподаткування вираз, до якого застосовується ставка податкового платежу. База оподаткування використовується для визначення розміру податкового зобов'язання (пункт 23.1 статі 23 ПК України), тобто є додатковим елементом податково-правового механізму, що має допоміжний (розрахунковий) характер. Таке законодавче позиціювання бази оподаткування дозволяє вченим визначати її як розмір об'єкта оподаткування в грошовому чи фізичному вимірі та стверджувати, що саме до бази оподаткування застосовуються ставки для визначення суми податку [203, с.12].

Для кожного конкретного податку або збору база оподаткування, а також порядок її визначення встановлюються ПК України окремо. Водночас чинне податкове законодавство закріплює, що у випадках, передбачених Кодексом, з одного боку, встановлена вартісна, фізична або інша характеристика конкретного об'єкта оподаткування може бути базою оподаткування для різних податків чи зборів; з іншого боку, один об'єкт оподаткування може утворювати кілька баз оподаткування для різних податкових платежів.

Переходячи до огляду підходів правознавців щодо характеристики бази оподаткування збору за місце для паркування транспортних засобів,

зауважимо, що в юридичній літературі можна зустріти як констатацію факту думку про те, що в Податковому кодексі України передбачено перехід на нову базу цього збору (замість години паркування застосовується площа паркування) для запобігання ухиленню від сплати збору. Як мета такої трансформації визначається реформування системи місцевого оподаткування та зміцнення фінансової бази місцевих бюджетів [38, с.657 – 658]. Певна логіка в наведеному твердженні присутня, натомість від себе зазначимо, що за умови належного виконання своїх функціональних обов'язків працівниками паркувальних майданчиків і стоянок, а також посадовими особами контролюючих органів, навіть при справлянні паркувального збору «старого» формату, він міг стати значним фіскальним інструментарієм на місцевому рівні. Крім того, на нашу думку, ретроспективний погляд автора на базу оподаткування збору за парковку автотранспорту призводить до помилкових висновків, адже віднесення до бази у цьому випадку години паркування не відповідає логіці побудови правового механізму збору. Вважаємо, що тоді базою оподаткування слугував час паркування (його тривалість), а година паркування (одна година паркування) була одиницею оподаткування.

Повертаючись до кола характеристик, які вітчизняний законодавець розглядає як базу оподаткування, зауважимо, що насправді їх периметр ширший за наведений в Податковому кодексі України. Дещо виправляє ситуацію та обставина, що перелік різновидів цих вимірів залишається «відкритим». Водночас слід визнати, що такий стан речей не додає визначеності податково-правовому регулюванню. У контексті розширення кола параметрів, що дають привід використовувати їх як базу оподаткування і заслуговують на закріплення як такі в профільному кодексі, нам імпонує точка зору, згідно з якою база оподаткування – це частина об'єкта оподаткування. Саме з неї обраховується для сплати податок або збір. При цьому стверджується, що він має не тільки окреслені в Кодексі виміри, але й об'ємно-вартісну та кількісну характеристики [170, с.16]. Такий підхід

дозволяє більш повно охопити існуючі різновиди бази оподаткування, об'єктивно демонструє можливі варіанти їх використання. Отже, вважаємо, що на реалізацію наведеної позиції доцільно в Податковому кодексі України представити весь спектр можливих варіантів відповідних характеристик (фізичну, вартісну, об'ємно-вартісну, кількісну) і у будь-якому разі зафіксувати, що цей список не є вичерпним.

Окремі вчені новаторські підходять до законодавчого визначення бази оподаткування. Так, на думку С.О. Лукьянцева, родове визначення бази оподаткування міститься у першому розділі Бюджетного кодексу України [118, с.139]. Ми не можемо пройти повз цього відверто хибного твердження, воно помилкове. Не випадково автор не вказує норму зазначеного кодексу, в якій нібито розміщена ця родова дефініція, бо така норма відсутня.

Базу оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів визначає підпункт 268¹.2.2 пункту 268¹.2 статті ст.268¹ ПК України. Ключовим словом, яке при цьому використовує законотворець, є слово «площа». Таким чином законодавець визначає як базу оподаткування фізичну характеристику поверхні (її розмір, квадратуру). Також зазначена норма кодифікованого акта містить деталізацію бази оподаткування, її критерієм виступає об'єкт/предмет оподаткування: а) земельна ділянка, відведена для паркування; б) комунальний гараж; в) стоянка; г) паркінг. Це можуть бути такі штучні об'єкти як будівлі, споруди, а також їх частини. Обов'язковою умовою віднесення стоянок і гаражів до бази оподаткування аналізованого збору є дотримання такої вимоги: їх побудова повинна була здійснюватися за рахунок коштів місцевого бюджету. До речі, аналізуючи законодавчий припис щодо віднесення до бази оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів комунальних гаражів, паркінгів і стоянок, можна дійти висновку, що парламентарі виходили з того, що місця для стоянки або паркування розташовані всередині цих приміщень, а не зовні. Проте зараз, коли в українців є можливість повною мірою сприйняти європейські стандарти життя, реалізувати сучасні архітектурні тренди та нові

технічні рішення щодо паркування, місця для стоянки або паркування можуть бути передбачені, наприклад, на даху будівлі, в спеціальних пазлових або роторних паркувальних системах. Чи повинні оподатковуватися збором за місця для паркування транспортних засобів такі площі? На наш погляд, відповідь на це запитання є позитивною. Ще більш проблемною є фраза «їх побудова повинна була здійснюватися за рахунок коштів місцевого бюджету». А якщо вони перейшли у комунальну власність вже після побудови? До того ж, на нашу думку, можливі випадки, коли вони й будувалися не як стоянки чи парковки, а вже потім були за кошти місцевого бюджету оздоблені та прилаштовані для подібної діяльності. Вважаємо, що визначальним фактором, що впливає на рішення про введення конкретної нерухомості до Переліку спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів є її належність до комунальної власності на момент вчинення такої дії.

Найтіснішим чином з базою оподаткування пов’язаний такий елемент податково-правового механізму як одиниця оподаткування (одиниця податку, одиниця збору). Вітчизняний законотворець називає його одиницею виміру бази оподаткування і визначає як конкретну вартісну, фізичну або іншу характеристику бази оподаткування або її частини, щодо якої застосовується ставка податкового платежу (пункт 24.1 статті 24 ПК України). Одній базі оподаткування повинна відповідати одна одиниця оподаткування, при цьому законодавець встановлює, що вона є єдиною як для розрахунку, так і для обліку податку або збору. Зазвичай вітчизняні науковці, досліджуючи одиницю оподаткування, залишаються у зоні впливу законодавчої позиції. Зокрема стверджується, що одиниця оподаткування – це одиниця фізичного або грошового виміру об’єкта оподаткування, що обов’язково визначається під час встановлення податку [203, с.11]. Нагадаємо, що ми все ж таки залишаємося в межах окресленого раніше розуміння співвідношення об’єкта і предмета оподаткування, а тому, якщо

вже і говорити про подібне мірило у сфері оподаткування, то його доцільно пов’язувати з предметом оподаткування.

Профільна стаття Податкового кодексу України не містить визначення, окремого пункту чи підпункту, присвяченого одиниці оподаткування паркувального збору. Водночас буде несправедливо стверджувати, що законотворець уникнув її закріплення. Він застосував дещо неординарне рішення, а саме: приховав її в тексті статті. Знайти її ми можемо у підпункті 268¹.3.1 пункту 268¹.3 статті 268¹ ПК України. У цій нормі передбачено, що ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності. Отже, одиниця оподаткування збором за місця для паркування транспортних засобів становить один квадратний метр. Таке рішенні повною мірою відповідає тренду вітчизняного майнового оподаткування. Взагалі використання такої одиниці як квадратний метр притаманне для оподаткування нерухомості. Як бачимо, не відійшли від цієї традиції і вітчизняні парламентарі. Інша справа, що законотворці не згадують у контексті одиниці оподаткування про інші місця, в яких може здійснюватися діяльність щодо паркування або стоянки транспортних засобів (комунальні гаражі, стоянки, паркінги). У такому разі, на нашу думку, необхідно оперувати категорією один квадратний метр площі приміщень спеціалізованих споруд, будівель, а також їх інших частин (даху, карусельної паркувальної системи тощо), відведених для такої діяльності. Отже, один квадратний метр – це «універсальна» одиниця оподаткування збору за місця для паркування транспортних засобів.

Поряд з об’єктно-предметним та базово-одиничним складовими блоками архітектури податково-правового механізму, об’єктивно існує і звітно-періодичний блок. Така бінарність викликана тісною функціональною пов’язаністю. При цьому умовна прихованість предмету податку в об’єкті оподаткування та замаскованість одиниці податку в базі оподаткування, на

думку законотворця робить зайвою їх виокремлення як окремих елементів, які обов'язково визначаються при встановленні податку чи збору. Податковий період, навпаки, автономізується в структурі пункту 7.1 статті 7 ПК України. Він не включається до строку та порядку подання звітності про обчислення і сплату податку. Такий підхід є можливим, зважаючи на ту обставину, що співвідношення предмету податку та об'єкту оподаткування, а також одиниці податку і бази оподаткування – це питання зв'язку податково-матеріальних понять.

Водночас під час аналізу податкового періоду і податкової звітності ми стикаємося з процесуальними явищами у сфері оподаткування. При цьому податковий період тільки дотичний до звітності (хоча зазвичай податковий період збігається зі звітним [204, с.104] і його часто визначають в ПК України як звітний період). Урешті-решт він не є податковою звітністю. Скоріше за все податковий період виступає як темпоральний звітний фактор, який обов'язково враховується при здійсненні податково-процесуального звітного провадження.

Загальна характеристика податкового періоду розміщена в статті 33 ПК України. Законодавець фіксує, що ним визнається встановлений Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата податків і зборів. Зазначена норма також містить дефініцію базового податкового (звітного) періоду. Він розуміється як відрізок часу, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації, звіти, розрахунки, а також сплачувати до бюджету суми податків і зборів. Саме цю правову категорію застосовують парламентарі при регламентації правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів: підпункт 268¹.5.3 пункту 268¹.5 статті 268¹ ПК України встановлює, що базовий податковий (звітний) період аналізованого податкового платежу дорівнює календарному кварталу. Отже, по-перше, податковий період щодо цього обов'язкового платежу визначається безальтернативно; по-друге, з усього різноманіття видів податкового періоду,

який передбачає Кодекс (рік, три квартали, півріччя (два квартали), квартал, місяць, день), законодавець обирає умовний середній варіант за тривалістю.

В юридичній літературі можна зустріти думку, що однією з істотних ріс, яка відрізняє збір від податку, є вказівка на податковий період. Щодо зборів її відсутність не є випадковою. Аргументуючи таку позицію, науковці зауважують, що сплата податку передбачає певну періодичність [205, с.283], регулярність, систематичність, отже найважливішим елементом податку є податковий період, після закінчення якого визначається податкова база і обчислюється сума податку. Збори як разові платежі сплачуються у визначених ситуаціях, коли у платника виникає потреба в отриманні від держави публічно-правових послуг, в яких він особисто зацікавлений. Головне тут – власний розсуд та мотивація платника, ключовим моментом є його прагнення вступити в публічно-правові відносини. Відповідно, сплата збору не пов’язана з якимось конкретним проміжком часу [206, с.13 – 14]. У цілому ми підтримуємо наведену позицію, тим більше вона відповідає приписам Податкового кодексу України. Вважаємо, що подібне обґрунтування може слугувати додатковим чинником на користь визначення збору за місця для паркування транспортних засобів як податку та внесення відповідних змін до податкового законодавства.

На завершення вивчення цього елементу правового механізму вітчизняного паркувального збору зауважимо, що простота і категоричність його закріплення в податковому законодавстві мінімізує виникнення проблемних ситуацій у правозастосуванні та не викликає принципових наукових дискусій.

Умовно-родинним до податкового періоду елементом податково-правового механізму є податкова звітність. Важливість звітності у сфері оподаткування підтверджує закріплення в частині 2 статті 67 Основного Закону нашої держави обов’язку з податкової звітності як одного з конституційних обов’язків. Водночас слід констатувати, що аналіз зазначеного припису свідчить про недосконаліть законодавчого оформлення

такої вимоги. Передусім звернемо увагу на ту обставину, що окреслена стаття розміщена у розділі ІІ Конституції України, який має назву «Права, свободи та обов'язки людини і громадянина». Отже, виходячи з цієї обставини, за периметром конституційного впливу залишається звітний обов'язок юридичних осіб у сфері оподаткування. При цьому якщо в частині 1 статті 67 обов'язок зі сплати податків і зборів покладається на «кожного» і таке абстрактно-абсолютне визначення кола зобов'язаних осіб цілком відповідає конституційному принципу рівності, то визначення лише громадян як зобов'язаних осіб щодо щорічної подачі декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік кардинально порушує наведений принцип. У такому разі за межі конституційного впливу виводиться виконання звітного податкового обов'язку: з одного боку, таких фізичних осіб як особи без громадянства, з іншого боку, всіх юридичних осіб. Зрозуміло, що законодавець намагається компенсувати ці прогалини за рахунок закріплення всіх аспектів податкового звітного обов'язку в Податковому кодексі України. Так, під час закріплення основних засад податкового законодавства (стаття 4 ПК України) подальша деталізація суб'єктного спрямування зазначених принципів виступає адекватним і ефективним компенсатором наведеної конституційної прогалини, адже їх адресати визначаються як «кожна особа» (принцип загальності оподаткування) або «усі платники» (принцип рівності перед законом і недопущення проявів дискримінації у сфері оподаткування). Натомість вирішення цих проблемних моментів на рівні Основного Закону нашої держави додало б стабільності нормативно-правовому регулюванню у сфері оподаткування, підняло рівень його імперативності та визначеності, знизило конфронтаційність, адже конституційні норми є нормами прямої дії, мають найвищу юридичну силу і всі закони та інші нормативно-правові акти повинні їм відповідати.

Повнота, обґрунтованість і достовірність інформації про майновий стан, про фінансово-господарську діяльність платників податків значною

мірою сприяє ефективному управлінню економікою держави і підприємств, здійсненню об’єктивної контрольної діяльності і прийняттю неупереджених рішень. Основним джерелом такого інформаційного забезпечення є дані податкового обліку, що систематизуються у податкову звітність [207, с.277]. Вагоме значення податкової звітності для нормального функціонування податкового середовища розуміє і вітчизняний законодавець. Не випадково податковій звітності присвячено окрему главу Податкового кодексу України (главу 2 розділу ІІ ПК України). Вона має відповідну назву і складається з шести статей.

Для того щоб компетентні користувачі отримали правдиву та своєчасну інформацію, податкова звітність повинна відповідати таким якісним вимогам: реальність, ясність, своєчасність, єдність методики звітних показників, порівнянність звітних показників з минулим [207, с.282]. Для досягнення зазначеного результату повинні бути виконані певні елементи-обов’язки. Зокрема, в юридичній літературі наводяться три таких складових податкового звітного обов’язку: а) складання документів податкової звітності (правильно та за формою, що встановлена законодавством); б) подання інформації та документів уповноваженим органам у визначений строк; в) збереження документів податкової звітності протягом строку, встановленого законодавством [208, с.4]. Отже, повинні вказуватися всі передбачені реквізити декларації, вони є обов’язковими, і тільки за їх наявності цей документ набуває статусу, визначеного Податковим кодексом України. Так, пункт 48.3 статті 48 Кодексу встановлює, що до таких обов’язкових реквізитів належать: тип документа; податковий (звітний) період, за який подається або уточнюється податкова декларація; повне найменування і код платника податків, його реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта; місце проживання (місцезнаходження) платника податків; найменування контролюючого органу-адресату декларації; дата подання або заповнення (якщо її встановлює форма) звіту; інформація про додатки до декларації; інформація про посадових осіб

платника податку (прізвища, ініціали, реєстраційні номери). Податкова декларація може містити і додаткову інформацію, що визначається ПК України (пункт 48.4 статті 48) як обов'язкова. У контексті збору за місця для паркування транспортних засобів до такої інформації, наприклад, належить код органу місцевого самоврядування за КОАТТУ (Державний класифікатор об'єктів адміністративно-територіального устрою України).

Податкова декларація залежно від конкретного податкового платежу повинна бути підписана або фізичною особою (її представником), або посадовими особами платника податку (керівником платника або уповноваженою особою, а також за наявності особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання декларації до контролюючого органу), або посадовими особами податкового агента. За наявності підписи посадових осіб платника податку на податковій декларації повинні засвідчуватися печаткою платника. Під час подачі документа податкової звітності у паперовій формі достатнім підтвердженням його справжності є наявність оригіналу підпису уповноваженої особи, в електронній формі – наявність кваліфікованого електронного підпису чи печатки платника податку.

Важливо також наголосити, що податкова декларація не тільки повинна бути заповнена належним чином, але й подана до контролюючого органу відповідно до встановленого порядку, Така дія повинна бути здійснена: 1) в один із встановлених Податковим кодексом України способів; 2) у встановлені цим актом строки; 3) до контролюючого органу, в якому платник податку перебуває на обліку.

За загальним правилом податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період. Якщо він дорівнює календарному кварталу (як це передбачено щодо вітчизняного паркувального збору) – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (підпункт 49.18.2 пункту 49.18 статті 49 ПК України).

Центральне місце в структурі податкового обов'язку займає обов'язок зі сплати податку або збору, а податкова звітність є його доповненням, заключною стадією, під час реалізації якої платник повідомляє податкові органи та інших владних суб'єктів податкових правовідносин про своєчасне виконання першочергового обов'язку [209, с.103]. Вочевидь наведене твердження ґрунтується на приписі підпункту 7.1.8 пункту 7.1 статті 7 ПК України, який до елементів, що визначаються під час встановлення податку, відносить строк та порядок подання звітності не тільки про обчислення, але й про сплату податкового платежу. У зв'язку з цим зауважимо, що часто питання звітності саме про сплату податку або збору остаточно не вирішується, адже законотворець зазвичай уникає регламентації підтвердження такого факту.

Аналіз податкової звітності зі збору за місця для паркування транспортних засобів розпочнемо з дослідження приписів статті 268^1 ПК України. Її вивчення призводить нас до висновку про те, що зазначена стаття не містить деталізації звітності щодо паркувального збору, тому слід керуватися загальними положеннями податкового кодексу щодо звітності та нормами підзаконних актів, які регламентують форму Декларації та особливості її подання до контролюючих органів.

У перше форма Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів була затверджена наказом Міністерства доходів і зборів України № 866 від 30 грудня 2013 року [210]. У подальшому наведений документ втратив чинність на підставі наказу Міністерства фінансів України № 636 від 9 липня 2015 року [211]. Після затвердження останнім нормативно-правовим актом нової форми податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів вона зазнала низки змін і наразі наказ Мінфіну України № 636 є чинним у редакції наказу Мінфіну України № 402 від 30 листопада 2022 року [212] (із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну України № 445 від 20 грудня 2022 року [213], що набрали чинності 3 січня 2023 року). Оновлену податкову декларацію збору

за місця для паркування транспортних засобів застосовують з 1 квітня 2023 року і вперше подають за звітний період – 1 квартал 2023 року. До основних змін можна віднести такі: 1) замість коду КОАТУУ (10 символів) уведено код за КАТОТТГ території територіальної громади (Класифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад, 19 символів); 2) запроваджено позицію «Реєстраційний номер декларації в контролюючому органі, яка уточнюється»; 3) передбачена можливість зазначити податковий період для декларації у разі ліквідації або реорганізації платника збору; 4) доповнена позиція щодо податкового номера платника збору; 5) доповнена таблиця новими рядками, які дають змогу визначити не лише узагальнену суму нарахованого збору, а й узагальнені складові розрахунку збору (площу об'єкта оподаткування, кількість днів провадження діяльності із паркування транспортних засобів, суму пільг тощо). Більшість наведених новацій реалізовано у Додатку до Податкової декларації вітчизняного паркувального збору.

Податкова декларація збору за місця для паркування транспортних засобів зокрема повинна містити: відмітку (штамп) контролюючого органу про одержання, порядковий номер, податковий період (звітний або такий, що уточнюється), платника збору (повне найменування), податковий номер або серія (за наявності) та номер паспорта, код виду економічної діяльності (основного виду), поштову адресу та індекс, номер телефону з вказівкою міжміського коду, найменування контролюючого органу, до якого подається декларація, електронну адресу та факс платника (вказуються за його бажанням). Окремо вказуються такі показники (величина в гривнях і копійках): податкове зобов'язання за податковий період (усього); податкове зобов'язання, що уточнюється (до збільшення); податкове зобов'язання, що уточнюється (до зменшення); сума штрафу; сума пені; кількість додатків, поданих з декларацією. Крім того Податкова декларація може містити доповнення (заповнюється і подається відповідно до пункту 46.4 статті 46 ПК України). У декларації фіксується дата заповнення, розміщується вказівка,

що інформація, наведена в декларації, додатках та доповненнях, є достовірною, а також ідентифікаційна інформація і підписи посадових осіб (керівника/уповноваженої особи або фізичної особи/законного представника; головного бухгалтера/особи, відповідальної за ведення бухгалтерського обліку). Окрему частину Податкової декларації заповнюють посадові особи контролюючого органу (про внесення даних до електронної бази податкової звітності, про результати камеральної перевірки Податкової декларації).

Додаток (Розрахунок податкових зобов'язань збору за місця для паркування транспортних засобів) є невід'ємною частиною Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів. У ньому (них) фіксується розрахунок збору за видами об'єктів оподаткування з деталізацією за такими категоріями як відведені земельні ділянки, комунальні гаражі, стоянки, паркінги; з вказівкою щодо кожного об'єкта оподаткування: його площі (в квадратних метрах); розміру мінімальної заробітної плати (на 1 січня звітного року); кількості днів провадження паркувальної діяльності; ставки збору; інформації щодо використаних податкових пільг (код, найменування, сума в гривнях і копійках, дата початку і закінчення користування, сума пільги, використаної за цільовим призначенням, площа, на яку поширено пільгу (в квадратних метрах); підсумковий параметр – усього нараховано збору (в гривнях і копійках). Отже, нормотворець фактично поєднує документ з обчислення суми податкового платежу (Додаток – розрахунок) і звітний документ (Податкову декларацію). Зрозуміло, що такий підхід полегшує роботу контролюючих органів, зручний для податкових органів, натомість він не відповідає сутності обчислення (розрахунку) і звітності у сфері оподаткування. Обчислення суми податкового платежу здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку (за необхідності із застосування встановлених коефіцієнтів) і передує податковій звітності. На нашу думку, обчислення і звітність – це царина різних податково-процесуальних проваджень. На цьому їх відмінності не закінчуються, вони вчиняються в різний час, є нетотожними

складовими податкового обов'язку, а також різними елементами податково-правового механізму. Вважаємо, що варто надати їм самостійність, доцільно передбачити заповнення платником податкового платежу (представником платника, податковим агентом) двох документів: Розрахунку податкового обов'язку і Податкової декларації. Водночас, на нашу думку, це зовсім не виключає їх одночасної подачі до контролюючого органу.

2.2. Податкові пільги як факультативний елемент збору за місця для паркування транспортних засобів

Вітчизняні вчені нині не надають пріоритету науковому аналізу проблемних моментів законодавчої регламентації податкових пільг як елементу правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів. Переважно окресленої проблематики торкаються правознавці, що досліджують різноманітні правові аспекти, дотичні до оподаткування паркування транспортних засобів, зокрема через призму аналізу: а) податково-правового механізму; б) справляння місцевих податків і зборів; в) специфіки майнового оподаткування. Натомість навіть ті науковці, які безпосередньо аналізували правовий механізм вітчизняного паркувального збору (І.І. Бабін, О.В. Костяна, С.О. Магопець, В.В. Шалімов, В.В. Ясько), не зосереджувалися на дослідженні саме його преференційної складової, вивчали її дещо поверхово, поряд з іншими напрямами правового забезпечення. При цьому правники рідко відходять від приписів чинного податкового законодавства України, фактично уникають наукової дискусії із зазначеної теми. Водночас намагання нашої держави досягнути конструктивних результатів децентралізаційної реформи, наблизитися у цьому аспекті до напрацьованих в Європейському Союзі стандартів, а також стала тенденція останніх років до зростання ваги місцевих податків і зборів спонукають правознавців до активізації наукового супроводження місцевого оподаткування, побудови ефективної моделі податково-правового механізму

вітчизняних місцевих податків і зборів. У зв'язку з окресленим особливого значення набуває дослідження податкових пільг як необов'язкового елементу правового механізму українського паркувального податкового платежу та базової компоненти його преференційного інструментарію, аналіз інших проявів факультативності у контексті законодавчої регламентації збору за місця для паркування транспортних засобів, а також формулювання та обґрунтування пропозицій щодо трансформації чинного податкового законодавства нашої держави, внесення до нього відповідних змін і доповнень.

Незважаючи на значення пільгового оподаткування, єдиної вітчизняної концепції податкових пільг і досі не вироблено, а процес конструювання правової категорії «податкова пільга» незавершений. Актуальність пошуку оптимального розуміння податкової пільги не зникла навіть у зв'язку із закріпленням у податковому законодавстві визначення податкової пільги [214, с.10], адже обрана вітчизняним законотворцем для використання в Податковому кодексі України дефініція (пункт 30.1 статті 30 ПК України) не враховує сучасні досягнення фінансово-правової науки, ігнорує притаманні цьому правовому феномену особливі риси, що відрізняють його від інших споріднених явищ (від податкових заохочень, податкових імунітетів, податкових стимулів, податкових переваг, податкових привілеїв, податкових компенсацій тощо).

Вважаємо, що на особливу увагу в зазначеному аспекті заслуговує позиція професора І.Є. Криницького. Він виокремлює низку спеціальних ознак податково-правової пільги і відносить до них: 1) визначальну рису, що найбільшою мірою відбиває її предметно-інституційну особливість, – зону застосування цього різновиду правової пільги (вона «працює» винятково у податковому середовищі); 2) певний дуалізм (з одного боку, вона має добровільний характер стосовно платника податкових платежів, інших «підпорядкованих» учасників податкового процесу; з іншого боку, є обов'язковою для виконання «владними» суб'єктами); 3) на противагу

компенсаційному переважно має стимулюючий характер (спрямовується на заохочення особи до певного виду діяльності, а не пов'язується з відновленням понесених втрат); 4) є універсальною за суб'єктним колом; 5) зазвичай не залежить від такого критерію зв'язку особи з державою як громадянство; 6) передбачає особливого суб'єкта пільгування – особу, що тією чи іншою мірою, вкраплена в процес оподаткування. Як правило, вона орієнтована на стимулювання визначених категорій платників за рахунок зменшення податкових надходжень; 7) є інтегративним утворенням – передбачає наявність матеріальної та процесуальної складових; 8) встановлюється податковим кодексом (за його відсутності – податковими законами) [215, с.109 – 110]. На наш погляд, окреслена характеристика податкової пільги відповідає її сутності. Вважаємо, що заслуговує на підтримку твердження автора про те, що тільки предметна ознака є обов'язковою, а всі інші мають умовно-імперативний характер. Водночас, на наш погляд, не відповідає дійсності характеристика податкові пільги як найбільш нестабільного елементу податкової системи, що постійно змінюється, переглядається, скасовується, скорочується чи доповнюється [216, с.80]. Як ми вже наголошували у попередньому підрозділі дисертації, на наше переконання, найбільш динамічним елементом податково-правового механізму є ставка оподаткування (ставка податкового платежу). Саме через неї вітчизняний законодавець зазвичай намагається вирішити невідкладні фіскальні завдання, проблеми наповнення дохідної частини бюджетів. Не можемо обійти увагою й визначення вченим податкової пільги як елементу податкової системи. Така точка зору суперечить як чинному податковому законодавству, що визначає податкову систему як сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що справляються в нашій державі, так і доктринальним напрацюванням останніх часів.

Аналіз наведених ознак податкових пільг дозволяє зробити висновок про притаманний їм комплексний характер. На підтримку викладеної тези в юридичній літературі можна зустріти таку аргументацію. По-перше,

пропонується виходити із чотирьохкомпонентності загального податкового обов'язку. Так, крім обов'язку зі сплати податкового платежу (основного сутнісного податкового обов'язку), реалізуються також обліковий, регістраційний та звітний податкові обов'язки. Пільгування може застосовуватися у всіх наведених секторах без винятку. По-друге, стверджується, що некоректно обмежувати коло адресатів застосування податкових пільг тільки платниками податків. Право на їх використання може бути надане й іншим учасникам податкового процесу, наприклад, податковому агенту або представнику платника податків. По-третє, наголошується на тому, що підстави використання податкових пільг не вичерпуються приналежністю платника податків до тієї чи іншої категорії, специфікою об'єкта (предмета) оподаткування. Цілком справедливо виділяти податкові пільги і залежно від особливостей податкового статусу, наданого законодавством певному регіону [217, с.60]. Зазначена обставина, до речі, дозволяє вченим визначати податкову пільгу не тільки як елемент податку, але й як елемент правового статусу платника податку [218, с.84]. У цілому підтримуючи наведене обґрунтування, вважаємо за потрібне вказати й на деякі інші моменти, щодо яких науковці, як правило, не висловлюють своєї позиції або їх погляди вирізняються суперечливістю. Так, окрім окреслених вище чотирьох компонентів загального податкового обов'язку, на нашу думку, доцільно розглянути й таку його складову як обов'язок зазнати податкового контролю та належно і своєчасно реагувати на його результати. У цьому сенсі має право на існування (і реально існує) податково-контрольне пільгування (наприклад, спрощений за часом, за процедурою, за обсягом, за охопленням порядок податкового контролю).

Такий різновид податкової пільги як податково-контрольний реалізується через призму специфіки процесуальних повноважень контролюючих органів, передбачених податковим законодавством у конкретних правових ситуаціях. Ми також не можемо підтримати позицію автора в частині виокремлення «податкового статусу … регіону». Вважаємо,

що не варто відходити від загальноприйнятного підходу, згідно з яким правовий статус притаманний особі (фізичній або юридичній), а не територіальному утворенню (області, місту, району тощо).

Водночас варто враховувати, що пільги є допоміжним способом правового регулювання [219, с.259] і їх використання у процесі оподаткування повинно відповідати низці вимог. До таких правил, зокрема, відносять наступні: а) кожна пільга може використовуватися в межах сплати того чи іншого податку як безпосередній його елемент; б) метою звільнення від оподаткування є створення сприятливих умов для певних платників, галузей і форм господарювання, з діяльністю яких пов'язане досягнення відповідних суспільних пріоритетів; в) їх використання повинно виступати у ролі ефективного тактичного інструментарію втручання в розподільчі процеси шляхом маневрування формами організації фінансових відносин; г) застосування пільгових режимів треба здійснювати на всій території країни, незалежно від наявності вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку [158, с.275]. Водночас при встановленні податкової пільги, з метою уникнення лобізму та протекціонізму, чинним законом повинна визначатися не конкретна особа, що має право на пільгу, а сукупність особливостей (умов), при наявності яких пільгою може скористатися конкретний учасник [220, с.423]. Отже, податкова пільга не повинна мати індивідуального характеру. У деяких державах зазначена вимога навіть закріплена в податковому законодавстві. Так, пункт 1 статті 35 Податкового кодексу Республіки Білорусь визначає, що пільги надаються окремим категоріям платників податків [112]. Індивідуально платникам пільги щодо податків, зборів (мит) можуть надаватися винятково в порядку і на умовах, визначених Президентом Республіки Білорусь (абзац 2 пункту 3 статті 35 зазначеного Кодексу). Та й у пункті 30.2 статті 30 ПК України у контексті підстав надання податкової пільги йдеться про «певну групу платників податків», а не про конкретну особу.

Аналогічна позиція (але у більш категоричній формі) реалізована в податковому законодавстві деяких пострадянських держав Центральної Азії. Зокрема, в пункті 4 статті 75 Податкового кодексу Республіки Узбекистан [113] та в пункті 4 статті 32 Податкового кодексу Республіки Таджикистан [221 встановлено, що податкові пільги не можуть мати індивідуального характеру, в пункті 1 статті 8 Податкового кодексу Туркменістану міститься заборона надання пільг, що мають індивідуальний характер [222]. Відтак, виключається «персоналізація» податкових пільг.

Фахове використання сучасного податково-пільгового інструментарію дозволяє досягнути балансу між публічними та приватними інтересами у сфері оподаткування. Саме завдяки цьому специфічному важелю досягається компроміс між індивідуальними, груповими, суспільними і державними запитами. Разом із тим активне застосування податкових пільг є важливим координуючим фактором, що спрямований на усунення дисбалансів у правовому регулюванні суспільних відносин, на вирівнювання соціально-економічної структури суспільства [223, с.372]. Наведені обставини дозволяють науковцям трактувати пільговий механізм оподаткування як організуючий елемент відносин між державою та платником податку, через який реалізуються встановлені законодавством права на податкові пільги. На їх думку він є сукупністю принципів, форм і методів застосування і використання податкових пільг [224, с.6]. При цьому базовим елементом пільгового механізму оподаткування цілком справедливо визначається податкова пільга. Аналізована нами злагоджена динамічна система правового впливу на економічні відносини у сфері оподаткування спрямована на досягнення дуалістичного конструктивного результату: з одного боку, позитивного фіскального ефекту на загальнодержавному, регіональному та місцевому рівнях; з іншого боку, суспільно-корисного стимулювально-компенсаційного регулятивно-факультативного впливу.

У цьому аспекті варто згадати позицію М.І. Вишемирського, який стверджував, що функціонування механізму пільг дозволяє податкам

повноцінно здійснювати регулюючу і стимулюючу функції й тим самим заохочувати платників до суспільно корисної діяльності [225, с.1]. Натомість за всієї своєї логічності наведена точка зору потребує критичної реакції, адже виокремлення поряд із регулюючою функцією стимулюючої функції [17, с.192] або навіть стимулюючої і дестимулюючої функцій місцевих податків і зборів [44, с.7] є доволі сумнівним рішенням та потребує додаткової аргументації. На наше переконання, вони є органічними складовими регулюючої функції. Водночас у наведеному контексті не можна оминути увагою і фіскальну функцію податкового платежу, адже вона є не тільки основною для будь-якого податку чи збору, але й єдиною (ексклюзивною) основною функцією [226, с.7]. Інша справа, що податкові пільги мають антифіскальну спрямованість і у матеріальному сенсі урешті-решт призводять до зменшення податкових надходжень до публічних фінансових фондів. Тому, на наш погляд, твердження Є.Ю. Шаптали: «Наслідком застосування податкових пільг є насичення бюджетів різних рівнів грошовими коштами» [227, с.11] та І.І. Бабіна: «Податкові пільги та підстави для їх отримання відносяться до групи фіскальних елементів конструкції податку, тобто таких елементів, завдяки яким реалізується фіскальна функція податку» [228, с.6] навряд чи можна вважати переконливими. Вважаємо, що наразі відсутні об’єктивні підстави для таких категоричних висновків. Податкові пільги скоріше виступають дієвим інструментом допомоги, ефективним механізмом реалізації не тільки податкової, але і соціальної політики сучасної держави.

Близької позиції дотримується Я.В. Поліщук. Вона стверджує, що податкові пільги входять до кола елементів, притаманних податку як правовому явищу [229, с.137 – 138]. Ми не можемо підтримати таку констатацію. На нашу думку, податкова пільга не тільки не є сутнісним елементом податкового платежу, напроти – вона є антисутнісним елементом. До такого висновку нас спонукає аналіз правової природи податку і збору, загальноприйняте визначення податкового платежу як найважливішого

фіскального інструментарію мобілізації фінансових ресурсів у публічні фонди коштів.

Мінімально необхідний рівень податкових пільг визначається з огляду на засади рівності й справедливості оподаткування, а максимально ефективний – з урахуванням поставлених цілей податкової політики та реального стану економіки. Будь-які коливання податкового тиску в цих межах є прийнятними та економічно обґрунтованими [114, с.12]. Разом із тим, на нашу думку, не варто ігнорувати ту обставину, що податкові пільги можуть бути спрямовані на отримання не тільки стимулюючого, але й компенсаційного (відновлювального) ефекту. Вони виступають своєрідним бінарно-правовим механізмом для узгодження інтересів учасників податкових відносин.

Цікаво буде згадати преференційну практику місцевого пільгування радянських часів. Так, право на встановлення пільг із місцевих податків і зборів було надано сільським та селищним Радам у 1968 році, міським Радам – з 1971 року [45, с.3]. З часом ці повноваження були підтверджені у першій редакції Закону Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР» від 5 грудня 1990 року №512-XII. Пункт 4 статті 12 зазначеного Закону також передбачав, що місцеві Ради народних депутатів мають право надавати окремим платникам пільги на податки і платежі, що надходять у відповідний місцевий бюджет [50]. У свою чергу частина 2 статті 4 першої редакції Закону України «Про систему оподаткування» закріплювала, що встановлення місцевих податків, зборів і обов'язкових платежів відповідно до цього Закону та інших законодавчих актів Української РСР здійснюється місцевими Радами народних депутатів у межах граничного рівня ставок податків [30]. На той момент наведений нормативний припис повною мірою стосувався і податкових пільг як із загальнодержавних, так і з місцевих податкових платежів.

Наразі вітчизняний законодавець визначає податкову пільгу як передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника

податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених підстав (пункт 30.1 статті 30 Податкового кодексу України). У свою чергу, підпункт 17.1.4 пункту 17.1 статті 17 ПК України відносить до прав платників податків право користування податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом. До цих підстав віднесені особливості, що характеризують певну групу платників податків і зборів, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [73]. Саме так законотворець суттєво викривляє поняття податкової пільги, звужує його природні кордони, адже поза увагою залишаються процесуальні аспекти окресленого різновиду пільгування (преференції з податкової реєстрації, обліку, звітності, спрощений порядок податкового контролю тощо).

Як бачимо, йдеться тільки про матеріальний аспект пільгового механізму у сфері оподаткування. Як часто буває, позиція законотворця знаходить підтримку і у науковому співтоваристві. При цьому вона може формулюватися в доволі категоричній формі: «Метою будь-якої податкової пільги є надання переваги, яка виражена у матеріальній формі» [230, с.81] або «пільга – це звільнення саме від сплати, а не від податкового обов'язку, який має три складові: податковий облік, податкову звітність та сплату податку» [231, с.64]. Деякі вчені, що рухаються у «кільватері» позиції вітчизняного законотворця, констатують, що податкові пільги: 1) виступають звільненнями від сплати податків і зборів (повними або частковими) [227, с.11]; 2) це звільнення суб'єкта податку від нарахування і сплати податку чи сплати ним податку в меншому розмірі [228, с.9]; 3) є повним або частковим звільненням платника від обов'язку зі сплати податку чи збору [232, с.11]. Наведене повною мірою стосується і правового регулювання місцевих податків і зборів (як у цілому зазначеної підсистеми податкової системи нашої держави, так і конкретних локальних податкових платежів, зокрема українського паркувального збору).

Профільна стаття Податкового кодексу України (ст.268[1] ПК України «Збір за місця для паркування транспортних засобів») не містить спеціалізованого структурного підрозділу (пункту), присвяченого регламентації пільгування. І це не поодинокий подібний випадок у нормативно-правовій регламентації сучасної системи оподаткування України. Скоріше, зазначений підхід є правилом, ніж винятком. Так, законодавче регулювання екологічного податку (розділ VIII ПК України) чи рентної плати (розділ IX ПК України) також не передбачає таких спеціалізованих пунктів [233, с.248]. Насправді податково-пільговий механізм (у тому чи іншому аспекті) «присутній» при справлянні всіх вітчизняних податкових платежів без винятку. Натомість при формуванні відповідної законодавчої конструкції парламентарі можуть обрати шлях деталізації пільгового механізму як на рівні пункту (підпункту), так і на вищому рівні – на рівні статей Кодексу. Зокрема, розділ IV ПК України, що регламентує справляння податку на доходи фізичних осіб, включає статтю 166 («Податкова знижка»), розділ III ПК України, присвячений регулюванню податку на прибуток підприємств, – статтю 142 («Звільнення від оподаткування»), розділ V ПК України, що регламентує справляння податку на додану вартість, статтю 195 («Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою»), статтю 196 («Операції, що не є об’єктом оподаткування»), статтю 197 («Операції, звільнені від оподаткування»), статтю 198 («Податковий кредит»). Таке велике різноманіття використаних варіантів законодавчої регламентації пільгування наштовхує на пропозицію стосовно обрання як одного з векторів вдосконалення чинного податкового законодавства нашої держави уніфікацію побудови Податкового кодексу України відповідно до загальних засад кодифікаційної техніки.

На цей час пільговий механізм збору за місця для паркування транспортних засобів реалізований через призму: 1) підпункту 268[1].2.1 пункту 268[1].2 статті 268[1] ПК України – не включає до об’єкту оподаткування площі земельних ділянок, які відведені для безоплатного паркування

транспортних засобів, передбачених статтею 30 Закону України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні»; 2) підпункту 268¹.3.1 пункту 268¹.3 статті 268¹ ПК України – не тільки визначає максимальний розмір ставки (0,075 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності), але й передбачає можливість встановлення абстрактно-зниженої ставки збору (без визначення її «нижньої» межі). До речі, встановлення граничних ставок є притаманним для податкових платежів «родинних» до збору за місця для паркування транспортних засобів. Так, граничний розмір ставки збору за парковку автотранспорту становив три відсотки неоподатковуваного мінімуму доходів громадян в спеціально обладнаних місцях і 1 відсоток – у відведених місцях [20]. Ставки збору за місця для паркування транспортних засобів згідно з першою редакцією ПК України встановлювалися за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі від 0,03 до 0,15 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року [73]. Наведена схема (встановлення мінімальної та максимальної ставок податкового платежу як імперативних орієнтирів для місцевих рад), на нашу думку, є оптимальним варіантом щодо аналізованого податкового платежу. Вважаємо, що таким чином буде обмежена негативна довільна правотворчість органів місцевого самоврядування, а також досягнута більша прогнозованість обсягу податкових надходжень від паркувального збору.

Водночас варто констатувати, що в науковій літературі відстоюється й протилежна точка зору. Так, Ю.Ю. Гончарова вважає, що з метою подальшого збільшення фінансових ресурсів необхідною є зміна законодавства у частині розширення повноважень органів місцевого

самоврядування щодо адміністрування місцевих податків і зборів. На погляд авторки, доцільно наділити місцеві ради правом установлення розмірів ставок, а також податкових пільг та преференцій [230, с.85]. На нашу думку, враховуючи низький рівень податково-правової культури органів місцевого самоврядування, що приймають рішення щодо введення місцевих податків і зборів, їх схильність до заангажованості, до застосування нібито простих рішень при обранні податково-пільгового інструментарію та його нормативно-правової регламентації, доцільно відійти від дискреційно обумовлених податкових пільг на користь нормативно детермінованих податкових преференцій. У такому разі при наявності легальної формалізації податкових пільг, наприклад, щодо збору за місця для паркування транспортних засобів, їх запровадження стане обов'язковим стосовно зазначеного податкового платежу і, відповідно, буде суттєво знижено рівень помилок або зловживань у сфері місцевого оподаткування. Будь-яка варіативність при обранні конкретної податкової пільги повинна бути передбачена на рівні Податкового кодексу України і стосуватися доволі вузького спектру моментів: або коливання кількісних параметрів пільги (наприклад, розміру ставки в межах законодавчо встановлених граничних ставок оподаткування), або застосування того чи іншого пільгового інструментарію (конкретного різновиду податкової пільги).

До особливого аспекту правового регулювання пільгування аналізованого нами збору належить з'ясування специфіки його характеру. Передусім слід зауважити, що пункт 7.2 статті 7 ПК України категорично відносить податкову пільгу до необов'язкових елементів податку («Під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування» [73]). У такому самому руслі розвивається і вітчизняна податково-правова доктрина. Нам найбільше імпонує позиція професора І.Є. Криницького, який пропонує визначати податкову пільгу як універсальний необов'язковий елемент правового механізму податкового платежу [152, с.18 – 19]. При цьому слід розрізняти факультативність у сфері законодавчої

регламентації оподаткування та необов'язковий елемент податково-правового механізму. Зрозуміло, що перша правова категорія є ширшою за своїм змістом. Окрім безпосередньо податкової пільги, вона додатково стосується й окремих факультативних аспектів обов'язкових елементів. Наприклад, такі додаткові обов'язкові елементи податково-правового механізму як порядок податкової реєстрації та порядок податкового обліку можуть передбачати специфічну реєстрацію та облік, притаманні тільки для окремої групи податкових платежів або для конкретного податку чи збору. Так, як вже нами зазначалось, абзац перший підпункту 268^1.1.2 пункту 268^1.1 статті 268^1 ПК України передбачає затвердження Переліку спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів; абзац другий підпункту 268^1.1.2 пункту 268^1.1 статті 268^1 ПК України містить вимогу про передачу контролюючому органу Переліку осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів. До речі, ведення подібних реєстрів, переліків, кадастрів характерне саме для майнового оподаткування, тобто можна говорити про відповідну податково-видову факультативність.

До другого прояву факультативності можна віднести законодавчі приписи якими використання податкової пільги визнається правом платника податків і зборів, а не його обов'язком. Також до прав платника податкових платежів віднесені відмова від використання пільгування та зупинення використання податкових преференцій на один або декілька податкових періодів (відповідно пункти 30.3 і 30.4 статті 30 ПК України). Зазначена факультативність, на наш погляд, має умовний характер, адже законодавець поряд із «вільним входом» особи в режим пільгування (за умови наявності передбачених чинним законодавством підстав ніхто не може обмежити платника у його праві використати надану Кодексом пільгу) або її «вільною відмовою від входу» (платник взагалі може не входити в режим пільгування) накладає на нього низку «супроводжуючих» та «припиняючих» обов'язків.

До них можна, наприклад, віднести потребу у виконанні нормативних приписів з надання контролюючим органам погоджуючих і/або підтверджуючих документів тощо. Отже, вихід із режиму пільгування у сфері оподаткування є дещо ускладненим.

Наступний ракурс факультативності, що заслуговує на вивчення. Слід враховувати й факультативність самого досліджуваного податкового платежу, адже місцеві ради обов'язково установлюють тільки такі місцеві податкові платежі як єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі). Збір за місця для паркування транспортних засобів має умовно необов'язковий характер – його встановлення віднесено до повноважень місцевих рад (віддано на їх розсуд). Поряд із цим після встановлення цього податкового платежу його потенційна імперативність стає реальністю і справляння збору є обов'язковим [234, с.66].

Цікаву пропозицію у свій час висунув Д.В. Головін. На його погляд, навіть сам факт відсутності введення в дію місцевого податку на території певної адміністративно-територіальної одиниці може розглядатись як податкова преференція [235, с.9]. Тому типовими формами територіальних податкових преференцій він пропонує визнати: 1) місцеві податки та збори; 2) спеціальні економічні зони; 3) офшорні території [235, с.13]. Вважаємо, що наведений підхід містить певні вади: така точка зору суперечить принциповій вимозі до податкових пільг (преференцій) – вони не можуть надаватися «всім», адже податкові пільги (бенефіти) – це виняток із загального правила. При цьому вони водночас є важелем, що застосовується до обмеженого кола осіб і надзвичайно деталізованим інструментарієм. На наше переконання, питання введення та/або не введення на конкретній території місцевих податків і зборів належить скоріше до орбіти такого правового феномену як податкове навантаження, прямо стосується стабілізації або зменшення/збільшення податкового тиску на платника.

Таким чином, ми нарахували три прояви факультативності у контексті законодавчої регламентації аналізованого податкового платежу (тобто вітчизняний паркувальний збір як мінімум є тричі факультативним).

Суттєвий інтерес у контексті дослідження податкового-пільгового механізму становить аналіз позиції правників, які намагаються ігнорувати тезу про факультативність податкової пільги, що реалізована в податковому законодавстві України та є домінантною у вітчизняній фінансово-правовій доктрині [17, с.12; 236, с.115]. Підходи науковців подібного спрямування можна об'єднати в чотири основні групи. Представники першої з них вважають, що податкова пільга – це додатковий елемент податково-правового механізму. Так, Е.У. Чапух, аналізуючи правову природу загальнодержавних соціальних зборів, до додаткових елементів їх правового механізму відносить пільги [31, с.9, 11]. Ю.І. Турянський, Н.М. Коломійчук і П.П. Гаврилко також уважають податкову пільгу додатковим елементом податку і наголошують на її важливості як такої, що однаково позитивно чи негативно впливає на ставку та об'єкт оподаткування [158, с.274]. У свою чергу О.С. Шутова стверджує, що за своєю юридичною природою податкові звільнення відносяться до додаткових обов'язкових елементів правового механізму податку, оскільки деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену й повну систему податкового механізму [237, с.15 – 16]. При цьому податкові пільги вона відносить до одного з різновидів податкових звільнень [237, с.9]. У віднесенні податкових пільг до додаткових елементів податково-правового механізму наведені вчені непоодинокі [238, с.36; 239, с.530; 240, с.33, 36, 37]. У науковій літературі можна зустріти і певні варіації цього підходу. Так, фахівці-фінансисти при аналізі специфіки справляння конкретних податкових платежів відносять пільги: до основних елементів податку (на прикладі податку на доходи фізичних осіб) [135, с.46]; до основних елементів моделі податку на нерухомість [129, с.154].

Представники іншої групи вчених вважають, що податкова пільга – це основний елемент правового механізму податкового платежу. Зокрема В.В.

Хохуляк стверджує, що податкові пільги належать до основних елементів податково-правового механізму [241, с.4], В.М. Кофлан відносить порядок надання пільг з місцевих податків і зборів до основних елементів місцевого оподаткування, а не до факультативних [242, с.4]. Т.В. Шуліченко пільги поряд зі ставками, об'єктом, суб'єктом також включає до основних елементів механізму оподаткування [243, с.69], до кола основних елементів правового механізму податків (за особливостями впливу на формування й реалізацію податкового обов'язку) відносить пільги й Д.А. Кобильнік [244, с.106].

Також можна виокремити й третю групу науковців, котрі включають податкову пільгу до структури податково-правового механізму [139, с.67; 245, с.150] без деталізації їх місця, не вказують, до якої групи його елементів належить податкова пільга. Так, І.І. Бабін уникає у своїй роботі використання стосовно елементів юридичної конструкції податку термінів «факультативний» або «необов'язковий». Поряд з цим він включає податкові пільги та підстави для одержання податкових пільг до елементного складу реальної юридичної конструкції податку та до групи фіскальних елементів юридичної конструкції податку [228, с.5]. Також він фактично пропонує при модифікації статті 14 проекту Податкового кодексу України визначити обов'язковість податкових пільг та підстав для їх одержання при встановленні податку [228, с.11]. На погляд О.В. Покатаєвої, у перспективі було б доцільно внести податкові пільги до переліку обов'язкових (ключових) елементів податку, оскільки вони як ніякий інший елемент потребують чіткого правового регулювання [164, с.33]. Ми підтримуємо тезу щодо необхідності досягнути максимально припустимої конкретики законодавчої регламентації податкової пільги. Зрештою і вітчизняний законодавець демонструє розуміння потреби реалізації такого підходу, адже пункт 7.4 статті 7 Податкового кодексу України [73] чітко закріплює, що підстави для надання податкових пільг та порядок їх застосування визначаються винятково цим Кодексом. При цьому, податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року, а зміни до них не можуть

вноситися пізніше як за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду (підпункт 4.1.9 пункту 4.1 статті 4 ПК України), і при встановленні або розширенні існуючих податкових пільг вони застосовуються з наступного бюджетного року (пункт 4.5 статті 4 ПК України),

Четвертого варіанту ігнорування факультативності податкової пільги дотримується група науковців, які висувають та намагаються відстоювати певною мірою унікальні підходи. Так, власний підхід до побудови податкового механізму і місця в ньому податкової пільги пропонує Л.В. Чернявська. Обрана нею позиція містить деталь, яка відсутня у варіантах інших авторів: виділення важелів як одного із засобів впливу податкового механізму. Пільги та санкції як податкові важелі, на думку автора, є напрямами дії податкових інструментів [246, с.55]. О. Сидорович відносить податкові пільги до регулятивних інструментів податкової складової фіскального механізму (податкового механізму мобілізації доходів) разом із податковою базою, термінами сплати, податковою квотою, спеціальними режимами оподаткування і податковими стимулами [197, с.18]. П. Коломоєць стосовно податкової пільги, посилаючись на пункт 7.2 статті 7 Податкового кодексу України, стверджує, що вона закріплена як елемент загальних засад встановлення податків і зборів, тобто знаходиться поза елементного складу податку, адже не включена в перелік восьми обов'язкових елементів податку [134, с.240]. Особливу позицію з аналізованого питання займає О.Ю. Липко. Він констатує, що визначення всіх елементів податкового платежу щодо кожного податку при його встановленні взагалі не є обов'язковим [148, с.14]. На його погляд, перелік обов'язкових для встановлення елементів податку, закріплений статтею 7 ПК України, не є вичерпним, а отже, не обмежує законодавця, у разі потреби, доповнювати кожен окремий механізм податку й іншими елементами [148, с.15]. Зрозуміло, що законотворець може встановлювати елементи податково-правового механізму, які не містяться у переліку, закріпленому в статті 7 ПК України. Проте, вислови «може», «у разі потреби» та подібні до них свідчать про необов'язковість цих складових.

У зв’язку з наведеним зауважимо, що ми не можемо підтримати нівелювання вказаними науковцями прямих законодавчих приписів. Наприклад, пункт 7.1 статті 7 ПК України щодо обов’язковості визначення низки елементів під час встановлення податку є категоричним за формою та однозначним за змістом. Напроти, використання в пункті 7.2 статті 7 ПК України стосовно податкових пільг та порядку їх застосування текстуальної конструкції «можуть передбачатися», на наш погляд, не дає підстав об’єктивному досліднику сумніватися у факультативності податкових пільг.

Отже, зазначене дає нам підстави констатувати, що правове регулювання пільгового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів наразі не є оптимальним і потребує суттєвого вдосконалення. Зокрема, на наш погляд, доцільно встановити у Податковому кодексі України граничні ставки зазначеного збору (не тільки максимальну, але і мінімальну), а також врахувати при оновленні профільного кодексу екологічну складову цього податкового платежу і встановити додаткові звільнення від оподаткування щодо: а) площі земельних ділянок, які відведені для безкоштовного паркування транспорту на екологічних безпечних двигунах (електромобілів тощо). Таке рішення певним чином сприяло б стимулюванню попиту на автомобілі з таким типом приводу і дозволило реалізувати їх екологічну перевагу (зменшити шкідливі викиди в атмосферу). Підтримка подібного позитивного чинника цілком відповідала б сучасним світовим трендам. До речі, Правила дорожнього руху передбачають можливість встановлення таблички до дорожніх знаків 7.23 «Місце для зарядки електромобілів» (абзац 38 глави 7 розділу 33). Вона застосовується із знаками «Місце для стоянки», що позначають місця та майданчики для стоянки транспортних засобів (5.42.1) або криті (підземні та надземні) стоянки (5.42.2), у разі, коли зарядна станція для електромобілів розташована за межами автозаправної станції у спеціально відведених місцях [199]. Практика свідчить, що в сучасних умовах зарядка електромобілів – це тривалий процес, тобто вона неминуче поєднується з паркуванням або

стоянкою такого електромобіля; б) паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках на території, що зазнала радіоактивного забруднення (більше за 1 Кі/км²); в) паркування транспортних засобів у територіальних громадах, що розташовані в районі проведення воєнних (бойових) дій і включені Міністерством з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України до відповідного Переліку; г) паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках на території лікувальних закладів.

Крім того вважаємо за доцільне при законодавчій регламентації будь-якого податкового платежу передбачати у структурі розділу або статті ПК України, що присвячені регламентації справляння конкретного податкового платежу, окремий підрозділ (відповідно статтю чи пункт) «Податкові пільги» або «Податкова пільга» залежно від їх кількості. За їх відсутності спеціалізований підрозділ повинен містити текст «Податкові пільги відсутні». Наведений підхід сприятиме досягненню правової визначеності у сфері оподаткування, а також дозволить уникнути колізійності під час правозастосування.

На завершення розгляду податкових пільг як факультативного елементу податково-правового механізму звернемо увагу на інший преференційний механізм, пов’язаний з паркуванням транспортних засобів. Так, не застосовуються оплата вартості послуг з користування майданчиком для платного паркування транспортного засобу до осіб та транспортних засобів, що, відповідно до закону та/або рішення міської, селищної, сільської ради, звільняються від оплати вартості послуг з користування майданчиками для платного паркування транспортних засобів на спеціально відведених (позначених) на цих майданчиках місцях (частина 2 статті 52² Закону України «Про дорожній рух»). Отже, щодо цього прояву паркувальної діяльності також передбачена можливість застосування пільгування. Відтак, вважаємо, що можна стверджувати, відносини щодо паркування/стоянки

транспортних засобів будуються на кількох рівнях: а) на приватно-правовому – між водієм транспортного засобу та працівниками/адміністрацією паркувальних майданчиків, на яких передбачене платне паркування. Цей вимір стосується коштів, які отримують суб'єкти господарювання від паркувальної діяльності. При цьому, як бачимо, законодавець у цьому контексті не згадує про стоянки. Чи означає це, що пільги в такому разі не застосовуються? Переконані, що відповідне рішення – це прерогатива місцевих органів влади; б) на публічно-правовому – щодо справляння збору за місця для паркування транспортних засобів.

Висновки до розділу 2

1. З часів запровадження чинного варіанту справляння збору за місця для паркування транспортних засобів реалізований вітчизняним законотворцем підхід до модернізації законодавчого регулювання основних елементів його податково-правового механізму є скоріше винятком із загального правила. Зміни до нормативно-правового регламентування платника збору та об'єкту оподаткування вносилися фактично у такому самому темпі як і до законодавчого забезпечення ставки оподаткування. Законодавча трансформація здійснювалася за допомогою трьох різних профільних законів, а сама модернізація була досить різноманітною (зміни мали принципово-змістовний та умовно-технологічний характер).

2. Ставка оподаткування належить до групи основних обов'язкових складових правового механізму будь-якого податку/збору і відіграє визначальну роль відносно кількох ключових факторів. Вона впливає на величину коштів від податкового платежу, що спрямовуються до належних адресатів. З іншого боку, ставка оподаткування безпосередньо пов'язана з рівнем податкового навантаження на платника. Водночас реалізація головної функції податків і зборів (фіскальної) передусім здійснюється через призму саме цього основного елементу податково-правового механізму.

Додатковими аргументами на користь особливого значення ставки в системі оподаткування є її: а) тісна взаємопов'язаність з іншими елементами правового механізму податкового платежу; б) місце впливового регулюючого інструменту економічної активності особи.

3. Використаний у Податковому кодексі України формат ставки збору за місця для паркування транспортних засобів можна трактувати двозначно: не тільки як ставку від нуля, від абсолютного мінімуму до встановленої максимальної величини (як зростаючу), але й як ставку від абстрактного максимуму до встановленої мінімальної величини (за зворотним виміром). Вітчизняна правозастосовна практика виходить з того, що законодавець встановив ставку аналізованого податкового платежу як максимально граничну (максимум становить 0,075% мінімальної заробітної плати), її величина обмежується тільки з одного боку (з максимального), а її пороговість є відносною.

4. Пропозиції щодо надання місцевій владі повноважень щодо встановлення місцевих податків і зборів у наших сьогоднішніх вітчизняних реаліях є не тільки недоцільним, але і незаконним. Передусім така позиція суперечить Конституції України, створює додаткові системні ризики у сфері оподаткування, позбавляє правове регулювання справляння збору за місця для паркування транспортних засобів гнучкості та динамізму. Парламент не може делегувати своє виключне конституційне право на місцевий рівень.

5. Податковий кодекс України замість законодавчої дефініції об'єкта оподаткування надає загальну характеристику цього основного елементу податково-правового механізму, окреслює його контури через перелік можливих різновидів. Зазначений список не має вичерпного характеру, він не є «закритим». За таких обставин чинний варіант законодавчого закріплення об'єкта оподаткування не є ні класичним у юридико-технічному контексті, ні ідеальним. До проблемних питань, які виникають внаслідок такого рішення, можна віднести такі. По-перше, завдяки реалізації зазначеної позиції до вітчизняного податково-категоріального апарату вкрапляється тавтологія,

адже здійснюється спроба визначити одну категорію за рахунок подібної до неї за значенням.. По-друге, законодавець фактично перераховує не об’єкти, а предмети оподаткування. По-третє, обрана в чинному податковому законодавстві України версія визначення об’єктів оподаткування суттєво ускладнює механізм усунення такого негативного економіко-правового явища як внутрішнє подвійне оподаткування.

6. Об’єкт оподаткування варто розглядати як комплексне, синтезоване поняття, що утворюється за рахунок об’єднання предмету оподаткування та юридичного факту (юридичних фактів). Не випадково в англомовній літературі на противагу «об’єкту оподаткування» вживається такий термін як «taxable event». Фахівці-філологи перекладають його як «податкова подія» або «оподатковувані випадки».

7. Вітчизняний законодавець розрізняє поняття «парковка» і «стоянка» (як місце, у просторовому аспекті), а також похідні від них категорії «паркування» і «стоянка» (як дія, у діяльнісному аспекті). Водночас між окресленими категоріями є й спільне – вони стосуються тимчасового перебування (розташування) транспортних засобів.

8. Податкове законодавство України передбачає формування Переліку осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів. Результатом реєстраційно-облікової діяльності є ще один реєстр – Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів. Перший документ побудований за суб’єктним критерієм, інший – за об’єктно-предметною підставою і фактично має кадастровий характер, адже відображає параметри специфічної нерухомості, що встановлені законодавством.

9. Податковий період виступає як темпоральний звітний фактор, який обов’язково враховується при здійсненні податково-процесуального звітного провадження. За цих обставин: а) податковий період аналізованого збору

визначається безальтернативно; б) з усього різноманіття видів, який передбачає ПК України, обирається умовний середній варіант за тривалістю.

10. Наразі фактично поєднується документ з обчислення суми збору за місця для паркування транспортних засобів податкового платежу (Додаток – розрахунок) і звітний документ (Податкова декларація). Такий підхід не відповідає сутності обчислення і звітності у сфері оподаткування.. Обчислення і звітність – це різні податково-процесуальні провадження. На цьому їх відмінності не закінчуються, вони вчиняються в різний час, є нетотожними складовими податкового обов'язку, різними елементами податково-правового механізму. Варто надати їм самостійність і передбачити заповнення платником податкового платежу двох документів: Розрахунку податкового обов'язку і Податкової декларації. Водночас це зовсім не виключає їх одночасної подачі до контролюючого органу.

11. Профільна стаття Податкового кодексу України (ст.268[1] ПК України) не містить спеціалізованого структурного підрозділу (пункту), присвяченого регламентації пільгування. І це не поодинокий подібний випадок у законодавчій регламентації сучасної системи оподаткування України. Зазначений підхід є скоріше правилом, ніж винятком.

12. Податково-пільговий механізм (у тому чи іншому аспекті) використовується при справлянні всіх вітчизняних податкових платежів без винятку.

Окремі теоретико-методологічні та практичні проблеми розділу 2 розкрито в авторських публікація [179, 185, 186, 233, 234].

РОЗДІЛ 3.
ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЗАКОНОДАВЧОЇ РЕГЛАМЕНТАЦІЇ ЗБОРУ ЗА МІСЦЯ ДЛЯ ПАРКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання справляння податкових платежів, пов'язаних із паркуванням автотранспорту та можливості його впровадження в Україні

Вивчення зарубіжної практики справляння обов'язкових платежів, пов'язаних з паркуванням та/або стоянкою транспортних засобів дозволяє дійти висновку про існування своєрідної системи, що складається з податкових і неподаткових платежів окресленого тематичного забарвлення. Зазначене комплексне економіко-правове утворення відбиває загальнодержавні, регіональні та місцеві особливості оподаткування, специфіку національної правової системи, традиції законодавчого забезпечення, що склалися в конкретній державі. Справляння цієї групи обов'язкових платежів не тільки може переслідувати фіскальний інтерес, але й спрямовуватися на досягнення регулюючого ефекту (наприклад, стимулювання попиту на екологічно чистий автомобільний транспорт, обмеження або заборону стоянки транспортних засобів у центральній частині населеного пункту). Важливо також наголосити, що, по-перше, такі паркувально-стояночні обов'язкові платежі переважно належать до різновиду місцевих; по-друге, значна їх частина за своєю сутністю і за формальним визначенням у чинному законодавстві є податковими платежами (податками або зборами); по-третє, часто їх характеризують як майнові податкові платежі.

У сучасних розвинутих державах місцеві податкові платежі відіграють вагому роль у ресурсному наповненні муніципальних бюджетів, суттєвим чином впливають на трансформацію регіональної економіки. На відміну від

постсоціалістичних країн, де надходження у формі місцевих податків і зборів становлять відносно малу питому вагу в доходах місцевих бюджетів, у світовій практиці вони є основою дохідної частини місцевих бюджетів більшості муніципалітетів [247, с.56]. Не випадково, органи місцевого самоврядування всіх держав – членів ЄС (за винятком Мальти) отримують суттєві власні доходи від місцевих податків і зборів (найбільша їх кількість встановлена у Бельгії – біля 100, найбільша їх частка в місцевих бюджетах (72%) – в Австрії [247, с.57]). З огляду на ратифікацію Україною Європейської Хартії місцевого самоврядування і проголошення одним із напрямів розвитку економіки інтеграцію до Європейського Союзу в нашій державі особливого значення набуває питання адаптації системи формування доходів бюджету до умов і стандартів ЄС, а також вдосконалення системи місцевих податків і зборів [27, с.90]. Відтак, об'єктивне дослідження зарубіжного досвіду правового регулювання справляння зазначеної групи податкових важелів, з'ясування можливості та визначення основних векторів його конструктивного впровадження в Україні є нагальними завданнями сьогодення (у контексті як законопроектної роботи, так і правозастосовної діяльності) .

Вважаємо, що варто погодитися з висновком Павла Свяневича: «В європейських країнах застосовують в основному дві моделі місцевого оподаткування: а) модель, що заснована на податках на майно, коли податок на майно є найбільш важливим; б) модель, що заснована на місцевих податках на дохід» [248, с.18]. Податкові платежі, пов'язані з паркуванням або стоянкою автомобільного транспорту (як органічна складова притаманної для конкретної держави комбінації місцевих податків і зборів), часто виходять за межі наведених дослідником моделей. Зрозуміло, що зазначена обставина зумовлює певною мірою допоміжний характер аналізованих податкових важелів. Натомість, на наш погляд, слід враховувати, що додатковість паркувальних податків і зборів не означає їх другорядності. За фахової законодавчої регламентації їх правового механізму

та за своєчасного впровадження вони займають свою «нішу» в податковій системі держави та забезпечують досягнення очікуваного позитивного фіскально-регулюючого ефекту.

Транспорт оподатковується практично у всіх країнах світу. Задля цього обираються різноманітні податкові механізми (майнові, прибуткові, митні, екологічні тощо). До них належать і доволі екзотичні податки і збори, наприклад, збір за проїзд автотранспортних засобів по території Республіки Казахстан, естонський податок на великотоннажні транспортні засоби або український збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон. Нині такий «транзитний» податковий платіж у вітчизняній податковий системі України відсутній.

В Європейському Союзі паркувальні податкові платежі стають звичними і затребуваними. Водночас слід визнати, що на пострадянському просторі законодавча регламентація податкових платежів, подібних до вітчизняного збору за місця для паркування транспортних засобів, вирізняється національною та регіональною специфікою (за платником обов'язкового платежу, за предметом/об'єктом оподаткування, за ставкою та базою податку/збору, за податковими пільгами і податковою процедурою). Натомість, аналізовані податки та збори мають, як мінімум, одну спільну ознаку – практично всі вони є місцевими. При цьому така риса податкових платежів зазвичай формалізується в податкових кодексах або в податкових законах.

Передусім порівняємо законодавчу регламентацію паркувально-транспортних податкових платежів в країнах Європи та Центральної Азії на прикладі пострадянських держав, що утворилися в цих регіонах. Перший висновок, який ми можемо зробити: в окреслених державах склалося різне ставлення до необхідності їх впровадження, включення до податкової системи. Так, якщо з трьох країн Балтії подібні платежі справляються в двох (Литві та Естонії), то з п'яти країн Центральної Азії – тільки в Туркменістані (що скоріше за все, є винятком, ніж правилом). Другий висновок:

законотворці наведених держав по-різному підходять до обрання критеріїв, якими керуються при віднесенні паркувальних обов'язкових платежів до існуючих різновидів податкових платежів (визначають як збір, як плату, як податок).

Естонська Республіка. Досвід цієї країни, на нашу думку, є важливим для нашої держави, адже її податкова система цілком справедливо вважається однією з найліберальніших, гнучких і простих у світі [249, с.296], дев'ятий рік поспіль визнається лідером за індексом міжнародної податкової конкуренції [250, с.3]. У зазначеному контексті не буде зайвим згадати й ту обставину, що Естонія з 2004 року є членом Європейського Союзу і її досвід відмови від радянських підходів є цікавим і корисним для нашої держави.

У структурі надходжень бюджетів місцевого самоврядування Естонії податок на доходи фізичних осіб становить 47%, всі інші податки – 5%. При цьому Анатолій Ткачук наголошує, що одними з основних джерел надходжень до місцевого бюджету є місцеві податки (шість позицій включно зі збором на паркування та податком на рекламу) [251, с.15]. На наш погляд, навряд чи коректно надавати цій групі естонських податків такого великого значення, зважаючи на обсяг коштів, що надходить до бюджетів місцевого самоврядування від місцевих податкових платежів (тільки 1/20 від загального обсягу) та на їх місце у структурі джерел дохідної частини бюджетів (за рівнем мобілізації коштів вони посідають тільки шосте місце). Фактично дослідник видає бажане за дійсне.

Доволі поверхового ставлення до вивчення місцевого податково-правового регулювання в Естонії припускається й Галина Полишин. Так, вона зазначає, що органи місцевого самоврядування цієї держави мають право на встановлення місцевих податків, при цьому законодавством не встановлено їх перелік [252, с.163]. Вочевидь, в основі такого висновку були нормативні приписи Закону Естонської Республіки «Про оподаткування», стаття 3 якого надає право місцевим волосним та міським зборам на видання постанов про встановлення місцевих податків на відповідній території [253] і

дійсно не конкретизує, які податки належать до місцевих. Натомість ми переконані, що цього недостатньо для об'єктивного висновку, адже наведений Закон головним чином торкається засадничих моментів оподаткування та регламентації різноманітних податково-процедурних аспектів. Водночас дослідниця ігнорує положення іншого законодавчого акта – Закону Естонської Республіки «Про місцеві податки». Параграф 5 зазначеного нормативно-правового акта як за назвою («Перелік місцевих податків»), так і за змістом має безпосереднє відношення до структури такої групи податків цієї держави як місцеві [254]. Що ж до паркувального платежу, то рішення про його віднесення до місцевих податків набуло чинності 1 лютого 2003 року. Згідно з параграфом 14^1 розділу 2 Закону «Про місцеві податки» цей платіж встановлюється з метою організації платного громадського паркування. При цьому визначення і стягнення окресленого податкового платежу здійснюється: а) на підставі і в порядку, передбаченому Правилами дорожнього руху; б) в межах, визначених Законом Естонської Республіки «Про дорожній рух» [254]. Навряд чи така конструкція є зразковою як за формою, за логікою побудови, так і за змістом. Зокрема, викликає сумнів, на наш погляд, надання пріоритету в сфері оподаткування неподатковим законодавчим актам на противагу податковому закону. Такий підхід ускладнює правозастосування і порушує єдність підгалузевого правового регулювання.

Проблемні моменти Закону Естонської Республіки «Про місцеві податки» на цьому не закінчуються, він містить й інші протиріччя. Так, з одного боку, згідно до пункту 10 параграфу 5 та параграфу 14^1 Закону естонський паркувальний платіж визначається як «плата». При цьому з усього різноманіття місцевих податкових платежів (податок з реклами, податок на закриття доріг і вулиць, транспортний податок, податок на худобу, податок на розваги) тільки паркувальний платіж у своїй назві не містить терміну «податок». Зрозуміло, що законотворець не пояснює такого рішення. Зазначене термінологічне рішення жодним чином не сприяє

визначеності податково-правового регулювання і може призвести до виникнення колізійних ситуацій.

У постанові про плату за паркування, як і про будь-який інший місцевий податковий платіж, повинні міститися: найменування податку, його об'єкт і ставка, платник податку, порядок сплати, дата та строк сплати, порядок розрахунку та визначення суми платежу, час виникнення податкового зобов'язання, можливі податкові пільги та порядок їх надання, час набуття чинності податковим актом (частина 1 параграфу 4 Закону Естонської Республіки «Про місцеві податки»).

Практика паркувального оподаткування в Естонії свідчить про те, що найбільш специфічне нормативно-правове регулювання його механізму здійснено у столиці цієї країни. Це стосується різноманітних моментів справляння аналізованого податку (ставок оподаткування, штрафних санкцій тощо). Наприклад, вся центральна частина Таллінна фактично є великою парковкою. Вона поділена на три зони (старе місто, діловий центр, околиці центру). Винятком із наведеного правила є тільки приватні території. На прийняття такого рішення вплинули реалії архітектури центру цього міста, якому у спадок від середньовіччя дісталися вузькі вулиці, а також великий потік туристів. Наведені фактори спричиняють складну дорожню ситуацію, значне ускладнення паркування автотранспорту. У певні проміжки часу в центральній частині міста можна спостерігати взагалі відсутність вільних паркувальних місць. Наслідком зазначених негативних обставин є велика вартість паркування. Певними компенсуючими механізмами такого стану речей є, з одного боку, безкоштовні перші 15 хвилин паркування у будь-якому місці паркувальних зон (з метою забезпечити комфортне користування приватними транспортними засобами, посадку/висадку пасажирів, завантаження/розвантаження їх багажу); з іншого боку, безкоштовний громадський транспорт у столиці Естонії (задля стимулювання відмови від користування легковим автотранспортом).

Талліннська громадська неохоронювана платна парковка не розповсюджується на всі вісім адміністративних районів міста, а включає тільки чотири паркувальних зони (Старе місто, Центр міста, Кесклінн і Піріту). Географічні кордони цих зон вказуються гранично точно (зазвичай такі просторові межі встановлюються по вулицях міста). Вартість парковки і час їх роботи мають суттєві відмінності. Так, паркувальна зона Піріта є сезонною (працює з 15 травня до 15 вересня). Сплата за паркування здійснюється залежно від кількості хвилин стоянки автотранспорту (місячний квиток не передбачений). Натомість вартість паркування становить 0,01 євро за хвилину і є найнижчою у Таллінні. Паркувальна зона Кесклінн є безкоштовною у неділю, у робочі дні вона працює з 7 до 19 години, у суботу – з 8 до 15 години. Вартість парковки встановлена в розмірі 0,025 євро на хвилину, вартість місячної карти – 150 євро. Паркувальні зони Центр міста та Старе місто працюють цілодобово. Вартість стоянки автотранспорту в них є найвищою в Естонії (Центр міста – одна хвилина 0,08 євро, місячна карта – 250 євро; Старе місто – одна хвилина 0,1 євро, місячна карта – 300 євро). До особливостей платного паркування у Старому місті варто віднести сезонні обмеження. Так, у літній період (з 1 квітня до 14 листопада) у цій зоні заборонена платне паркування з 0 до 6 години (почергово: у суботу – на перший ділянці, у неділю – на другій ділянці). У зимовий період (з 15 листопада до 31 березня) з 0 до 6 години (почергово: у парні дні – на першій ділянці, у непарні дні – на другій ділянці) [255]. Перші 15 хвилин парковки є безкоштовними у будь-якій паркувальній зоні Таллінна. Для мешканців міста, що проживають в зоні платного паркування і відповідають низці встановлених законодавством вимог, передбачена можливість користуватися парковкою за пільговою вартістю – 120 євро на рік. Від сплати паркувального платежу звільняються дві категорії осіб: а) водії-інваліди з порушенням опорно-рухового апарату або водії, що обслуговують таких осіб та сліпих; б) водії транспортного засобу, викиди шкідливих речовин у вихлопних газах якого рівні нулю грамів на кілометр. Аналізуючи платне

паркування в столиці Естонії, не можемо оминути увагою й той факт, що в Таллінні встановлений найвищий в державі штраф за несвоєчасну сплату паркувального платежу – 70 євро.

Що ж до нормативно-правового регулювання платного паркування в інших населених пунктах Естонії, то слід наголосити, що, по-перше, воно не є всеохоплюючим (наприклад, платні парковки відсутні у Нарві, третьому за кількістю населення місті Естонії); по-друге, воно має суттєві відмінності, які передусім залежать від кількості населення, що проживає в певній місцевості (від демографічного масштабу населеного пункту). Так, чим більше місто, тим більшу суму сплачують водії автотранспорту за платне паркування. До особливостей естонських паркувальних платежів можуть належати: а) врахування категоріальності транспортних засобів (ставка може різнитися для легкових автомобілів, автобусів, вантажних машин, будівельної автотехніки тощо); б) сезонність паркування (наприклад, курортний сезон); в) дні та час роботи парковки; г) пільги з паркування; д) специфіка паркувальної зони. Деякі відмінності можуть стосуватися і порядку сплати паркувального платежу. Хоча зазвичай для зручності користувачів передбачається максимальна альтернативність форм сплати.

Проаналізуємо кілька варіантів правової регламентації естонського податкового платежу.

Розпочнемо дослідження з сел – виду поселень, найменших за кількістю населення. Так, у селі Кауксі Алутагузеської волості функціонує платна парковка, що обслуговує пляж Кауксі на озері Пейпсі та включає: велику парковку, парковку у наметового містечка, прибережну парковку, додаткову парковку. Паркувальний квиток (М-квиток) для сплати зазначеного обов’язкового платежу можна придбати в спеціальному автоматі або в інтернеті. Ставка платежу встановлена: за легковий автомобіль – 3 євро, за автобус або вантажівку – 10 євро, за автокран або за паркування у пляжній зоні – 15 євро на добу. Розмір штрафу за несвоєчасну сплату коштів становить 25 євро [256, с.1].

У місті Нарва-Йиесуу, яке також належить до курортних населених пунктів і розташоване на південному узбережжі Фінської затоки, окреслений обов'язковий платіж справляється у паркувальний сезон, з 1 травня до 30 вересня. Таке рішення є цілком виправданим, зважаючи на ту обставину, що цей період абсолютно відповідає курортному сезону. Єдиною платною паркувальною зоною визначена вся територія міста. Перші 30 хвилин парковки є безкоштовними. Вартість денного паркувального квитка встановлена в розмірі 5 євро (денна парковка автоматично закінчується о 20 годині), місячний квиток коштує 50 євро, сезонний – 150 євро [257]. Сплата податку здійснюється шляхом придбання паркувального квитка: а) через паркувальний автомат; б) за допомогою мобільного телефону шляхом відправлення СМС; в) у міській управі; г) у паркувального контролера. Для мешканців міста Нарва-Йиесуу передбачені безкоштовні паркувальні квитки. Штраф за несвоєчасно сплачене паркування становить 31 євро.

У Тарту (другому за кількістю населення місті Естонії) встановлено три паркувальних зони (A, B, C). У робочі дні платні парковки працюють з 8 до 19 години. У неділю та в державні свята паркування є безкоштовним. Також встановлено, що в зонах А і С безкоштовними є перші 15 хвилин парковки, в зоні В – перші 90 хвилин. Ставка паркувального платежу диференційована залежно від зони та від оплаченого часового періоду: від 0,2 до 3 євро за годину; від 1 до 10 євро в день; від 15 до 120 євро за місяць; від 30 до 300 євро за три місяці; від 100 до 1200 євро за рік. Для місцевих мешканців передбачені податкові пільги за наявності встановлених законодавством вимог (жиле приміщення знаходиться в зоні платної парковки, транспортний засіб є власністю або знаходиться в лізингу, претендент на пільгу внесений у дорожній регістр як відповідальний користувач механічного транспортного засобу, у дворі за місцем проживання неможливо паркувати транспортний засіб). Пільга зі сплати паркувального платежу надається на одне жиле приміщення тільки на паркування одного транспортного засобу. Особа, що оформила у встановленому порядку пільгу, сплачує за паркування в зоні А

від 20 євро за місяць до 100 євро за рік, у зоні В – від 10 євро за місяць до 50 євро на рік. Сплачувати паркувальний платіж можна в спеціальному паркувальному автоматі (готівкою), за допомогою мобільного зв'язку, через купівлю дозволу на парковку, через портал Parkimine.ee, через паркувальний додаток у смартфоні. Штраф за несвоєчасну сплату паркувального податку встановлений у розмірі 30 євро [258].

Аналіз справляння плати за паркування в Естонії дозволяє констатувати, що насправді цей обов'язковий платіж більше побідний до плати за муніципальні послуги (послуги з організації паркування) ніж на податок. Вважаємо, що найбільше у такому розвитку подій «винні» ради (міські та волосні), автономія яких у вирішенні широкого кола питань, пов'язаних із встановленням і введенням місцевих податків (зокрема і плати за паркування), є доволі великою. Свій внесок у такий крен здійснив естонський законотворець, який у Законі Естонської Республіки «Про місцеві податки» щодо паркування вживає термін «плата», а не категорію «податок». На наш погляд, за своєю сутністю ці платежі є різними, і, виходячи з податкової природи паркувального платежу та на його включення до системи місцевих податків (тобто до естонської податкової системи), доцільно уніфікувати категоріальний апарат, що використовується в податковому законодавстві цієї держави. Варто зауважити, що визначення місцевого податку не містить ні Закон Естонської Республіки «Про місцеві податки», ні Закон Естонської Республіки «Про оподаткування». На нашу думку, слід за аналогією використовувати у названому сенсі визначення податку, яке наводиться в останньому з наведених законодавчих актів [253]. Так, податок розглядається як одноразове або періодичне грошове зобов'язання, яке покладено на платника податку законом або виданою на його підставі постановою волосних або міських зборів з метою виконання публічно-правових завдань держави або місцевого самоврядування, або отримання необхідного для цього доходу, і належить виконанню в порядку, розмірі та

строки, передбачені законом або постановою, і не містить прямої зустрічної компенсації для суб'єкта оподаткування.

Литовська Республіка. Доходи місцевих урядів Литви складаються насамперед із прибуткового податку з громадян, податків на землю, оренду державних земельних угідь, використання водоймищ для рибальства, податку на майно підприємств, гербового збору, податку на дарування й спадок. Згідно із законодавством, усі зазначені податки є державними, отож місцеві уряди не мають права запроваджувати власні податки [42, с.165]. Водночас, наведені обов'язкові платежі належать до категорії закріплених – кошти від них надходять лише до місцевих бюджетів. Відтак за цим критерієм вони належать до групи місцевих податкових платежів.

У науковій літературі можна знайти твердження про те, що Закон Литовської Республіки «Про місцеві збори» дає привід запроваджувати такі платежі на території юрисдикції місцевого уряду як збір за розкопування або огороджування територій громадського користування та обмеження транспортних потоків; збір за торгівлю в місцях громадського користування, рекламний збір, збір за паркування й збір за в'їзд до охоронних зон. Поряд із цим наголошується, що окреслені платежі віднесені до неподаткових доходів [42, с.166]. Дослідник непоодинокий у відстоюванні такої позиції. Зокрема, в юридичній літературі стверджується, що всі питання, пов'язані з оподаткуванням, регулюються законодавчим шляхом; муніципалітети не мають права вводити власні різновидів податків. Відповідно до Закону Литовської Республіки «Про місцеве саморегулювання», рада встановлює розмір місцевих зборів згідно з процедурою Закону Литовської Республіки «Про місцеві збори» (від 6 червня 1996 року). На території муніципалітету місцеві органи влади можуть встановлювати місцеві податки тільки на: розкопки та огорожу громадських місць та обмеження руху транспорту; торгівлю і надання послуг в громадських місцях; комерційну об'яву всередині та зовні об'єктів муніципальної власності; місця парковки та входи в зони, що знаходяться під охороною. При цьому наголошується, що місцеві

збори складають муніципальний дохід, не пов'язаний з оподаткуванням [259, с.230 – 231]. На нашу думку наведені твердження є дискусійними. Аргументуємо наш висновок. Почнемо з назви законодавчого акта на який посилаються автори. Його назва інша – Закон Литовської Республіки «Про збори» [260]. Навіть у такому простому питанні дослідники припускаються помилки. Наступний важливий момент. Науковці вказують на фактичне існування таких платежів як: а) збір за паркування; б) збір за місця парковки; в) податок на місця парковки. Натомість зазначений Закон не містить згадки про такі збори. Дослівно підпункт 6 пункту 1 статті 11 окресленого Закону оперує такою назвою одного із місцевих зборів як «збір за використання встановлених радами самоврядування місць для паркування автомобілів (за винятком місць для паркування автомобілів у шляхів державного значення, на визначеному відрізку 5 – 15 метрів поблизу державних установ, органів і служб, а також місць, які встановлює Уряд з урахуванням безпеки, міжнародного протоколу або інших вимог, що забезпечують суспільні інтереси, а також за винятком паркування автомобілів, помічених паркувальною карткою автомобіля осіб з обмеженими можливостями, у встановлених радами самоврядувань нерезервованих платних місцях паркування автомобілів)» [260].

Звертаючись до досвіду Литви, зазначимо, що, на думку Б. Судавічюса, Конституція та інші закони надають право радам муніципальних утворень вводити на своїй території місцеві збори, які певним чином виконують роль місцевих податків у цій державі, хоча їх встановлення і справляння не підпадає під дію податкового законодавства. Радам муніципальних утворень надано право встановлювати на їх території місцеві збори, зокрема за використання встановлених радою муніципального утворення місць для стоянки автомобілів [261, с.58]. Дійсно, місцеві органи Литви наділені податковою компетенцією. Стаття 12 Закону Литовської Республіки «Про збори» передбачає, що рада місцевого самоврядування своїм рішенням: 1) встановлює місцевий збір; 2) затверджує положення про

місцевий збір; 3) встановлює пільги відносно платників місцевих зборів; 4) встановлює випадки повернення місцевого збору. Втім, наведена теза дослідника містить певну невідповідність чинному литовському законодавству. Справляння місцевого паркувального платежу регламентується розділом ІІІ Закону Литовської Республіки «Про збори», і він встановлюється за використання місць для паркування автомобілів (підпункт 6 пункту 1 статті 11 Закону) [260]. Подальша деталізація податково-правового механізму збору (зокрема і його розмір) встановлюється у згаданому вище Положенні про місцевий збір. Передбачено, що розмір місцевого збору встановлюється в євро без центів, якщо його розмір дорівнює десяти євро або є більшим за вказану суму. Якщо розмір місцевого збору є меншим за 10 євро, він вказується в євро з центами з точністю до однієї цифри після коми. Рада самоврядування окремим рішенням може один раз на рік індексувати розмір місцевого збору із застосуванням річного індексу споживчих цін, якщо він складає більше ніж 1,1 (стаття 13). Місцевий збір сплачується на відповідний рахунок і зараховується до бюджету самоврядування, компетентний орган якого встановив цей місцевий збір [260]. Відповідно встановлені законодавством місцеві збори є одним із джерел, що утворюють фінансові ресурси самоврядування (пункт 4 статті 50 Закону Литовської Республіки «Про місцеве самоврядування») [262].

Розглянемо більш детально правовий механізм зазначеного паркувального збору на прикладі столиці Литовської Республіки. Платні парковки розташовані в центральній частини Вільнюса, при цьому центр міста поділений на 4 паркувальні зони (зелену, синю, жовту, червону) з різною тарифікацією. Зелена зона є найбільшою і найдешевшою (ставка збору становить 0,30 євро за годину), парковки в цій зоні працюють з понеділка до суботи (з 8 до 18 години). Ставка збору в жовтій зоні встановлена у розмірі 0,60 євро за годину, в червоній зоні – 1,5 євро за годину. Час роботи платних парковок в жовтій та червоній зоні – від 8 до 22

години у всі дні тижня, окрім неділі. Синя паркувальна зона є найдорожчою (ставка збору становить 2,5 євро за годину, понеділок – субота від 8 до 22 години). Сплата цього обов'язкового платежу може здійснюватися різноманітними способами: через спеціальний платіжний термінал – паркомат (готівкою), через мобільний зв'язок (відправка СМС), через банкомати, в касах магазинів MAXIMOS (готівкою), в терміналах PERLO (готівкою), а також у додатку m.Parking. Сума штрафів за несвоєчасну сплату залежить від паркувальної зони (зелена – 4, жовта – 7, червона – 20, синя – 40 євро). Для постійних мешканців паркувальної зони може надаватися пільга зі сплати збору, вона реалізується через придбання резидентського дозволу, його вартість становить у зеленій зоні 7,20, в жовтій – 14, в червоній – 22, в синій – 43 євро на рік. Пільговий механізм збору також передбачає звільнення від його сплати: а) власників екологічно чистих автомобілів; б) водіїв з обмеженими фізичними можливостями, що мають дозвіл для інвалідів. Біля освітніх закладів розташовуються «батьківські» стоянки, вони можуть бути двох типів і припускати безкоштовне паркування: а) до 15 хвилин; б) тільки для висадки і посадки дитини.

Туркменістан. Паркувальні податкові платежів не є чимось незвичним для системи оподаткуваня Республіки Туркменістан. У свій час постановою Президента Туркменістану відповідно до статті 13 Закону Туркменістану «Про Генгеші» на території цієї держави допускалося введення низки місцевих податків і зборів, до переліку яких включався і збір за паркування автотранспорту. Його вносили юридичні та фізичні особи за паркування автомашин у спеціально обладнаних для цієї цілі місцях у розмірі 1 відсотка від мінімальної місячної оплати праці за добу [263]. З прийняттям Податкового кодексу Туркменістану (25 жовтня 2005 року) концепція місцевого оподаткування зазнала суттєвих змін. Так, на заміну збору за паркування автотранспорту було запроваджено збір з власників автостоянок (параграф 3 глави 7 розділу II Кодексу) [222]. Як бачимо, законотворець відійшов від використання терміна «паркування» на користь категорії

«автостоянка». Подібне рішення практично не зустрічається в інших країнах, але воно є логічно виправданим. Вважаємо, що цілком припустимо виходити з термінології, що зазвичай вживається у законодавчих актах, регламентуючих переміщення транспортних засобів. Адже у цьому контексті до ключових правових категорій належать три терміни: рух, зупинка, стоянка. На нашу думку, не буде нічого хибного, якщо податкове законодавство сприйме цю позицію.

Платниками збору з власників автостоянок визнаються юридичні особи та фізичні особи – індивідуальні підприємці, яким передані земельні ділянки, що використовуються під автостоянку за плату. При цьому на платника збору покладено обліковий обов'язок – він зобов'язаний стати на податковий облік за місцем знаходження земельної ділянки, що використовується під автомобільну стоянку.

Об'єктом паркувального оподаткування є земельна ділянка, що виділяється платнику з прив'язкою до її цільового призначення (для стоянки автотранспорту за плату). Вона стає об'єктом збору з моменту початку повної або часткової її експлуатації як автостоянки. Водночас законотворець не відносить до об'єкту оподаткування земельні ділянки, які використовуються під платні автостоянки, що знаходяться на території національних туристичних зон і передані юридичним особам і фізичним особам – індивідуальним підприємцям, що отримали статус суб'єктів національних туристичних зон. Базою для розрахунку збору виступає загальна площа вказаної земельної ділянки. Для автостоянок, що мають кілька поверхів, як база приймається площа кожного з них. Ставка збору з власників автостоянок встановлюється за один квадратний метр площі автостоянки. Так, для міста Ашхабад вона становить 1,5 маната; для міст, що є центрами велаятів, а також для міст Туркменбаши та Абадана – 1,2 маната; для інших населених пунктів – 0,9 маната. Тобто ставка збору різниться залежно від регіону, від масштабу та значення населеного пункту в якому розташована автостоянка.

Податковий (звітний) період для збору з власників автостоянок встановлюється рівним календарному кварталу. Його розрахунок здійснюється платниками самостійно. Сума збору розраховується як добуток бази для розрахунку збору, що визначається відповідно до статті 211 ПК Туркменістану, на встановлену ставку – відповідно до статті 212 цього Кодексу. При цьому для розрахунку збору не має значення кількість часу, протягом якого платник здійснював свою діяльність з експлуатації автостоянки в податковому (звітному) періоді.

Обов'язок з податкової звітності платник реалізує шляхом заповнення і подачі податкової декларації. Для збору з власників автостоянок цей звітний документ надається платниками в податковий орган за місцем поставлення на облік як платника збору з власників автостоянок після закінчення кожного звітного періоду в строк до 20 числа місяця, наступного за звітним періодом. Сплата збору з власників автостоянок здійснюється платниками в строк до 25 числа місяця, наступного за звітним періодом.

Республіка Молдова. Податковий кодекс Республіки Молдова встановлює, що в цій державі стягуються державні і місцеві податки (мита) та збори. Поділ податкових платежів на державні та місцеві, а також перелік місцевих податків (мит) і зборів, наведені в статті 6 профільного кодифікованого акта [264]. До системи місцевих податків і зборів Кодекс включає два паркувально-транспортних податкових платежі: збір за паркування автотранспорту (пункт «l» статті 6) та збір за парковку (пункт «p» статті 6). Зазначені податкові платежі, як і всі інші місцеві податки і збори, встановлюються, змінюються або скасовуються винятково шляхом внесення змін і доповнень до Податкового кодексу Республіки Молдова [265, с.15]. Безпосередню законодавчу регламентацію місцевих зборів забезпечує розділ VII Кодексу (затверджений Законом №93-XV від 1 квітня 2004 року, вступив в дію з 1 січня 2005 року [266]). При цьому місцеві збори визначаються як обов'язкові платежі в місцеві бюджети. Отже, єдиним легальним критерієм

при віднесенні податкового платежу до категорії місцевих слід вважати рівень бюджету до якого надходить цей податок або збір.

Визначення понять, що застосовуються для цілей розділу VII ПК Республіки Молдова, містить стаття 288 Кодексу. Передусім, на наш погляд, у контексті аналізу наведених паркувальних зборів варто звернутися до встановленого законодавством переліку транспортних одиниць: «автобус, мікроавтобус, легковий автомобіль, мотоцикл, моторолер, мопед, вантажний автомобіль, трактор, трактор з причіпом, інша сільськогосподарська техніка, гужовий транспорт» (пункт 14). Варто зауважити, що такий підхід законотворця містить певні вади, адже: по-перше, гужовий транспорт поряд із в'ючним транспортом – це окремий вид дорожнього транспорту. Їх спільною ознакою є використання тварин, на відміну від автотранспорту, який є моторизованим, самохідним транспортом, приводиться в рух різноманітними двигунами; по-друге, обрання такої доволі нечіткої категорії як «інша сільськогосподарська техніка», враховуючи на її різноманітність, призводить до того, що у такому разі як предмет паркування варто було б розглядати, наприклад, і техніку для переробки кормів або для догляду за тваринами (яка значною мірою є стаціонарною або ручною і взагалі не належить до транспортних засобів).

Паркування автотранспорту визначається Кодексом як розташування автотранспортних засобів на спеціально відведеній території або в спеціальних спорудах, призначених для паркування та збереження автотранспорту, а також надання відповідних платних послуг (тобто законотворець виходить з того, що це певний вид діяльності). У свою чергу під парковкою розуміється спеціально обладнане місце для тимчасової стоянки транспортних засобів, авторизоване органом місцевого публічного управління (у такому разі йдеться саме про ділянку поверхні, що має конкретні просторові характеристики).

Розділ VII ПК Республіки Молдова визначає процедуру і принципи встановлення, зміни й анулювання місцевих зборів, порядок їх сплати, а

також критерії, що використовуються при наданні податкових пільг. Збір за паркування автотранспорту та збір за парковку, як і всі інші місцеві збори, що перераховані в частині 2 статті 289 Кодексу, вводяться органами місцевого публічного управління. При цьому наведена законодавча норма не конкретизує, який це орган: або правомочний орган місцевого публічного управління – представницька і правомочна влада населення адміністративно-територіальної одиниці (місцева рада); або виконавчий орган місцевого публічного управління – представницька влада населення адміністративно-територіальної одиниці і виконавча влада місцевої ради (примар). Обидва ці органи – це органи місцевого публічного управління, проте їх функціонал, їх повноваження мають суттєві відмінності. Використання у зазначеному випадку такого всеохоплюючого підходу, на нашу думку, може призвести до виникнення колізій у правозастосуванні.

Суб'єкти місцевого оподаткування визначені у статті 290 ПК Республіки Молдова, зокрема: для збору за паркування автотранспорту – це юридичні або фізичні особи, зареєстровані як підприємці, та такі, що надають послуги з паркування автотранспорту; для збору за парковку – юридичні або фізичні особи, що є власниками транспортних засобів, які користуються парковкою. Вважаємо, що акцент у наведеному випадку на праві власності не є вдалим, адже формально виключає з кола платників збору велику кількість осіб, які є водіями транспортних засобів на законних підставах, але не мають повного комплекту прав (правомочностей) власності щодо такого майна як транспортний засіб (володіння, користування, розпорядження). На нашу думку впровадження подібного рішення у вітчизняне законодавство є недоцільним.

Об'єктом молдавського паркувального оподаткування є: для збору за паркування автотранспорту – парковка, для збору за парковку – місце для паркування, спеціально обладнане в суспільній зоні та авторизоване органом місцевого публічного управління, що використовується для стоянки транспортного засобу протягом певного часу. Оподатковувана база об'єкта

оподаткування для збору за паркування автотранспорту – площа парковки, одиниця виміру ставки – в леях у рік за кожний квадратний метр. Оподатковувана база об'єкта оподаткування збору за парковку – паркувальне місце, одиниця виміру ставки – в леях за кожне паркувальне місце.

Ставки, порядок обрахування та процедура сплати місцевих зборів встановлені в главі 3 розділу VII Кодексу. Так, закріплено, що строки сплати місцевих зборів, а також строки надання податкових звітів з місцевих зборів для суб'єктів оподаткування встановлені у додатку до цього розділу. Стосовно збору за паркування автотранспорту закріплено, що його сплата та звітність здійснюється щоквартально до 25-го числа місяця, наступного за звітним кварталом. Натомість певний проміжок часу справляння зазначеного податкового платежу строк його сплати і надання податкових звітів суб'єктами оподаткування та уповноваженими органами встановлювався інакше – щоквартально, до останнього дня місяця, наступного за звітним кварталом [267, с.42]. Стосовно збору за парковку в Кодексі міститься доволі абстрактний припис: «строк сплати збору і надання податкових звітів суб'єктами оподаткування та уповноваженими органами – відповідно умовам, встановленим органом місцевого публічного управління». Таким чином, зазначеним органам надається суттєва самостійність у прийнятті відповідного рішення.

Окрема вимога встановлена щодо індивідуальних підприємців, селянських (фермерських) господарств, у яких середньорічна чисельність працівників протягом податкового періоду не перевищує трьох одиниць, які не зареєстровані як платники ПДВ і надають єдину податкову звітність з місцевих зборів, за винятком суб'єктів збору за парковку. Вони повинні надати звітність в строк до 25 березня року, наступного за звітним податковим роком, зі сплатою зборів у ті ж строки.

Звіти з місцевих зборів надаються з обов'язковим використанням автоматизованих методів електронної звітності, в порядку, передбаченому частиною 2^1 статті 187 ПК Республіки Молдова. Звіт зі збору за паркування

автотранспорту (форма TRA, додаток №8 до наказу ГДПІ №57 від 12 березня 2003 року) повинен містити такі параметри: кількість фіскальних бонів (чеків), виданих протягом кварталу особам, що паркували автотранспорт, незалежно від строку дії бонів (наприклад: 1 година, 1 день, 6 місяців тощо); суму стягнутого збору у звітному періоді економічними агентами, що адмініструють парковку, виходячи з числа місць і розміру встановленого збору [267, с.175]. При цьому місцеві податки і збори, які входять до категорії податкових платежів на товари і послуги та є джерелами податкових надходжень, отримали економічний код бюджетної класифікації, затвердженої наказом Міністерства фінансів Республіки Молдова «Про бюджету класифікацію» від 24 грудня 2015 року №208, а саме: 114416 – збір за паркування автотранспорту; 114417 – збір за парковку [268]. При відсутності за звітний період об'єкта оподаткування податковий звіт не надається.

Ставки місцевих зборів як адвалорні ставки в процентах від оподаткованої бази об'єкта оподаткування або в абсолютній сумі, визначені органами місцевого публічного управління при затвердженні бюджету відповідної адміністративно-територіальної одиниці, встановлюються органами місцевого публічного управління з урахуванням характеристик об'єктів оподаткування. Тривалий час максимальна ставка збору за паркування автотранспорту встановлювалася в розмірі 16 леїв на рік за кожний квадратний метр [265, с.42], певний проміжок часу – 18 леїв на рік за квадратний метр парковки. У 2021 році вона суттєво зросла і зараз становить у місті Кишинів 30 леїв на рік за квадратний метр парковки. Розрахунок молдавських паркувальних зборів має значні відмінності. Так, обрахування збору за паркування автотранспорту здійснюється суб'єктами оподаткування, виходячи з бази оподаткування і ставок місцевих зборів, а обрахування збору за парковку покладено на органи, що уповноважені на таку діяльність компетентним органом місцевого публічного управління. До специфіки збору за паркування автотранспорту слід віднести ту обставину, що цей

платіж обраховується від дня, вказаного органом місцевого публічного управління у виданих ним відповідних дозволах/повідомленнях/узгодженнях, і до дня закінчення строку дії, призупинення, анулювання, відкликання дозволів/повідомлень/узгоджень у встановленому чинним законодавством порядку. Для перевірки строків дії цих дозвільних документів органи місцевого публічного управління забезпечують компетентним контрольним органам доступ до інформаційних ресурсів у відповідній сфері.

Сплата аналізованих місцевих зборів здійснюється самостійно суб'єктами оподаткування шляхом перерахування відповідних коштів на казначейські рахунки доходів місцевих бюджетів. При цьому профільний Кодекс припускає можливість сплати збору за парковку безпосередньо органу, уповноваженому органом місцевого публічного управління. Натомість у такому випадку законотворець не визначає суб'єкта, уповноваженого на прийняття вказаного рішення, та не деталізує порядок його реалізації. Водночас ПК Республіки Молдова встановлює особливі правила розрахунку і сплати місцевих зборів резидентами інформаційно-технологічних парків. Податково-процедурна специфіка полягає в тому, що резиденти інформаційно-технологічних парків як платники податкових платежів не мають зобов'язань з місцевих зборів відповідно до розділу VII Кодексу, оскільки ці збори включені в єдиний податок, що регулюється главою 1 розділу X ПК Республіки Молдова. Якщо протягом календарного року суб'єкт господарювання застосовує цей спеціальний режим оподаткування, то розрахунок, звітність і сплата місцевих зборів здійснюється в загальновстановленому порядку пропорційно числу місяців, в яких застосовувався режим оподаткування, встановлений в розділі VII Кодексу, за відповідний податковий період. Внесення змін органом місцевого публічного управління до правового механізму місцевих зборів не впливає на розмір єдиного податку з резидента інформаційно-технологічних парків.

Законотворець встановлює низку пільг зі сплати місцевих зборів (вони передбачені статтями 295 і 296 ПК Республіки Молдова). При цьому платник

має право на їх використання за всіма місцевими податковими платежами. Так, звільнені від місцевих зборів: 1) органи публічної влади і установи, що фінансуються за рахунок коштів з бюджетів всіх рівнів; 2) дипломатичні представництва і консульські установи, акредитовані в Республіці Молдова, а також представництва міжнародних організацій, акредитовані в Республіці Молдова, на підставі принципу взаємності, відповідно до міжнародних договорів, однією зі сторін яких є Республіка Молдова; 3) Національний банк Молдови; 4) власники майна, реквізованого в інтересах суспільства згідно з законодавством – на період такої реквізиції. Крім того, органи місцевого публічного управління мають право: а) надавати суб'єктам оподаткування й інші додаткові пільги; б) продовжувати строки сплати місцевих зборів на поточний податковий рік; в) надавати пільги соціально вразливим категоріям населення. Водночас законотворець встановлює обов'язкову вимогу, якої органи місцевого публічного управління повинні дотриматись – такі податкові пільги надаються тільки з одночасним внесенням відповідних змін у місцеві бюджети.

Повноважні органи місцевого публічного управління можуть вводити всі або лише деякі місцеві збори – залежно від можливостей і потреб адміністративно-територіальної одиниці (крім тих, що не передбачені розділом VII ПК Республіки Молдова). При цьому, як ми вже зазначали, встановлення місцевих зборів протягом податкового (календарного) року або дострокове скасування чи зміна місцевих зборів припустимі тільки з одночасним внесенням відповідних змін у місцевий бюджет. На виконавчі органи місцевого публічного управління покладено здійснення моніторингу прийнятих місцевими радами рішень про введення місцевих зборів на відповідній території. Саме виконавчі органи надають такі рішення до Державної податкової служби (Serviciul fiscal de stat) в десятиденний строк від дня їх прийняття і доводять до відома платників зборів. Для окремих податкових платежів (зокрема для збору за парковку) механізм адміністрування затверджується органами місцевого публічного управління.

Законотворець передбачає випадки, в яких компетенція правомочного органу місцевого публічного управління може бути обмежена. Так, цей орган не має права встановлювати ставки місцевих зборів: 1) поіменно – окремо для кожного платника зборів; 2) диференційовано залежно від організаційно-правової форми здійснення діяльності або в залежності від виду здійснюваної діяльності; 3) диференційовано залежно від місцеположення або за види об'єктів оподаткування. Такий підхід дозволяє уникнути дискримінацію в сфері місцевого оподаткування.

Податковий кодекс Республіки Молдова передбачає, що органи місцевого публічного управління при встановленні ставок збору за парковку та збору за паркування автотранспорту, а також деяких інших податкових платежів зобов'язані керуватися такими принципами: а) прогнозованості підприємницької діяльності – для планування видатків підприємці повинні завчасно знати і отримувати консультації відносно розміру місцевих зборів; б) справедливості (пропорційності) у відносинах між підприємцем та адміністративно-територіальною одиницею – при встановленні розміру місцевих зборів необхідно переконатися, що забезпечується пропорційність (справедливість) між інтересами місцевого співтовариства і інтересами підприємців; в) прозорості прийняття рішення – інформування та вільний доступ до проектів, що стосуються передбачуваного розміру місцевих зборів, повинні здійснюватися в пріоритетному порядку (стаття 297). Також Кодекс виключає довільність при встановленні ставок місцевих зборів. Органи місцевого публічного управління обов'язково здійснюють аналітичну діяльність, проводять аналіз наслідків регулювання відповідно до статті 13 Закону «Про основні принципи регулювання підприємницької діяльності» №235-XVI від 20 липня 2006 року і положень Постанови Уряду про затвердження «Методології аналізу наслідків регулювання і моніторингу ефективності процесу регулювання» №1230 від 24 жовтня 2006 року. Контроль за законністю рішень правомочних органів місцевого публічного управління при встановлення ставок місцевих зборів покладений на

територіальні бюро Державної канцелярії. Контроль за виконанням органами місцевого публічного управління інших положень розділу VII ПК Республіки Молдова здійснює Державна податкова служба.

Відповідальність за своєчасне перерахування в місцеві бюджети збору за паркування автотранспорту і надання податкових звітів покладається на платників зборів. Відповідальність за своєчасне перерахування в місцеві бюджети збору за парковку покладається на органи, уповноважені органами місцевого публічного управління. При цьому притягнення особи до податкової відповідальності жодним чином не нівелює його обов'язку зі сплати місцевих податкових платежів. Збори, не перераховані у встановлені строки, стягуються відповідно до законодавства.

У контексті вивчення молдавського досвіду податково-паркувального правового регулювання цікаво дослідити його специфіку в автономно-територіальному утворенні Гагаузія (АТУ Гагаузія). Ці особливості є доволі суттєвими і базуються на особливому правовому статусі зазначеної території, що закріплений у частині 1 статті 111 Конституції Республіки Молдова [269], адже АТУ Гагаузія самостійно, в межах своєї компетенції вирішує питання політичного, економічного і культурного характеру. Деталізацію наведеної позиції здійснено в Законі Республіки Молдова «Про особливий правовий статус Гагаузії (Гагауз Ері)» від 23 грудня 1994 року №344 [270]. Зокрема, частина 2 статті 12 зазначеного закону передбачає право Народний Зборів Гагаузії приймати місцеві закони у сфері місцевої бюджетно-фінансової та податкової діяльності.

Відповідно до пункту «м» частини 1 статті 16 Закону автономно-теріторіального утворення Гагаузії «Про засади податкової системи в Гагаузії» [271] в АТУ справляється збір за паркування автотранспорту. У свою чергу Законом адміністративно-територіального утворення Гагаузія «Про місцеві податки і збори» затверджено перелік місцевих податків і зборів на території Гагаузії [272]. До нього включено тільки один податковий платіж, який можна віднести до паркувальних, – збір за паркування

автотранспорту. Пункт «ж» статті 2 Закону встановлює, що платником зазначеного збору є юридичні та фізичні особи, які паркують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях. Розмір податкового платежу встановлюється з розрахунку за одну годину стоянки і складає: в спеціально обладнаних місцях – до 50 бань за 1 годину стоянки; у відведених для паркування місцях – до 25 бань за 1 годину стоянки. Від сплати зазначеного податкового платежу звільняються пенсіонери та особи з порушенням опорно-рухового апарата, що користуються легковим автотранспортом з ручним управлінням.

Органи місцевого публічного управління (сільські, комунальні), міські (муніципальні) ради відповідно до цього Закону встановлюють перелік місцевих податків і зборів, а також їх ставки, пільги і порядок сплати (стаття 3). Кошти, отримані за паркування автотранспорту, щоденно вносяться на рахунок відповідного бюджету. Сплата збору здійснюється юридичними особами шляхом перерахування, а фізичними особами – готівковими грошима: в муніципії Комрат, в містах, а також в сільській місцевості – в фінансові установи; у сільській місцевості в примерії і комуни за єдиними бонами сплати встановленого зразку.

Зазначений гагаузький податковий платіж фактично є аналогом збору за паркування автотранспорту, що справлявся в Республіці Молдова до прийняття Податкового кодексу. Його законодавча регламентація здійснювалася статтею 9 Закону Республіки Молдова «Про місцеві податки та збори» від 19 липня 1994 року №186 [273]. Платниками цього збору визначалися юридичні та фізичні особи, що паркували автомобілі в спеціально обладнаних або у відведених для цього місцях. Розмір збору за паркування автотранспорту встановлюється із розрахунку за одну годину стоянки. Гранична величина збору складала: в спеціально обладнаних місцях – 3 відсотки мінімальної заробітної плати; у відведених для паркування місцях – 1 відсоток мінімальної заробітної плати. Особи з порушеннями опорно-рухового апарата, що користувалися легковим автотранспортом з

ручним управлінням, звільнялися від сплати збору за паркування автотранспорту [267, с.175]. Таким чином, унаслідок «негнучкості» регіонального нормотворця в Республіці Молдова нині справляється два однакових за назвою, проте різних за правовою природою, за правовим механізмом, за процедурою встановлення податкових платежі. Така ситуація не може схвалюватись ні з позиції фінансово-правової доктрини, ні з позиції правозастосовників.

Аналіз податково-правового регулювання паркувальної діяльності в Туркменістані та Республіці Молдова дає підстави стверджувати, що: по-перше, воно є чи не найбільш наближеним до вітчизняного; по-друге, податкові платежі подібні до збору за місця для паркування транспортних засобів були введені до податкових системи зазначених держав набагато раніше ніж в Україні.

Корисні моменти, які може використати наша держава задля вдосконалення законодавчої регламентації збору за місця для паркування транспортних засобів, можуть бути знайдені у податково-правовому регулюванні будь-якій країні.

Як ми вже зауважували, на пострадянському просторі паркувальні податкові платежі не є затребуваним податковим інструментарієм. Податкові кодекси Киргизької Республіки, Республіки Білорусь, Республіки Узбекистан, Республіки Таджикистан не містять подібних тематичних податків і зборів. Натомість паркувальне місце (машино-місце) оподатковується за допомогою інших податкових важелів, переважно це майнові податкові платежі (податок на майно фізичних осіб та подібні до нього). Останнім часом парковки все частіше включаються до кола предметів майнового оподаткування. Так, центрально-азійські країни активно використовують фіскальний потенціал цих об’єктів матеріального світу. Наприклад, 20 грудня 2021 року в підпункт 1 пункту 1 статті 528 Кодексу Республіки Казахстан «Про податки та інші обов’язкові платежі в бюджет» (Податковий кодекс) внесені зміни (набули чинності 1 січня 2022 року),

відповідно до яких до об’єктів оподаткування податком на майно фізичних осіб додані «паркувальні місця», що знаходяться на території Казахстану. В свою чергу як податкова база щодо паркувального місця встановлюється вартість такого об’єкта станом на 1 січня кожного року, що настає за звітним [274]. Натомість, виходячи зі змісту зазначеної норми, законодавець включає паркувальні місця до інших споруд, будівель, приміщень, що належать на праві власності фізичним особам. У реальному житті поняття «паркувальне місце» значно ширше за своїм змістом, адже парковка може розташовуватися поза будь-яких приміщень. Така позиція казахського законотворця викликає справедливу критику. Зокрема, Жангельди Сулейманов вважає наведене рішення порушенням логіки і правил юридичної техніки, адже паркувальне місце не має стін, воно не може бути ні будівлею, ні чим подібним. Тому він стверджує, що законодавець припустився помилки, включивши цю норму в Податковий кодекс. На його думку, таке рішення порушує принципи визначеності і класифікації [275].

У Республіці Узбекистан законотворець прийняв більш зважене рішення. Так, з 2021 року об’єктом оподаткування податком на майно фізичних осіб визнається, зокрема, машино-місце, нерозривно пов’язане з багатоквартирним будинком, а також будівлі, приміщення і споруди, що знаходиться на території Республіки Узбекистан (стаття 419 ПК Республіки Узбекистан) [276]. Як бачимо, Кодекс оперує категорією «машино-місце», яка є родинною терміну «паркувальне місце», але раніше у податковому законодавстві цієї держави не використовувалася. Вочевидь, у цьому випадку варто виходити з тієї обставини, що машино-місце – це. призначена для розташування транспортних засобів частина будинків і споруд, якщо їх межі мають чіткі орієнтири, встановлені згідно до законодавства про державний кадастровий облік. Але, головне, визначення машино-місця повинно бути точним і не призводити до виникнення колізійних ситуацій у сфері оподаткування.

Ця норма має уточнюючий характер у зв'язку з тим, що на практиці на машино-місце, яке розташоване у підземних поверхах багатоквартирних будинків, оформлюється кадастровий документ із визначенням у ньому кадастрової вартості [277].

Для нашої держави особливе значення набувають конструктивні напрацювання законодавчої регламентації паркувальних обов'язкових платежів, що наразі реалізовані в країнах «Старої Європи» та інших провідних країнах світу. Таке значення досвіду правового регулювання зборів на паркування автотранспорту у розвинених країнах пов'язате з тим, що по-перше, вони складають окрему групу місцевих податків [278, с.41]; по-друге, ці країни давно пережили бум автомобілізації, ми від них у цьому контексті відстаємо на десятиліття. Відтак, продуктивні рішення, що реалізовані в цих державах мають багаторічну практику і заслуговують на аналіз у контексті їх впровадження в Україні. Окремо варто зауважити, що різноманіття застосованих моделей паркувального оподаткування дозволяє обрати шлях який найбільш відповідає вітчизняним традиціям.

Вивчення європейського досвіду паркувальної діяльності дає підстави стверджувати про її широкий спектр, вона може мати комплексний характер, часто її забезпечення не обмежується тільки податково-правовою регламентацією. Так, збір за паркування в Німеччині не включено до податкової системи цієї держави. Зазначений обов'язковий платіж не належить ні до групи федеральних податків (Bundessteuern), ні до групи земельних податків (Landessteuern), ні до групи місцевих податків (муніципальних, общинних) (Gemeindessteuern), ні до груп спільних (Gemeinshaftssteuern) та церковних (Kirchensteuer) податків. Конкретна функціональна модель паркування залежить від низки факторів, передусім від власника парковки, від обраної ним мети. У наведеному контексті, на наш погляд, слід відштовхуватися від поділу парковок. Так, до їх різновидів можна віднести: 1) безкоштовні парковки. За паркування/стоянку на них автотранспорту плата не стягується ніколи і ні з кого, вони є безкоштовними

завжди і для всіх осіб без винятку; 2) частково безкоштовні парковки. Умовна їх безплатність передбачає кілька варіантів: а) сплата за паркування здійснюється тільки за встановлений період часу. У такому випадку обов'язково вказується дозволений час безкоштовного паркування. Можуть обиратися різноманітні рішення: або за форматом «з … до … години»; або через конкретизацію початкового безоплатного відрізку часу (до 15 хвилин, до 30 хвилин, до 1 години); або через вказівку на безкоштовність у неробочі та святкові дні; б) парковка є безкоштовною тільки для певного кола осіб. Така персональна обмеженість може передбачати, наприклад, відсутність сплати для мешканців певного кварталу, вулиці або будинку, для працівників офісного або торгового центру, для клієнтів готелю, магазину або ресторану тощо; в) паркування встановлюється як безкоштовне для конкретної визначеної території. Така обмеженість може встановлюватися для всього автотранспорту, що паркується на території певного кварталу або на конкретній його ділянці, вулиці або на її відрізку; 3) платні парковки. Зазвичай кожне паркомісце в Західній Європі займає від 15 до 30 м², а окремо взятий автомобіліст використовує щоденно від 2 до 5 різних стоянок [279, с.4]. Така паркувальна міграція викликана, з одному боку, пошуком вільних місць для паркування/стоянки транспортного засобу, з іншого боку – потребою максимально наблизити парковку до проміжного або кінцевого пункту призначення особи. При цьому попит на паркувальні місця не є сталим, він коливається залежно від району міста, часового періоду (дня тижня та часу доби), проведення популярних заходів (спортивних змагань, фестивалів, політичних форумів, конгресів, театральних вистав, кіносеансів тощо) або зони, що приваблює інтенсивний потік користувачів (залізничного вокзалу, автовокзалу, аеропорту, ринку, пляжу, паломницько-релігійних споруд, рекреаційно-оздоровчих закладів, визначних архітектурних та історичних будівель тощо).

Після Другої світової війни з появою нових житлових районів в європейських містах почала зростати кількість власників і користувачів

автомобільного транспорту. Винятком була Східна Європа, де кількість автовласників почала зростати з уведенням ринкової економіки у 1990-х роках. Мешканці густонаселених міст почали паркувати свої автомобілі поряд з будинком, часто блокуючи пішохідні доріжки і проїзну частину дороги, призначену для руху громадського транспорту. Тротуари практично перестали існувати, поступаючись місцем парковкам і розширенню дорожнього покриття. Місцева влада європейських міст спочатку дозволяла автомобілям безкоштовно паркуватися в будь-яких місцях, де тільки міг розміститися автомобіль. Із часом міська влада зрозуміла, що припустилася погіршення суспільного життя з проникненням автомобільного транспорту в громадські місця, в результаті чого утворилися дорожні затори, зросло забруднення повітря, шум, зменшився рівень безпеки вулиць [279, с.12]. Сплата за користування вуличною парковкою була встановлена для того, щоб оптимізувати використання узбіччя та тротуару, що впливає на коефіцієнт їх використання, і дозволяє мінімізувати кількість автомобілів, які сповільнюють рух у пошуку паркомісць [279, с.14]. Саме насичення дорожньої мережі транспортними засобами і зростання благополуччя населення дозволило підійти до проблеми з погіршенням дорожньої ситуації через призму економіко-правових важелів – широке запровадження платного паркування. При цьому влада виходила з того, що володар автомобіля (як доволі дорогої речі) має значні статки і може сплачувати податки, збори і плати, пов’язані з паркуванням/стоянкою транспортних засобів. Отже, встановлення обов’язкових паркувальних платежів не порушує принципу справедливості.

До речі, перший лічильник на парковці (паркомат – parking meters) був встановлений в далекому 1935 році в місті Оклахома-Сіті в Сполучених Штатах (промислове виробництво розпочалось в 1936 році), а перша його європейська версія була введена в експлуатацію 10 червня 1958 року на площі Гросвенор у Лондоні. У технічному плані спеціальні прилади (паркувальні автомати) можуть бути автоматичними або

напівавтоматичними, що встановлюються на в'їздах до парковки та виїздах з неї. Сума паркувального внеску, як правило, розраховується залежно від кількості годин паркування, може бути передбачена часова межа такого паркування. Наприклад, у деяких європейських містах в їх центральній частині навіть при бажанні сплатити за паркування неможливо здійснити такий платіж більше ніж за 2 або 3 години. Навпаки, у спальних районах можна розмістити транспортний засіб у паркувальній зоні і сплатити відразу за добу.

Паркувальні обов'язкові платежі, наприклад, плата за парковку на вулицях (on-street parking charges), зазвичай належать до власних джерел наповнення місцевих бюджетів. Часто кошти, отримані від таких платежів, використовуються для підтримки нагальних транспортних цілей. Прикладом такого підходу може слугувати Страсбург і деякі райони Лондона, які інвестують цей прибуток у цільові проєкти, замість того щоб вкладати їх у загальний фонд [279, с.5]. Зокрема, в такому адміністративному районі Лондона як Кенсінгтон і Челсі (Royal Borough of Kensington and Chelsea) 12% коштів від платного паркування використовується для фінансування програми «Freedom Pass» з метою надання права на безкоштовний цілодобовий проїзд на більшості видів громадського транспорту Лондона людям похилого віку та особам з інвалідністю (за семи основними категоріями). Першим містом, що використовує всі надходження, отримані в результаті роботи парковок для фінансування громадської міської програми є Барселона. Так, у цьому іспанському місті реалізується програма з прокату велосипедів (має назву «Байсінг») [279, с.40]. Хоча існують і протилежні підходи. Наприклад, у Данії забороняється формування цільових паркувальних фондів, всі кошти, що надійшли від платного паркування, зараховуються у міський бюджет.

Таким чином, вважаємо, що проведений нами стислий компаративний аналіз законодавчої регламентації податкових платежів, подібних до вітчизняного збору за місця для паркування транспортних засобів, дозволяє

до негативних моментів віднести: а) закріплення податково-правового механізму в неподаткових законах або у підзаконних нормативно-правових актах [280, с.39]; б) порушення принципу правової визначеності при побудові тексту профільних нормативно-правових актів, зокрема, недосконаліть формування понятійно-термінологічного апарату дотичного до паркувального оподаткування.

На нашу думку, до тих моментів нормативно-правової регламентації паркувальних обов'язкових платежів, що реалізовані в Європі і заслуговують на адаптацію в нашій державі, можна віднести: а) принцип зонування (при оподаткуванні доцільно враховувати специфіку територіального розташування парковки) [281, с.142]; б) принцип сезонності; в) принцип результативного контролю. Для виявлення порушень в сфері паркувальної діяльності доцільно використовувати спеціальні моніторингові бригади, що складаються з екіпажу автомобіля-сканера і кількох паркувальних інспекторів. Наприклад, в Амстердамі подібні автомобілі використовуються для контролю дотримання своєчасності сплати паркувального збору і докорінним чином змінили ситуацію з його сплатою. Сучасна апаратура, що використовується при цьому, дозволяє сканувати номерні знаки автомобілів і аналізувати правомірність їх знаходження на парковці. Рівень об'єктивності такого моніторингу є практично абсолютним (98%). Оцифровка номерного знака може здійснюватися через застосування QR-коду. Вважаємо, що суттєво мінімізувати витрати на подібний контроль у зазначеній сфері дозволить використання безпілотників і відповідного програмного забезпечення; г) принцип зручності справляння. Зокрема, позитивного ефекту в цьому аспекті можна досягнути за рахунок запровадження сучасних форм сплати, зручних для платника та контролюючого органу (сплата за телефоном, через мобільні додатки тощо); д) принцип екологічності. Так, у Великій Британії, Данії, Швеції ураховується екологічний фактор і передбачене безкоштовне паркування для електромобілів.

На наш погляд потребують детального вивчення і наступні два положення: по-перше, віднесення до пільгової категорії транспорту, що розміщується на парковках мотоциклів. Подібна практика запроваджена у Данії, Нідерландах, Франції і Швеції. Транспортні засоби, що належать до цього різновиду транспорту, споживають менші обсяги пального, отже, вчиняють менший негативний вплив на екосистему. До того ж вони займають значно меншу площу при паркуванні; по-друге, передача послуги зі збору паркувальних платежів аутсорсінговим фірмам. Як вдалий приклад такого рішення можна навести досвід компанії «Verrus», яка пропонує сплату за парковку мобільним телефоном у Бельгії, Великій Британії, Канаді, США, Франції (pay by phone – за допомогою інтерактивної голосової відповіді або мікробраузера). Крім досягнення конструктивного фіскально-регулюючого ефекту, такі заходи в наших умовах сприятимуть скороченню корупційної складової; по-третє, виокремлення і закріплення специфики оподаткування, пов'язаного з автостоянками, як штучними інфраструктурними бізнес-об'єктами.

3.2. Недоліки вітчизняного законодавства, що регламентує справляння збору за місця для паркування транспортних засобів та ефективні шляхи їх подолання

В дисертаційні роботі ми вже розглядали проблемні моменти, хиби вітчизняного податкового законодавства у частині регулювання правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів, пропонували варіанти їх вирішення. У цьому підрозділі ми їх систематизуємо та конкретизуємо, а також спробуємо сформулювати авторські висновки щодо обрання та реалізації ефективних векторів вдосконалення як взагалі податкового законодавства України, так і його сегменту, що присвячений забезпеченню платного паркування автотранспорту.

Важливо наголосити, що ми є прихильниками «вузького» розуміння податкового законодавства. На нашу думку його складають тільки закони якими регулюються питання оподаткування. У цьому аспекті ми дистанціюємося від позиції вітчизняного законотворця, висловленої у пункті 3.1 статті 3 ПК України. Зі змісту зазначеної норми зрозуміло, що в нашій державі реалізовується «широке» тлумачення законодавства, до податкового законодавства включають Конституцію України, Податковий і Митний кодекси України, певну категорію законів з питань митної справи, чинні міжнародні договори з питань оподаткування, нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання ПК України і законів з питань митної справи, правомірні рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим і органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків і зборів. Ще менше нам імпонує «всеохоплюючий» підхід деяких науковців щодо складу податкового законодавства. Так, В.В. Шалімов і С.О. Магопець наголошують, що основними нормативними документами, що регламентують порядок застосування збору за місця для паркування транспортних засобів, є: Податковий кодекс України; Наказ Міністерства доходів і зборів України від 30 грудня 2013 року №886 «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору»; Правила паркування транспортних засобів, затверджені постановою уряду від 3 грудня 2009 року №1342; Правила зберігання транспортних засобів на автостоянках, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року №115; Порядок формування тарифів на послуги з утримання майданчиків для платного паркування транспортних засобів, затверджений постановою уряду №258 від 2 березня 2010 року; Закон України 21 березня 1991 року №875-XII «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» (із змінами та доповненнями); Закони України про державний бюджет України на відповідний рік (в частині встановлення розміру мінімальної заробітної плати на 1 січня кожного року); рішення міських, селищних та сільських рад щодо

встановлення на відповідній території місцевих податків і зборів [99, с.293]. Таким чином, щодо справляння збору за місця для паркування транспортних засобів автори наводять широку гаму нормативно-правових актів. Водночас, не всі з них відповідають реалізованому в Податковому кодексі України підходу до вимог щодо актів податкового законодавства. Їх належність до цього спеціалізованого нормативного масиву є дискусійною. І це тільки нормативно-правові акти, які автори визначають як «основні», тобто фактично вони виходять з того, що перелік таких актів є набагато ширшим. Ми не можемо підтримати таку позицію.

Вітчизняні науковці розуміють складність правового регулювання обов'язкових платежів дотичних до платного паркування автотранспорту, опікуються дослідження його гострих моментів і пропонують можливі шляхи їх усунення. Так, до основних проблем, що зашкоджують зміцненню фінансової основи місцевих бюджетів, в тому числі і при використанні збору за місця для паркування транспортних засобів, на думку науковців можна віднести: колізії у формуванні суб'єктного складу платників податків і зборів, відсутність чітко сформованої бази і об'єкта оподаткування. Разом з тим, на їх погляд, у значній мірі неефективність системи місцевого оподаткування в Україні в цілому і збору за місця для паркування транспортних засобів зокрема спричинена недосконалою системою адміністрування цих податків. Саме внаслідок наявності цієї проблеми, навіть, при закріпленні достатнього кола платників податків і раціональної ставки податку, місцеві бюджети недоотримують значні кошти. Вчені вважають, що визначаючи напрямки підвищення ефективності системи місцевого оподаткування, слід враховувати, в першу чергу, шляхи забезпечення їх повного та своєчасного надходження, практична реалізація яких дозволяє більш раціонально визначатися з критеріями визначення складу місцевих податків і зборів [99, с.293]. В цілому ми погоджуємося з більшою частиною зауважень науковців, з намаганням виявити «слабкі» місця законодавчої регламентації паркувального оподаткування. Натомість,

вважаємо, що акцентування уваги на процедурі зміщує увагу від насправді проблемних моментів податково-правового механізму паркувального збору. А вони передусім належать саме до його матеріального блоку. Якщо йому притаманна недосконаліть, то яке б не було ефективне адміністрування, воно ці хиби виправити не зможе.

Щодо недоліків вітчизняного законодавства, яке регламентує справляння збору за місця для паркування транспортних засобів та ефективних шляхів їх усунення зауважимо, що корекція практично кожного елементу правового механізму аналізованого податкового платежу не буде зайвою. Хиби законодавчого забезпечення відповідного податково-правового механізму є різноманітними і призводять до суттєвих втрат доходної частини місцевих зборів. В силу їх наявності збір так і не став потужним фіскальним інструментарієм.

Було б логічно розпочати аналіз недоліків чинного податкового законодавства України у контексті обраної теми дослідження з назви відповідного податкового платежу. Його сучасна назва (збір за місця для паркування транспортних засобів) не відповідає сутності платежу і суперечить законодавчому визначенню збору. Водночас обраний парламентарями варіант, на наш погляд, є громіздким, він позбавлений універсальності. Нам більше імпонує формат назви, що вже використовується в Податковому кодексі України: акцизний податок, екологічний податок, військовий збір, туристичний збір. Законодавець не конструює їх формулою «збір на …», не застосовує такий варіант як, наприклад, збір за місця для проживання туристів. Вибір короткої двокомпонентної назви цілком дозволяє передати предметну спрямованість податкового платежу, учасники податкового процесу до неї швидко звикають і навіть при зміні підходів законодавця до правової природи податкового платежу його назва не буде потребувати корекції. Вважаємо, що використання при формулюванні назв податкових платежів такого принципу кодифікаційної техніки як термінологічна економія тільки додасть

податково-правовому регулюванню. Отже, ми пропонуємо обрати для подальшої законодавчої реалізації назву «паркувальний податок».

Інший важливий момент – це проблеми у побудові Податкового кодексу України. Наразі структура кодифікованого акта страждає на відсутність єдиного підходу до впорядкування законодавчого матеріалу. Низка рішень, що були реалізовані законодавцем при законопроектній роботі є непослідовними та довільними. Так, в Кодексі присутні розділи і статті, що давно втратили чинність, або навіть взагалі ніколи не були чинними. На цей час вісім розділів ПК України є «непрацюючими» (розділи VII, X, XI, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII-2), натомість навіть нумерація структурних частин кодифікованого акта відповідних змін не зазнала. Водночас, за відсутності стандартизованого підходу до композиції цього акта податкові платежі регламентується різними за своїм «статусом», за обсягом складовими Кодексу (регламентація окремих податкових платежів здійснюється на рівні статей, інших – на рівні розділів ПК України). Черговість їх розміщення в законодавчому тексті викликає низку запитань. Відсутня уніфікація і щодо внутрішньої будови цих частин (закріплюється різне коло елементів податково-правового механізму, їх розташування в тексті та обсяг законодавчого забезпечення також має суттєві відмінності).

До інших основних негативних моментів нормативно-правового регулювання українського паркувального податкового платежу, на нашу думку, належать: а) невідповідність назви розділу XII Податкового кодексу України в якому розташована профільна для паркувального оподаткування стаття 268^1. Чинний варіант («Податок на майно») тільки частково відповідає його наповненню. Рішення яке в свій час було прийнято вітчизняним законодавцем про зміну назви цього розділу (раніше – «Місцеві податки і збори») навряд чи є логічно виправданим без зміни складових цього розділу. Адже за всієї комплексності податку на майно, що справляється в нашій державі (його триелементній побудові) такі обов’язкові платежі як туристичний збір чи збір за місця для паркування транспортних засобів не є

його органічними складовими, та й взагалі законодавець визначає їх як збори; б) відсутність автономізації та визначення таких обов'язкових елементів податково-правового механізму як джерело податку та предмет оподаткування. Наразі предмети оподаткування наведені в Податковому кодексі Україні (стаття 22), натомість довільно названі об'єктами оподаткування. Зазначена обставина, призводить до дефектності легального категоріально-термінологічного податкового апарату, що може призвести до помилок і в ході правозастосування; в) не включення збору за місця для паркування транспортних засобів до переліку податкових платежів, які обов'язково встановлюються на місцевому рівні. Така факультативність має місце навіть на рівні міст та в курортних населених пунктів; г) прив'язка ставки паркувального податкового платежу до мінімальної заробітної плати та й ще у такій малій пропорції. Подібна практика, зокрема, порушує принцип справедливості, адже, наприклад, на затребуваних паркувальних майданчиках розмір плати за парковку вже зрівняний з середніми європейськими параметрами. Водночас, у порівнянні з ними збір за місця для парковки транспортних засобів є мізерним; д) відсутність чіткої фіксації в Податковому кодексі України позиції стосовно повноважень органів місцевого самоврядування щодо встановлення та введення паркувального податкового платежу. У цьому питанні ще можна сприйняти варіативність, дискретність, але не довільність. Адже вона не є синонімом децентралізації, кожен орган влади повинен діяти відповідно у встановлений законодавством спосіб, і обсяг компетенції має бути максимально конкретно «виписаний» у законодавчому акті, щоб уникнути конфліктності та колізійності прийнятих рішень; е) на противагу Закону України «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» в Податковому кодексі не здійснено дефінітування категорії «прямі податки», також в Кодексі не пропонується визначення майнових податків, що ускладнює регламентацію збору за місця для паркування транспортних засобів, що належить до вказаних груп податкових платежів; є) протиріччя між назвою статті 15

Податкового кодексу України «Платники податків» і її змістом; ж) поєднання документу з обчислення суми податкового платежу (Додаток – розрахунок) і звітного документ (Податкова декларація). При цьому ігнорується та обставина, що обчислення і звітність – це царина різних податково-процесуальних проваджень; з) законотворець суттєво викривляє поняття податкової пільги, звужує його природні кордони, адже поза увагою залишаються процесуальні аспекти пільгування (преференції з податкової реєстрації, обліку, звітності, спрощений порядок податкового контролю тощо). Часто йдеться тільки про матеріальний аспект пільгового механізму у сфері оподаткування; и) при справлянні збору за місця для паркування транспортних засобів не враховується екологічний аспект (зокрема, не звільняються від оподаткування місця для електротранспорту).

Поряд з цим, слід звернути увагу і на проблемні моменти Основного закону нашої держави та інших нормативно-правових актів, що дотичні до паркувального оподаткування. Так, Конституція України досі не містить окремого розділу або комплексної статті, що були присвячені широкому охопленню податкових відносин. Наразі норми, що в тій чи іншій мірі стосуються оподаткування розпорошені по тексту Конституції, водночас не вирішені принципові питання в цій надважливій сфері, категоріальний апарат, що використовується законодавцем, не завжди слугує базою для побудови податкового законодавства нашої держави (наприклад, категорія «система оподаткування», що є однією з ключових в аналізованій сфері, не вживається в ПК України).

Ми не ставили за мету запропонувати тотальну модернізацію податкового законодавства нашої держави. Натомість ті вади законодавчої регламентації, що нами наведені вище, є настільки кричущими, що ми не змогли залишитися осторонь їх вивчення та напрацювання пропозицій щодо усунення виявлених недоліків. Тому вирішили не обмежувалися критичним аналізом виключно профільної для паркувального оподаткування статті (статті 268^1 Податкового кодексу України).

У контексті трансформаційних процесів, необхідність яких ми відстоюємо, слід наголосити на комплексному, багатоаспектному характері цієї модернізаційної роботи. Так, вона може різнитися в залежності від обраного способу розвитку подій і з одного боку, передбачати кардинальну, сутнісну і швидку зміну системи оподаткування чи її окремого сегменту, застосування нових підходів до регламентації податкових відносин. З іншого боку, вдосконалення може відбуватися за іншою концепцією – зміни відбуватимуться поступово і не матимуть такого принципового впливу. Отже, мова йдеться про революційний та еволюційний вектор реформування відносин в сфері оподаткування, зокрема щодо справляння вітчизняного паркувального податкового платежу. Зрозуміло, що в умовах військової агресії московії проти України, економічного спаду і гострої фінансової кризи, рухатися потрібно обережно. Вважаємо, що революція в сфері оподаткування не на часі. Водночас, «програма максимум», реалізація якої на наш погляд є виправданою полягає у зміні парадигми, у поверненні до податкового платежу, який сплачують особи, що паркують автомобіль. Саме такий підхід (у різноманітних варіантах) реалізований у більшості країн Європейського Союзу і цілком себе виправдав.

Повертаючись до «програми-мінімум», зауважимо, що головні зусилля при формуванні пропозиції по усуненню наявних недоліків вітчизняного законодавства, що регламентує справляння паркувального податкового платежу, належатимуть до реалістичного сценарію корекції правового механізму існуючого збору за місця для паркування транспортних засобів.

Ще один момент, на який варто вказати – зміни пропонуються на кількох «поверхах» українського законодавства (Конституція України, Податковий кодекс України, підзаконні нормативно-правові акти, що прийняті на загальнодержавному і місцевому рівнях).

Отже, з метою усунення наявних прогалин та протиріч чинного законодавства України, забезпечення ефективного справляння вітчизняного

паркувального податкового платежу пропонуємо такий перегляд законодавчих підходів.

Так, є потреба внести зміни до Конституції України шляхом доповнення її розділу І. Загальні положення статтею 16[1], яку присвятити регламентації відносин у сфері оподаткування. Доцільно у цій нормі розмістити визначення системи оподаткування, податкової системи, податкового платежу, податку, збору, а також закріпити конституційний податковий обов'язок не тільки фізичних, але й юридичний осіб і зафіксувати його у широкому форматі як обов'язок з податкової реєстрації, обліку, сплати податкового платежу, податкової реєстрації, а також обов'язок зазнати податкового контролю, належно і своєчасно реагувати на нього. Також на рівні Основного Закону нашої держави доцільно: а) надати повноваження органам місцевого самоврядування на встановлення окремих елементів місцевих податків і зборів (зокрема, пільг з оподаткування та ставок податкового платежу); б) виключити можливість зміни протягом бюджетного року податкової системи нашої держави, ставок податкових платежів та пільг з оподаткування; в) виключити внесення змін до елементного складу податків і зборів пізніше як за 6 місяців до початку нового бюджетного року в якому планується їх запровадити.

Вище зазначені міркування щодо кореляції назви податкового платежу його сутності обґрунтовують доцільність корекції назви статті 268[1] Податкового кодексу України шляхом зміни словосполучення «збір за місця для паркування транспортних засобів» на «паркувальний податок». Аналогочні зміни пропонуються, зокрема, в тексті зазначеної статті, в статті 10 ПК України.

Разом з тим доцільним є фіксація обов'язковості встановлення паркувального податку у містах і курортних населених пунктах. Реалізація цієї пропозиції передбачає внесення змін до пункту 10.2[1] статті 10 ПК України такого змісту: «Місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок, податок на майно (в частині транспортного податку та плати за

землю, крім земельного податку на лісові землі) та паркувальноий податок (в містах і курортних населених пунктах», до пункту 10.3 такого змісту: «Місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до його вимог щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення паркувального податку (в частині інших населених пунктів, крім міст і курортних населених пунктів), туристичного збору та земельного поатку на лісові землі».

Підсумовуючи аналіз структури Податкового кодексу України пропонується змінити назву розділу XII. Податок на майно на «Місцеві податки і збори», а також виключити з тексту Кодексу розділи VII, X, XI, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII-2, що є «непрацюючими»

Аргументовано прив'язати ставку паркувального податку не до мінімальної заробітної плати, а до суми платежу, що сплачується за послуги з паркування і стоянки задля цього підпункт 268^1.3.1 пункту 268^1.3 статті 268^1 пропонуємо викласти в такій редакції: «Ставки паркувального податку встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобыв в гривнях на 1 кв. метр прощі земельної ділянки відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі від 5 до 10 відсотків суми платежу, що сплачується за послуги з паркування».

У контексті дефінітування об'єктно-предметного компоненту правового механізму будь-якого податкового платежу варто визначити в Податковому кодексі України окреслені тісно пов'язані категорії через фіксацію їх змістовної характеристики. Зважаючи на наведене пропонуємо: а) змінити назву статті 22 ПК України на «Предмети оподаткування» і відповідним чином здійснити корекцію тексту статті; б) ввести до складу Податкового кодексу України статтю 22^1 «Об'єкти оподаткування». Варто здійснити аконодавче закріплення існуючих різновидів предмету оподаткування та юридичних фактів, що за наявності призводять до справляння податків і зборів. Вважаємо, що при цьому не варто

обмежуватися тільки їх перерахуванням, слід здійснити характеристику зазначених складових, мінімізувавши можливість іншого тлумачення, а також провести подальшу деталізацію структурних компонентів об'єкта/предмета оподаткування стосовно конкретного податку або збору, граничне уточнення предмета та юридичного факту (фактичного складу) щодо кожного податкового платежу.

Спираючись на наведене слід внести до пункту 7.1 статті 7 ПК України також такі елементи як предмет оподаткування та джерело податкового платежу. Адже всім учасникам податкових відносин (передусім платнику податкового платежу та податковим органам) повинно бути чітко зрозуміло за рахунок яких коштів буде реалізований податковий обов'язок (де той грошовий кошик з якого платнику дозволено залучити кошти для сплати податкового платежу). Реалізація зазначеного кроку вимагатиме введення до складу Податкового кодексу України статті 35^2 «Джерело податкового платежу» (відповідного змісту).

Грунтуючись на аналізі змісту статті 15 Податкового кодексу України пропонуємо змінити її назву з «Платники податків» та «Платники податків і зборів».

На наш погляд, варто надати самостійність Додатку-розрахунку і Податковій декларації (зокрема, при справлянні українського паркувального податкового платежу). Задля цього доцільно передбачити заповнення платником податкового платежу (представником платника, податковим агентом) двох документів: Розрахунку податкового обов'язку і Податкової декларації. На нашу думку, це зовсім не виключає їх одночасної подачі до контролюючого органу.

Запропоновано при законодавчій регламентації будь-якого податкового платежу передбачати у структурі розділу або статті ПК України, що присвячені регламентації справляння конкретного податкового платежу, окремий підрозділ (відповідно статтю чи пункт) «Податкові пільги» або «Податкова пільга» залежно від їх кількості. За їх відсутності

спеціалізований підрозділ повинен містити текст «Податкові пільги відсутні».

Уважаємо за доцільне при оновленні Податкового кодексу України встановити додаткові звільнення від оподаткування щодо: а) площі земельних ділянок, які відведені для безкоштовного паркування транспорту на екологічних безпечних двигунах (електромобілів тощо); б) паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках на території, що зазнала радіоактивного забруднення (більше за 1 Кі/км²); в) паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках у територіальних громадах, що розташовані в районі проведення воєнних (бойових) дій і включені Міністерством з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України до відповідного Переліку; г) паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках на території лікувальних закладів.

Висновки до розділу 3

1. Зарубіжна практика справляння обов’язкових платежів, пов’язаних із паркуванням та/або стоянкою транспортних засобів, свідчить про існування своєрідної системи, що складається з податкових і неподаткових платежів окресленого тематичного забарвлення. Таке комплексне економіко-правове утворення відображає загальнодержавні, регіональні та місцеві особливості оподаткування, специфіку національної правової системи, традиції законодавчого забезпечення, що склалися в конкретній державі. Справляння цієї групи обов’язкових платежів може не тільки переслідувати фіскальний інтерес, але й спрямовуватися на досягнення регулюючого ефекту. За такої умови: а) паркувально-стояночні обов’язкові платежі переважно належать до різновиду місцевих; б) значна їх частина за своєю сутністю і за формальним

визначенням у законодавстві є податками або зборами; в) часто їх характеризують як майнові податкові платежі.

2. В Європейському Союзі паркувальні податкові платежі є звичними і затребуваними. Напроти, на пострадянському просторі їх фіскально-регулюючий ефект є недооціненим, а законодавча регламентація вирізняється суттєвою національною та регіональною специфікою (за платником обов'язкового платежу, за об'єктом оподаткування, за ставкою та базою податку/збору, за податковими пільгами і податковою процедурою).

3. Порівняльно-правовий аналіз паркувально-стояночних податкових платежів у пострадянських країнах Європи та Центральної Азії дозволяє констатувати, що, по-перше, в окреслених державах склалося різне ставлення до необхідності їх впровадження, зокрема до включення до податкової системи; по-друге, законотворці наведених держав по-різному підходять до обрання критеріїв, якими керуються при віднесенні паркувальних обов'язкових платежів до існуючих різновидів податкових платежів (визначають як збір, як плату, як податок).

4. Обсяг коштів, що надходить до бюджетів місцевого самоврядування від місцевих податкових платежів, що справляються в Естонській Республіці, становить тільки 5 відсотків від їх загального обсягу, за рівнем мобілізації фінансів вони посідають шосте (останнє) місце у структурі джерел дохідної частини місцевих бюджетів.

5. Нормативно-правове регулювання платного паркування в населених пунктах Естонії характеризується такими рисами: 1) воно не є всеохоплюючим; 2) воно має суттєві відмінності, які передусім залежать від кількості населення, що проживає в певній місцевості. До особливостей естонської плати за паркування можуть належати: а) врахування категоріальності транспортних засобів; б) сезонність паркування; в) дні та час роботи парковки; г) пільги з паркування; д) специфіка паркувальної зони; е) податкова процедура.

6. Литовський паркувальний платіж є одним із місцевих зборів, і його назва має надзвичайно громіздку конструкцію.

7. У Республіці Туркменістан майже 20 років справляється збір з власників автостоянок. За платником, об'єктом, податковим періодом, одиницею оподаткування цей податковий платіж схожий на вітчизняний паркувальний податковий платіж.

8. До системи місцевих податків і зборів Республіки Молдова внесено два паркувально-транспортних податкових платежі: збір за паркування автотранспорту та збір за парковку. Вони належать до місцевих зборів, легально визначаються як обов'язкові платежі в місцеві бюджети. Найбільш схожим на вітчизняний збір за місця для паркування транспортних засобів є збір за паркування автотранспорту (за платником, за базою та об'єктом/предметом оподаткування, податковою процедурою тощо). Для зазначених молдовських паркувальних податкових платежів податковим кодексом встановлена широка гама пільг за суб'єктною ознакою. Крім того, органи місцевого публічного управління мають право: а) надавати суб'єктам оподаткування й інші додаткові пільги матеріального характеру; б) продовжувати строки сплати місцевих зборів на поточний податковий рік.

9. Паралельно з наведеними паркувальними зборами в автономно-територіальному утворенні Гагаузія встановлений і справляється збір за паркування автотранспорту. Таке рішення ґрунтується на особливому правовому статусі цієї території. Платником зазначеного збору є юридичні та фізичні особи, які паркують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях. Отже, в Республіці Молдова нині справляється два однакових за назвою, проте різних за правовою природою, за правовим механізмом, за процедурою встановлення податкових платежі.

10. Аналіз податково-правового регулювання паркувальної діяльності в Туркменістані та Республіці Молдова дає підстави стверджувати, що, по-перше, воно є чи не найбільш наближеним до вітчизняного; по-друге, податкові платежі, подібні до збору за місця для паркування транспортних

засобів, були введені до податкових системи зазначених держав набагато раніше ніж в Україні.

11. Компаративний аналіз законодавчої регламентації паркувальних обов'язкових платежів в ЄС дозволяє до їх негативних ознак віднести: а) закріплення податково-правового механізму в неподаткових законах або у підзаконних нормативно-правових актах; б) порушення принципу правової визначеності при побудові тексту профільних нормативно-правових актів. До зазначеної нормативно-правової регламентації паркувальних обов'язкових платежів, що заслуговують на адаптацію в нашій державі, можна віднести: а) принцип зонування; б) принцип сезонності; в) принцип результативного контролю. Для виявлення порушень у сфері паркувальної діяльності доцільно використовувати спеціалізовану апаратуру і моніторингові бригади. Суттєво мінімізувати витрати на подібний контроль у зазначеній сфері дозволить використання безпілотників і відповідного програмного забезпечення; г) принцип зручності справляння. Позитивного ефекту в цьому аспекті можна досягнути шляхом запровадження сучасних форм сплати, зручних для платника та контролюючого органу; д) принцип екологічності.

12. На підставі дослідження податково-правового регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів доведено внесення змін і доповнень до чинного законодавства, зокрема, до:

– Конституції України;

– Податкового кодексу України;

– Наказу Міністерства фінансів України від 20.12.2022 №445 «Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 30 листопада 2022 року №402».

Окремі теоретико-методологічні та практичні проблеми розділу 3 розкрито в авторських публікація [280, 281].

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні виконане конкретне наукове завдання, що має істотне значення для галузі знань «Право» і полягає у вдосконаленні теоретичних засад та практики податково-правового регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів. Проаналізовані і критично оцінені напрацювання вітчизняної та зарубіжної правничої науки, законодавство європейських та пострадянських держав щодо зазначеного тематичного спрямування, що дало можливість запропонувати комплексне вирішення частини існуючих науково-прикладних проблемних моментів, визначити шляхи реформування вітчизняного законодавства. Сформульовано низку висновків та пропозицій, спрямованих на досягнення конструктивного результату у досліджуваній сфері.

1. Ретроспективний правовий аналіз оподаткування, пов’язаного з паркуванням та стоянкою автомобільного транспорту свідчить про значну кількість суперечностей та прогалин у відповідному сегменті вітчизняного податкового законодавства. Одні з них канули в історію, інші залишилися притаманними сучасному етапу державотворення і потребують нівелювання. Виокремлено три хронологічних періоди і п’ять етапів генезису нормативно-правової бази за допомогою якої здійснюється справляння вітчизняного паркувального збору

2. Виділені головна та альтернативні (текстуальне визначення предметів паркування в законодавчих актах, дата набуття чинності нормативно-правових актів) підстави періодизації законодавчої регламентації паркувально-стоянкових податкових платежів, що справлялись на теренах України. Головним критерієм для диференціації періодів/етапів еволюції вітчизняного законодавства про паркування/стоянку автомобільного транспорту є хронологічний – дата прийняття нормативно-правового акта компетентним органом.

3. Розкрито місце в податковій системі та правова природа збору за місця для паркування транспортних засобів. Вітчизняний паркувальний податковий платеж є умовно-обов'язковим, нецільовим, безповоротним, безоплатним, безумовним грошовим платежем до загального фонду відповідного місцевого бюджету, що справляється згідно з Податковим кодексом України.

4. Правову природу паркувального податкового платежу, що наразі справляється в Україні, доцільно розкривати через його характеристику як місцевого, реального (майнового), прямого податку з суб'єктів господарювання (юридичних осіб та осіб, прирівняних до них за правовим статусом), що організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування та стоянки транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

5. Здійснено характеристику основних елементів правового механізму збору за місця для паркування транспортних засобів. Констатовано, що чинний варіант законодавчого закріплення об'єкта оподаткування не є ні класичним у юридико-технічному контексті, ні ідеальним. До проблемних питань, які виникають внаслідок такого рішення, можна віднести такі. По-перше, завдяки реалізації зазначеної позиції до вітчизняного податково-категоріального апарату вкрапляється тавтологія, адже здійснюється спроба визначити одну категорію за рахунок подібної до неї за значенням. По-друге, законодавець фактично перераховує не об'єкти, а предмети оподаткування. По-третє, обрана в чинному податковому законодавстві України версія визначення об'єктів оподаткування суттєво ускладнює механізм усунення такого негативного економіко-правового явища як внутрішнє подвійне оподаткування. Водночас, об'єкт оподаткування варто розглядати як комплексне, синтезоване поняття, що утворюється за рахунок об'єднання предмету оподаткування та юридичного факту (юридичних фактів).

6. Необхідно розрізняти поняття «парковка» і «стоянка» (як місце, у просторовому аспекті), а також похідні від них категорії «паркування» і

«стоянка» (як дія, у діяльнісному аспекті). Водночас між окресленими категоріями є й спільне – вони стосуються тимчасового перебування (розташування) транспортних засобів.

7. Для справляння збору за місця для паркування транспортних засобів формується Перелік осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів. Результатом реєстраційно-облікової діяльності є ще один реєстр – Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів. Перший документ побудований за суб'єктним критерієм, інший – за об'єктно-предметною підставою і фактично має кадастровий характер, адже відображає параметри специфічної нерухомості, що встановлені законодавством.

8. Наразі фактично поєднується документ з обчислення суми збору за місця для паркування транспортних засобів податкового платежу (Додаток – розрахунок) і звітний документ (Податкова декларація). Такий підхід не відповідає сутності обчислення і звітності у сфері оподаткування.. Обчислення і звітність – це різні податково-процесуальні провадження. На цьому їх відмінності не закінчуються, вони вчиняються в різний час, є нетотожними складовими податкового обов'язку, різними елементами податково-правового механізму. Варто надати їм самостійність і передбачити заповнення платником податкового платежу двох документів: Розрахунку податкового обов'язку і Податкової декларації. Водночас це зовсім не виключає їх одночасної подачі до контролюючого органу.

9. Досліджено факультативність при справлянні збору за місця для паркування транспортних засобів. Профільна стаття Податкового кодексу України (ст.268[1] ПК України) не містить спеціалізованого структурного підрозділу (пункту), присвяченого регламентації пільгування. І це не поодинокий подібний випадок у законодавчій регламентації сучасної системи оподаткування України. Зазначений підхід є скоріше правилом, ніж винятком. Водночас, податково-пільговий механізм (у тому чи іншому

аспекті) використовується при справлянні всіх вітчизняних податкових платежів без винятку.

10. Узагальнено зарубіжний досвід публічного-правового регулювання справляння паркувальних платежів, в ЄС дозволяє до їх негативних ознак віднести: а) закріплення податково-правового механізму в неподаткових законах або у підзаконних нормативно-правових актах; б) порушення принципу правової визначеності при побудові тексту профільних нормативно-правових актів. До зазначеної нормативно-правової регламентації паркувальних обов'язкових платежів, що заслуговують на адаптацію в нашій державі, можна віднести: а) принцип зонування; б) принцип сезонності; в) принцип результативного контролю. Для виявлення порушень у сфері паркувальної діяльності доцільно використовувати спеціалізовану апаратуру і моніторингові бригади. Суттєво мінімізувати витрати на подібний контроль у зазначеній сфері дозволить використання безпілотників і відповідного програмного забезпечення; г) принцип зручності справляння. Позитивного ефекту в цьому аспекті можна досягнути шляхом запровадження сучасних форм сплати, зручних для платника та контролюючого органу; д) принцип екологічності.

11. Вироблені пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення податково-правового регулювання збору за місця для паркування транспортних заходів.

12. На підставі дослідження податково-правового регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів аргументовані зміни та доповнення до чинного законодавства України. Виокремлені кілька аспектів цієї модернізаційної роботи: а) революційний та еволюційний вектори трансформації; б) конституційне, законодавче і підзаконне забезпечення; в) вплив на зміни законодавства на загальнодержавному і місцевому рівні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Васильєв Є. О. Система оподаткування як конкретно-історична риса розвитку України в роки незалежності. *Проблеми законності: респ. міжвідом. наук. зб.* Харків, 2008. Вип.98. С.230 – 237.

2. Ясеновська Т. Б. Історія становлення оподаткування в Україні: ретроспективна періодизація та національні досягнення. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка».* 2010. Випуск 15. С.117 – 124.

3. Янжулъ И. И. Основныя начала финансовой науки: Ученіе о государственныхъ доходахъ. Выпускъ первый. С.-Петербургъ : Типографія М.М.Стасюлевича, 1890. 357 с.

4. Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы. 2-е изд.; перераб. и доп. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. 511 с.

5. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за ред. І.О. Лютого. К. : Центр учбової літератури, 2009. 456 с.

6. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. 362 с.

7. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). Львів : Каменяр, 2000. 303 с.

8. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. К. : Знання-Прес, 2004. 454 с.

9. Юткина Т. Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. М. : ИНФРА-М, 1999. 293 с.

10. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. М. : ИНФРА-М, 1996. 192 с.

11. Податкова система України: тренінг-курс: навч. посіб. / за заг. ред. О.М. Тимченко; передм. Т.І. Єфименко. К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 656 с.

12. Гетманцев Д. О., Мусійчук І. М., Шишканов О. А., Шамрай О. В. Пряме реальне оподаткування. Правова сутність та адміністрування: наук.-практ. посіб. К. : Юрінком Інтер, 2014. 336 с.

13. Шишканов О. А. Правове регулювання оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2019. 19 с.

14. Злупко С. М. Три геополітичних цикли економічного розвитку України. *Державність.* 1997 – 1998. №19 – 20. С.28 – 30.

15. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: монографія. К. : «ЕксОб», 2003. 280 с.

16. Долженков О.В. Податкове законодавство: стан та перспективи розвитку : дис. … д-ра філософії : 081 «Право». Одеса, 2020. 249 с.

17. Думчиков М. О. Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2018. 215 с.

18. Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України: автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2008. 18 с.

19. Сокіл А. О. Податковий апарат УСРР в період НЕПУ (1921 – 1928 рр.) : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2003. 20 с.

20. Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 №56 – 93. *Урядовий кур'єр»* від 5 червня 1993 року.

21. Нестеренко О.П., Демиденко Л.М., Рейнська В.Б., Волкова М.В. Податкова система України: від квазі-ліберальної ретроспективи до неоліберальної перспективи? *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики.* Збірник наукових праць. 2020. Том 3. №34. 360 – 370.

22. Безкровний О. В. Історична ретроспектива розвитку податкових відносин в Україні та світі. *Економіка та суспільство.* Електронне наукове фазове видання. 2018. Випуск 14. С.759 – 764. URL : https://dspace.pdau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d7822fbe-336a-4bff-92ec-14bf95b74923/content (дата звернення 21.04.2023 р.).

23. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи України. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу.* 2013. №2. С.128 – 133.

24. Шевердін М. М. Становлення податкової системи України в перші роки незалежності. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2017. №2. С.17 – 19.

25. Становлення та розвиток податкової системи України: монографія / М.Г. Волощук, І.І. Матьола, Т.О. Карабін, О.В. Білаш. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2021. 172 с.

26. Греченко В. А., Греченко В. В. Етапи становлення податкової системи України. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ.* 2007. Вип.39. С.343 – 348.

27. Тищенко В. Ф. Розвиток місцевого оподаткування в Україні. *Фінансовий простір.* 2018. №2. С.90 – 98.

28. Греченко В. В. Правове регулювання системи місцевого оподаткування. *Вісник Національного університету внутрішніх справ.* 2002. Вип.20. С.305 – 308.

29. Воробйов Ю. М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку. *Науковий Вісник: фінанси, банки, інвестиції.* 2010. №3. С.6 – 10.

30. Про систему оподаткування : Закон Української РСР від 25.06.1991 № 1251-XII. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 1991. №39. Стаття 510.

31. Про порядок введення в дію Закону Української РСР «Про систему оподаткування» : постанова Верховної Ради Української РСР від 25.06.1991 №1252-XII. *Голос України* від 9 серпня 1991 року.

32. Кур’ян В. В. Історичні аспекти правового регулювання місцевих податків в Україні через призму єдиних принципів побудови податкової системи. *Прикарпатський юридичний вісник.* 2016. №5. С.73 – 76.

33. Конституція України прийнята на п’ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1996. №30. Ст.141.

34. Лазур С. П. Етапи розвитку податкової системи України: завдання для подальшого функціонування. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка.* 2016. Випуск 1. Т.2. С.89 – 94.

35. Про створення державної податкової служби в Українській РСР : постанова Ради Міністрів Української РСР від 12.04.1990 №74. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/74-90-%D0%BF (дата звернення 21.04.2023).

36. Атаманчук Н. І., Процюк Д. В. Місцеві податки і збори в Україні: сучасний стан та перспективи реформування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право.* Вип.31. Т.2. 2015. С.102 – 105.

37. Козинець І. Г. Особливості правового регулювання місцевих податків і зборів. *Порівняльно-аналітичне право.* 2017. № 5. С.213 – 216.

38. Кміть В. М., Вовчанський Ю. В. Оцінка механізму адміністрування та регулювання місцевих податків та зборів в Україні. *Економіка і суспільство.* 2018. №15. С.656 – 662.

39. Шаповал В. О. Інститут місцевих податків і зборів в Україні: правові засади та тенденції розвитку. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції.* Спецвипуск. 2019. Том 3. С.101 – 105.

40. Кміть В. М., Климусь Р. Р. Особливості становлення та перспективи розвитку системи місцевого оподаткування в Україні. *Молодий вчений.* 2016. №4. С.80 – 84.

41. Андрущенко В. Л. Податкова система: навч. посіб. / за заг. ред. В.Л. Андрущенка. К. : Центр учбової літератури, 2015. 416 с.

42. Система місцевих платежів в Україні: теорія, історія, перспективи: кол. моногр. / М.І. Карлін, О.М. Карліна, Л.В. Єлісєєва та ін. ; за заг.ред. М.І. Карліна, І.О. Цимбалюк. Луцьк : Вежа-Друк, 2017. 188 с.

43. Піхоцька О. М. Формування і розвиток системи місцевих податків і зборів в Україні : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.04.01. Львів, 2006. 20 с.

44. Вікторчук М. В. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2016. 18 с.

45. Чугунов І. Я., Макогон В. Д. Формування доходів місцевих бюджетів Української РСР у механізмі бюджетного регулювання СРСР. *Наукові праці НДФІ.* 2008. №2. С.3 – 12.

46. Об утверждении Указа Президиума Верховного Совета СССР о внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты СССР : Закон СССР от 24.06.1981 №5156-X. *Ведомости ВС СССР.* 1981. №26. Ст.840.

47. Про правонаступництво України : Закон України від 12.09.1991 №1543-XII. *Голос України* від 24 вересня 1991 року.

48. Конституція (Основний Закон) Української Радянської Соціалістичної Республіки від 30 січня 1937 року (із змінами і доповненнями, прийнятими на четвертій сесії Верховної Ради Української РСР дев'ятого скликання, внесеними згідно із Законом УРСР №1486-IX від 19 листопада 1976 р.). URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/001_001/ed19730629#Text (дата звернення 21.04.2023).

49. Декларація про державний суверенітет України, прийнята Верховною Радою Української РСР 16 липня 1990 року №55-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР).* 1990. №31. Ст.429.

50. Про бюджетну систему Української РСР : Закон Української РСР від 5.12.1990 № 512-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР).* 1991. №1. Ст.1.

51. Закон України «Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про бюджетну систему Української РСР» від 29.06.1995 №253/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1995. №26. Ст.195.

52. Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування : Закон Української РСР від 7.12.1990 № 533-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР).* 1991. №2, Ст.5.

53. Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування : Закон України в редакції Закону від 26.03.1992 №2234-XII. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1992. №28. Ст.387.

54. Криницкий И. Е., Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Харків, 1995. 328 с.

55. Думчиков М. О. Теоретичні засади історичного аспекту розвитку та формування системи місцевих податків та зборів. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2015. №5. С.121 – 123.

56. Мушенок В. В. Генеза системи місцевого оподаткування в Україні. *Международный научный журнал «Интернаука». Серия: «Юридические науки».* 2017. №1. С.33 – 36.

57. Молодецька О. М., Буркова Л. А., Семеняка Т. В. Трансформація податкової системи України. *Економіка і суспільство.* 2016. №2. С.710 - 714.

58. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» : Закон України від 2.02.1994 №3904-XII. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1994. №21. Ст.130.

59. Карпушин Г. Л. Про періодизацію законодавчої регламентації оподаткування в сфері паркування транспортних засобів. *Теорія та практика сучасної юриспруденції :* Матеріали XVIII Всеукраїнської наукової конференції (Харків, 10 грудня 2018 р.). Харків, 2018. С.78 – 80.

60. Закон України «Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України» від 11 липня 1995 р. №297/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1995. №30. Ст.229.

61. Бойко О. Еволюція податкової системи України. *Ефективність державного управління.* 2017. Вип.2. Ч.2. С.241 – 247.

62. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Бюджетного кодексу України : Закон України від 8.07.2010 №2457-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 2010. №48. Ст.564.

63. Загорський В. С. Бюджетна система та оподаткування в Україні: проблеми розвитку: монографія. Харків: ВД «Інжек». 288 с.

64. Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» : Закон України від 1802.1997 №77/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1997. №16. Ст.119.

65. Про тимчасове зупинення повноважень Верховної Ради України, передбачених пунктом 13 статті 97 Конституції України, і повноважень Президента України, передбачених пунктом 7-4 статті 113-5 Конституції України : Закон України від 18.11.1992 №2796-XII. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1993. №2. Ст.6.

66. Про тимчасове делегування Кабінету Міністрів України повноважень видавати декрети в сфері законодавчого регулювання : Закон України від 19.12.1992 №2886-XII. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1993. №9. Ст.61.

67. Костяна О. В., Ясько В. В. Особливості справляння збору за місця для паркування транспортних засобів на прикладі міста Чугуєва. *Глобальні та національні проблеми економіки.* Електронне наукове фахове видання 2017. Вип.16. С.710 - 714. URL: http://www.global-national.in.ua/ issue-16-2017/24-vipusk-16-kviten-2017-r/3006 (дата звернення 21.04.2023).

68. Ніколаєва О. М. Місцеві податки і збори в світлі прийняття Податкового кодексу України. *Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції.* 2012. №3. С.41 – 44.

69. Про автомобільний транспорт : Закон України від 5.04.2001 №2344-III. *Офіційний вісник України.* 2001. №17. Стор.50. Ст.719. Код акту 18586/2001.

70. Боксгорн А. В. Генезис місцевого оподаткування за часів незалежної України. *Lex Portus.* 2017. №6. С.38 – 47.

71. Про місцеві податки та збори : указ Президента України від 25.05.1999 №565/99. *Урядовий кур'єр* від 10 червня 1999 року.

72. Про проект Закону України про місцеві податки і збори : постанова Верховної Ради України від 17.06.1999 №754-XIV. *Голос України* від 24 червня 1999 року.

73. Податковий кодекс України : Закон України від 2.12.2010 №2755-VI.. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 2011. №13-14, №15-16, №17. Ст.112.

74. Кучабський Олександр, Гончаренко Марина. Розвиток системи місцевого оподаткування в Україні. Харків. 2012. С.122 – 126. URL : http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/putp/2012-3/doc/4/01.pdf (дата звернення 30.11.2021).

75. Гончаренко Марина. Местные налоги и сборы как финансовая основа развития местного самоуправления в Украине. *VIEŠOJI POLITIKA IR ADMINISTRAVIMAS PUBLIC POLICY AND ADMINISTRATION.* 2013. T. 12. Nr. 4 / 2013. Vol. 12, No 4. С.650 – 662.

76. Овчинніков А. В. Місцеве оподаткування в Україні: еволюція та перспективи його розвитку. *Економіка і суспільство.* 2017. Вип. 8. С.634 – 639. Н 9

77. Карпушин Г. Л. Нормативне закріплення правового регулювання оподаткування, пов'язаного з паркуванням транспортних засобів у законодавстві України: питання періодизації. *Порівняльно-аналітичне право.* 2019. №5. С.236 – 238.

78. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України : Закон України від 7.07.2011 №3609-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 2012. №6. Ст.50.

79. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм : Закон України від 24.05.2012 №4834-VI. *Відомості Верховної Ради (ВВР).* 2013. №16. Ст.136.

80. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : Закон України від 20.12.2016 №1791-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР).* 2017. №4. Ст.42.

81. Нонко А. В. Податки в Україні та в державах-членах Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2005. 16 с.

82. Бак Н. А. Місцеве оподаткування в Україні: стан і перспективи посилення дієвості. *Економіка: реалії часу.* 2017. №1. С.12 – 25. URL : https://economics.net.ua/files/archive/2017/No1/12.pdf (дата звернення 21.04.2023).

83. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в України : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2013. 36 с.

84. Петренко Ю. О. Місцеві податки і збори в промисловому місті: аспекти вибору. *Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка*. 2012. Вип. 3 (37). С. 85–89.

85. Гетьман К. О. Правова природа фіскальної функції податку : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 19 с.

86. Плотнікова К. О. Правові засади розмежування надходжень від податків та зборів між бюджетами : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 18 с.

87. Бюджетний кодекс України : Закон України від 8.07.2010 №2456-VI. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 2010. №50 – 51. Ст.572.

88. Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. *Баланс-Бюджет* від 07 лютого 2011 року, №6, стор.17.

89. Кригіна Д. Г. Правове регулювання податків на майно в Україні : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 183 с.

90. Бортнік Н. В. Зарубіжна практика місцевого оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія:*

Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип.8. Ч.1. С.15 – 17.

91. Дулько А. М. Становлення і розвиток оподаткування нерухомого майна в Україні : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2017. 18 с.

92. Дулько А. М. Становлення і розвиток оподаткування нерухомого майна в Україні : дис. … канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь, 2017. 197 с.

93. Нестеренко А. С. Майновий податок - транспортний податок як основа функціонування місцевих бюджетів в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал.* 2015. № 5. С.149 – 151. URL : http://lsej.org.ua/5_2015/42.pdf (дата звернення 21.04.2023).

94. Раделицький Ю. О., Галамай Р. Я., Симанич Н. Б. Імплементація досвіду ефективного адміністрування майнових податків розвинених країн у вітчизняну практику. *Економіка та держава.* 2019. №1. С.68 – 72.

95. Нестеренко А. С. Майновий податок – податок на нерухомість як основа функціонування місцевих бюджетів в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція.* 2015. №17. Том.1. С.78 – 82.

96. Діденко Л. В. Роль майнових податків з фізичних осіб у формуванні місцевих бюджетів. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальною служби України:* електронне наукове видання. URL : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/Znpnudps/index.html. 2017. №2. С.157 – 166 (дата звернення 21.04.2023).

97. Сорока Р. С., Пилипенко С. М. Місце майнових податків у формуванні доходів місцевих бюджетів України. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. Серія економічна.* 2018. №2. С. 192 – 202.

98. Лобач О. М. Проблеми правового регулювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (на прикладі елементів податку). *Наукові записки. Юридичні науки.* 2015. Том.168. С.124 – 129.

99. Шалімов В. В., Магопець С. О. Збір за місце для паркування транспортних засобів в системі місцевих податків і зборів України. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки.* 2014. Вип.26. С.291 – 299.

100. Товкун Л. В. Місцеві податки та збори як складові податкової системи України: їх особливості та розвиток. *Державне будівництво та місцеве самоврядування.* 2015. Вип.29. С.85 – 96.

101. Скоробагач В. І. Правове регулювання місцевих податків та зборів : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2015. 20 с.

102. Бабін І. І. Правова природа збору за місця для паркування транспортних засобів. *Наукові пошуки у ІІІ тисячолітті: соціальний, правовий, економічний та гуманітарний виміри :* Збірник тез ІІІ Міжнародної науково-практичної конференції (Кропивницький, 20 – 21 грудня 2019). Кропивницький: ПВНЗ КІДМУ, 2018. С.12 – 14.

103. Педь І. В., Лисенков Ю. М., Мельник О. Я. Оподаткування майна в Україні та країнах Європейського Союзу : порівняльний аналіз. *Зовнішня торгівля : економіка, фінанси, право.* 2012. №4. С.107 – 113.

104. Калінічев Андрій. Платник туристичного збору : проблеми законодавчої регламентації. *Visegrad Journal on Human Rights.* №3 (volume 2). 2019. С.125 – 130.

105. Вікторчук М. В. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2016. 212 с.

106. Криницький І. Є. Правове регулювання оподаткування майна : дис … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 173 с.

107. Рябуш Л. А. Правове регулювання оподаткування доходу, отриманого з продажу (обміну) об’єктів нерухомого та рухомого майна : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 19 с.

108. Карпушин Г. Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів як місцевий майновий податковий платіж. *П’яті Таврійські юридичні наукові*

читання» : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Київ, 15 – 16 травня 2020 р.). Київ : Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського, 2020. С.111 – 114.

109. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування : Закон України від 26.06.1997 №400/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1997. №37. Ст.237.

110. Про внесення змін до статті 1 Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» : Закон України від 7.06.2012 №4911-VI. *Відомості Верховної Ради (ВВР).* 2013. №18. Ст.163.

111. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 №71-VIII. *Відомості Верховної Ради (ВВР).* 2015. №7 – 8, №9. Ст.55.

112. Податковий кодекс Республіки Білорусь (Загальна частина). URL : https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=hk0200166 (дата звернення 21.04.2023).

113. Податковий кодекс Республіки Узбекистан (Загальна частина). URL : https://lex.uz/ru/docs/4674893 (дата звернення 21.04.2023).

114. Долінська Р. Г. Державні фінанси: Навч. посіб. для студентів інженерно-економічних спеціальності, слухачів після вузівської системи навчання, аспірантів і спеціалістів. Харків : НТУ «ХПІ», 2002. 232 с.

115. Вороновська К. О. Економічна обґрунтованість податків і зборів у податково-правовому регулюванні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2019. 17 с.

116. Чапух Е. У. Загальнодержавні соціальні збори: правова природа та види : автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Запоріжжя, 2011. 20 с.

117. Мамалуй О. О. Правове регулювання загальнодержавних зборів в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2008. 20 с.

118. Лук'янцев С. О. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2017. 193 с.

119. Хомутиннік В. Ю. Загальні засади встановлення податків та зборів : дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 193 с.

120. Шевцова Н. В. Диспозитивність та офіційність при вирішенні податкових спорів в адміністративному судочинстві України : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12/00/07. Донецьк, 2011. 20 с.

121. Податкове право України. Підручник. Харків : Право, 2019. 440 с.

122. Constitution of Ireland. URL : https://www.legislationline.org/ download/id/8570/file/Ireland_Constitution_am 2019_en.pdf (дата звернення 21.04.2023).

123. Шульга А. Природа податків, функції й принципи оподаткування. *Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіки В. Лазаряна.* 2007. Вип.17. С.270 – 274.

124. Податкова система: навч. посібн. /за заг ред. Андрущенка В. Л. К. : «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.

125. Орлюк О. Фінансове право: Академічний курс. Підручник. К. : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

126. Про концесію : Закон України від 3.10.2019 №155-IX. *Відомості Верховної Ради (ВВР).* 2019. №48. Ст.325.

127. Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту : Закон України від 22.12.1998 №331-XIV. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1999. №12 – 13. Ст.80.

128. Карпушин Г. Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів: аналіз правової природи. *Право та державне управління.* 2021. №1. С.92 – 97.

129. Аблязова Е. З. Модель податку на нерухомість та умови її реалізації в Україні. *Наукові праці НДФІ.* 2012. Вип.3. С.154 – 156. URL : http://npndfi.org.ua/docs/NP_12_03_154_uk.pdf (дата звернення 21.04.2023).

130. Аблязова Е. З. Моделювання єдиного податку на нерухомість як фактор економічного розвитку регіонів. *Економічний простір.* 2015. №95. С.

131 – 138. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2015_95_15 (дата звернення 21.04.2023).

131. Гаврилюк Р. Юридична конструкція податку. *Право України.* 2006. №4. С.113 – 117.

132. Бабін І. І. Елементи юридичної конструкції податку. *Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство.* 2005. Вип. 286. С.112 – 115.

133. Дутко А. О. Класифікація юридичних конструкцій як засобів законотворчої техніки. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки.* 2014. №810. С.75 – 80.

134. Коломієць Павло. Елементи податку в контексті забезпечення податкової безпеки України. *Підприємництво, господарство і право.* 2020. №7. С.238 – 242.

135. Дутова Н. В., Лесік Є. С. Оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : проблеми та вдосконалення на базі досвіду зарубіжних країн. *Економіка і організація управління.* 2019. №1. С.43 – 52.

136. Петрова Л. В. Дослідження міжнародної практики оподаткування нерухомого майна. *Проблеми економіки та політичної економії.* 2019. №1. С.116 – 126.

137. Гега П. Т., Доля Л. М. Основи податкового права: навч. посіб. 3-тє вид., випр. і доп. К. : Т-во «Знання», КОО. 2003. 302 с.

138. Фінансове право: навч. посіб. За заг. ред. Пришви Н. Ю. К. : Видавництво Ліра-К, 2018. 376 с.

139. Алисов Е. А. Финансовое право. Учебное пособие. Харьков : фирма «Эспада», 1999. 240 с.

140. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика: навч. посіб. К. : КНЕУ, 2005. 508 с.

141. Податкова система України: Підручник. За ред. В.М. Федосова. К. : Либідь, 1994. 464 с.

142. Копаєва Л. М., Лях М. С. Фінансове право: Навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2004. 248 с.

143. Фінансове право: навч. посібник для студентів вузів та факультетів. К. : Вентурі, 1995. 272 с.

144. Марченко В. Б., Легкова М. Ф. Податкове право: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. К. : КНЕУ, 2004. 225 с.

145. Фінансове право: Курс лекцій. В.А. Предборський (наук. керівник авт. колективу). К. : Правові джерела. 1998. 319 с.

146. Смичок Є. Класифікація судової доктрини в доктрині податкового права. *Юридичний вісник.* 2020. №6. 100 – 106.

147. Гетманцев Д. О., Форсюк В. Л., Бєліцький І. С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект. Науково-практичний посібник. К. : Юрінком Інтер, 2017. 496 с.

148. Липко О. Ю. Правове регулювання механізму податку : зміст та складові : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2013. 20 с.

149. Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. Харьков : Фирма «Консум», 1997. 256 с.

150. Кучерявенко Н. П. Налоговое право. Учебник. Харьков : Легас, 2001. 584 с.

151. Фоміна Г. В. Правовий статус юридичних осіб – платників податків : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2015. 20 с.

152. Криницький І. Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право.* 2012. № 3. С.16 – 19.

153. Вишемирський М. І. Вплив податкового обов'язку на визначення місця податкових пільг в правовому механізму податку. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету імені Короля Данила Галицького.* 2015. Вип.11. С.113 – 120.

154. Казацька М. Д. Правове регулювання акцизного податку в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наука : 12.00.07. К., 2019. 18 с.

155. Макух О. В. Правовий механізм земельного податку : сучасний підхід до визначення. *Право та інновації.* 2019. №3. С.98 – 103.

156. Шульга Т. М. Правове регулювання екологічного податку в Україні. *Право і суспільство.* 2013. №6-2. С.291 – 294.

157. Приварський Ю. Ю. Правовий механізм податку на додану вартість : вітчизняна правозастосовна практика та європейський досвід : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2021. 16 с.

158. Турянський Ю. І., Коломійчук Н. М., Гаврилко П. П. Класифікація та види податкових пільг. *Науковий вісник НЛТУ України.* 2011. Вип.21.9. с.272 – 276.

159. Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування : Закон України від 18.02.1997 №77/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1997. №16. Ст.119.

160. Головін Д. В., Мазалов А. М. Об’єкт оподаткування і його роль у правовому механізмі податку. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2018. Випуск 1. Том 1. С.180 – 183.

161. Головашевич О. О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2008. 20 с.

162. Гусєва В. О. Правове регулювання податку на додану вартість в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 20 с.

163. Кучерявенко М. П. Податкове право : підручник. Харків : Право, 2013. 536 с.

164. Покатаєва О. В. Теоретичні засади правового регулювання справляння загальнодержавних податків та зборів в Україні : монографія. Запоріжжя : КПУ, 2011. 300 с.

165. Волощук М. Г., Карабін Т. О., Менджул М. В. Фінансове право : навч. посіб. Вид. 3-тє, допов. та перероб. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2017. 244 с.

166. Стоян Ю. С. Правове регулювання податку на прибуток підприємств в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 22 с.

167. Черних Д. С. Правове регулювання оподаткування прибутку підприємств : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2011. 19 с.

168. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т.III : Учение о налоге. Харьков : Легас; Право, 2005. 600 с.

169. Основы налогового права: Учебное пособие/ под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. 384 с.

170. Велика українська юридична енциклопедія: у 20 т. Т.6: Фінансове право. редкол: М.П. Кучерявенко (голова) та ін. Харків : Право, 2020. 616 с.

171. Кучерявенко М. П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. 528 с.

172. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.2015 №909-VIII. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2016. №5. Ст.47.

173. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для діяльності підприємств та організацій, заснованих громадськими об’єднаннями осіб з інвалідністю : Закон України від 5.12.2019 №344-IX. *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*. 2020. №15. Ст.90.

174. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право. Навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

175. Бабін І. І. Податкове право України. Навчальний посібник. Чернівці : Чернівецький національний університет, 2012. 504 с.

176. Податкова система : навчальний посібник / за ред. В.Г. Баранової. Одеса : ВМВ, 2014. 344 с.

177. Податкове право України : альбом схем : навч. посіб. / за заг. ред. Л.М. Касьяненко. К. : Алерта, 2013. 112 с.

178. Пропозиції Президента до Податкового кодексу України. Документи, пов’язані із роботою. URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=7101-1&skl=7 (дата звернення 21.04.2023).

179. Карпушин Г. Л. Трансформація законодавчої регламентації розміру ставки оподаткування паркування транспортних засобів (на прикладі Податкового кодексу України). *Юридична науки: проблеми та перспективи* : Матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Запоріжжя, 26 – 27 червня 2020 р.). Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2020. С.85 – 89.

180. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. Л.К. Воронової. 2-ге вид., переробл. і доповн. К. : Алерта, 2011. 558 с.

181. Музика-Стефанчук О. А. Фінансове право : навч. посіб. 4-те вид., допов. та переробл. К. : Ін Юре, 2018. 348 с.

182. Маньковский И. А. Налоговое право : история становления и перспективы развития : монография. Минск : Международный университет «МИТСО», 2012. 208 с.

183. Рижий А. В. Правове регулювання місцевих податків та зборів в умовах децентралізації : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2021. 20 с.

184. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. *Голос Україн*и від 12 червня 1997 р.

185. Карпушин Г. Л. Про ставку збору за місця для паркування транспортних засобів. Міжнародна науково-практична конференція *«Юридична наука: Юридична наука: виклики і сьогодення»* (Одеса, 12 – 13 червня 2020 р.). Одеса : ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С.58 – 62.

186. Карпушин Г.Л. Законодавча регламентація ставки збору за місця для паркування транспортних засобів: минуле, сучасний стан та перспективи вдосконалення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція.* 2020. №44. С.59 – 63.

187. Казацька М. Щодо питання теоретичного та законодавчого визначень об’єкта оподаткування. *Підприємництво, господарство і право.* 2017. №10. С.145 – 150.

188. Глосарій термінів оподаткування американського і британського варіантів сучасної англійської мови для студентів спеціальностей 7. 050206 – Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності, 7. 05201 – Менеджмент організацій (митної справи), 7. 030507 – Переклад. Рівне : Рівненський інститут слов’янознавства Київського славістичного університету, 2004. 114 с.

189. Jakobsson A. R. E., Stepanenko O. R., Verovkin V. V., English-Ukrainian Lexicon of International Tax Terms. Warsaw : RS Global Sp. z O.O. 2021. 204 p. URL : https://monographs.rsglobal.pl/index.php/rsgl/catalog/download/35/32/115-1?inline=1 (дата звернення 21.04.2023).

190 Податкове право України : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с.

191. Перепелиця М. О. Підстави визначення об’єкта оподаткування. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки. 2015.* Випуск 3. Том 2. С.135 – 139.

192. Сагайдак В. В. Майно як об’єкт оподаткування. *Правова позиція.* 2019. №3. С.79 – 83.

193. Подольська А. А. Теоретичні засади визначення сутності податкового контролю. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія».* 2019. Випуск №1. С.87 – 97.

194. Дубоносова А. С. Правове регулювання об’єкта оподаткування : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2009. 20 с.

195. Пархоменко-Цироцянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2005. 192 с.

196. Пирога І. С. Оптимізація податкової системи України. *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2017. Випуск 6. Том.2. С.74 – 79.

197. Сидорович Олена. Роль подаковиї елементів фіскального механізму в досягненні завдань сталого економічного розвитку. *Схід.* 2017. №4. С.17 – 24.

198. Про дорожній рух : Закон України від 30.06.1994 №3353-XII. *Відомості Верховної Ради України (ВВР).* 1993. №31. Ст.338.

199. Про Правила дорожнього руху : постанова Кабінету Міністрів України від 10.10.2001 №1306. *Офіційний вісник України.* 2001. №41. Стор.35. Стаття 1852. Код акту 20133/2001.

200. Самсін І. Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект) : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2014. 32 с.

201. Перепелиця М. О. Правове регулювання статусу платників податків і зборів в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2002. 18 с.

202. Боднарук Ю. В. Про певні недоліки визначення законодавцем кола платників збору за місця для паркування транспортних засобів. *Традиції та новації юридичної науки : минуле, сучасність, майбутнє.* : Матер. міжнар. наук-практ. конф. (м.Одеса, 19 травня 2017 р.). У 2-х т. Т.2 / відп. ред. Г.О. Ульянова. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2017. С.101 – 103.

203. Податкова система у фармацевтичній діяльності. Навчальний посібник. Укладач : Гетало О. В. Запоріжжя: Запорізький державний медичний університет, 2014. 123 с.

204. Швагер О. А. До питання визначення елементів податку. *Правовий вісник Української академії банківської справи.* 2012. №1. С.102 – 105.

205. Фінансове право : підручник / за ред. М.П. Кучерявенка, О.О Дмитрик. Харків : Право. 2019. 416 с.

206. Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2015. 20 с.

207. Марець О. Р. Нормативно-правові та практичні аспекти подання податкової звітності в Україні. *Науковий вісник НЛТУ України.* Збірник науково-технічних праць. 2012. Вип.22.11. С. 277 – 283.

208. Шахов С. В. Правове регулювання податкової звітності : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2011. 20 с.

209. Сіренко Михайло. Співвідношення податкового обліку та податкової звітності. *Підприємництво, господарство і право.* 2017. №7. С. 101 – 103.

210. Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору : Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2013 № 866. *Офіційний вісник України.* 2014. №14. Стор.66. Стаття 438. Код акта 71398/2014.

211. Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору : Наказ Міністерства фінансів України від 9.07.2015 № 636. *Офіційний вісник України.* 2015. №63. Стор.259. Стаття 2099. Код акта 78060/2015.

212. Про внесення змін до форми Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2022 №402. URL : https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/mistsevi-zbori/zbir-za-mistsya-dlya-parkuvann/normativno-pravovi-akti/77878.html (дата звернення 21.04.2023)

213. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 30 листопада 2022 року №402 : Наказ Міністерства фінансів України від 20.12.2022 №445. URL : https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatki-ta-zbori/mistsevi-zbori/zbir-za-mistsya-dlya-parkuvann/formi-zvit/77879.html (дата звернення 21.04.2023).

214. Теоретико-прикладні аспекти інвентаризації податкових пільг, передбачених українським законодавством. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2013. 60 с.

215. Криницький І. Ознаки податково-правової пільги : проблеми формування. *Право України.* 2013. №1 – 2. С.106 – 111.

216. Проблеми податкового регулювання і планування податкових платежів. Наукове видання / за заг. ред.. Ю.Б. Іванова. Харків : ХНЕУ, 2006. 240 с.

217. Криницкий И. Е. Дефиниция налоговой льготы в понятийно-категориальном аппарате финансового права. *Проблеми законності. Академічний збірник наукових праць.* 2010. Випуск 111. С.56 – 64.

218. Дмитрик О. О., Токарєва К. О. Податкові пільги як форма держаної допомоги суб'єктам підприємництва. *Право та інноваційне суспільство.* 2019. №1. С.80 – 86.

219. Скакун О. Ф. Теорія права і держави. Підручник. К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ. 2009. 520 с.

220. Василенко М. Д. Пільги в оподаткуванні проектів технопарків як відображення спеціального режиму їх функціонування. *Актуальні проблеми держави і права.* 2009. Вип. 51. С. 422 – 432.

221. Податковий кодекс Республіки Таджикистан. URL : https://andoz.tj/docs/kodex/KATJ_RU2021.pdf (дата звернення 21.04.2023).

222. Податковий кодекс Туркменістана. URL : https://fineconomic.gov.tm/ru/legal-act/9/88 (дата звернення 21.04.2023)..

223. Криницький І. Є. Податкові пільги // Велика українська юридична енциклопедія : у 20 т. Т.6 : Фінансове право. Харків : Право, 2020. 616 с.

224. Таращенко В. А. Пільговий механізм оподаткування та його вплив на соціально-економічні процеси : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.08. К., 2014. 20 с.

225. Вишемирський М. І. Податкові пільги за податковим законодавством України : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 20 с.

226. Криницький І. Є., Лекарь С. І. Фіскальна функція як основна функція податкового платежу. *Фінансове право*. 2016. №1. С.5 – 8.

227. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2002. 20 с.

228. Бабін І. І. Юридична конструкція податку : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. К., 2007. 20 с.

229. Поліщук Я. В. Елементи податку і збору та місце ставки в їх системі. *Право і суспільство.* 2017. №6. Частина 2. С.131 – 138.

230. Гончарова Ю. Ю. Генеза правового регулювання податкових пільг в Україні: детермінанти впливу на розвиток промисловості та підприємництва. *Прикарпатський юридичний вісник.* 2020. Випуск 6. С.81 – 86.

231. Дубовик О. Ю. Пільга як інструмент державного податкового регулювання. *Вісник соціально-економічних досліджень.* 2011. №3. С.61 – 66.

232. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2002. 19 с.

233. Карпушин Г. Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів: правове регулювання пільгового механізму. *Правові засади організації та здійснення публічної влади* : Збірник тез IV Міжнародної науково-практичної конференції (Хмельницький, 2 – 6 березня 2021 р.). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2021. С.247 – 251.

234. Karpushyn Hryhoriy. Tax relief as an optional element of the legal mechanism of the fee for parking spaces for vehicles. *Visegrad journal on human rights.* 2021. №2. С.64 – 68.

235. Головін Д. В. Правове регулювання територіальних податкових преференцій : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Запоріжжя, 2016. 18 с.

236. Ковальчук О. В., Шолкова Т. Б. Застосування податкових пільг під час сплати податку на прибуток підприємств: шляхи вдосконалення українського законодавства з урахуванням досвіду Європейських країн. *Прикарпатський юридичний вісник.* 2018. Випуск 1. С.115 – 118.

237. Шутова О. С. Правова природа територіальних податкових звільнень : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2014. 16 с.

238. Головашевич О.О. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. …. канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 193 с.

239. Гусейнова Е. Ф. Пільги як інструмент податкового регулювання. *Економіка і суспільство.* 2018. Випуск №17. С.529 – 532.

240. Робоча програма навчальної дисципліни «Бюджетне та податкове право». Розробник Білик П. П. Одеса : Одеський національний університет імені І.І. Мечникова. 2020 – 2021. 67 с.

241. Хохуляк В. В. Правове регулювання земельного податку в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2003. 20 с.

242. Кофлан В. М. Правові основи місцевого оподаткування в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 15 с.

243. Шуліченко Т. В. Механізм оподаткування: теоретичні аспекти. *Економіка та держава.* 2010. №8. С.67 – 69.

244. Кобильнік Д. А. Система елементів правового механізму податку як похідна форма визначення податкового обов'язку. *Науковий вісник Чернівецького університету. Правознавство. збірник наук. праць.* Вип.154. Чернівці: Рута, 2002. С.104 – 107.

245. Пришва Н. Ю. Податкове право. Навчальний посібник. К. : Юрінком Інтер, 2010. 368 с.

246. Чернявська Л. В. Сутність і структура податкового механізму управління економікою. *Вісник Університету банківської справи Національного банку України.* 2009. №2. С.53 – 55.

247. Бондарук Т. Г. Зарубіжний досвід місцевого оподаткування та можливості його застосування в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України.* 2011. №1. С.56 – 66.

248. Свяневич Павел. Основы фискальной децентализации. Справочное руководство для стран с переходной экономикой. Дискуссионные публикации, Выпуск 26. Будапешт : Издательство «Arktisz Studio». 2003. 77 с.

249. Оперенко С. Г. Регулюючі властивості податків та податкова політика як інструмент стимулювання економічного розвитку: світовий досвід. *Причорноморські економічні студії.* 2017. Випуск 17. С.292 – 297.

250. Daniel Bunn. International tax competitiveness index 2022. Washingtion, D.C. Tax Foundation, 2022. 73 с.

251. Ткачук А. Ф. Естонія: місцеве самоврядування. Робочі записки. К. : ІКЦ «Легальний статус», 2014. 48 с.

252. Полишин Галина. Місцеві податки та збори в Україні та за кордоном. *Підприємництво, господарство і право*. 2019. №4. С.162 – 165.

253. Maksukorralduse seadus. URL : https://www.riigiteataja.ee/akt/974547 ?leiaKehtiv (дата звернення 09.06.2023).

254. Kohalike maksude seadus. URL : https://estlex.ee/?id=76&aktid= 12478&fd=1&leht=1 (дата звернення 09.06.2023).

255. Tasuline parkimine. URL : https://www.tallinn.ee/et/parkimine (дата звернення 09.06.2023).

256. Alutaguse valla leht. 2018. №6. 4 p.

257. Parkimine. URL : https://narva-joesuu.ee/et/uldinfo (дата звернення 09.06.2023).

258. Parkimine Tartus/ URL : https://www.tartu.ee/et/parkimine (дата звернення 09.06.2023).

259. Местное самоуправление в Центральной и Восточной Европе. Местное самоуправление в Литве. Арунас Бекста и Алгирдас Петкевичус. URL : http://www.nala.ge/uploaded/nala/2018-04/20180410135513949662056.pdf (дата звернення 09.06.2023).

260. Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas. URL : https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.103713?jfwid=bkaxm5dr (дата звернення 09.06.2023).

261. Судавичюс Б. Муниципальные образования как субъекты налогового администрирования в Литовской Республике. *Law Enforcement Review*. 2017. Vol.1, No.2, pp.54 – 64.

262. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymo. URL : https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.5884/asr?positionInSearchResults=3&searchModelUUID=820452f2-eab5-45e5-a204-125a7ec32bc4 (дата звернення 09.06.2023).

263. Постанова Президента Туркменістана від 5.05.1997 №3142. URL : http://www.untuk.org/publications/legislation/tmlu/008lu.htm (дата звернення 09.06.2023).

264. Податковий кодекс Республіки Молдова : Закон від 24.04.1997 №1163-XIII. URL : http://lex.md/fisc/codfiscaltxtru.htm#%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F%20291 (дата звернення 09.06.2023).

265. Секриеру Анжела, Драгомир-Ротару Лилия, Петроя Андрей. Местные налоги и сборы. Руководство для ОМПВ. Кишинэу, 2015. 115 с.

266. Закон Республіки Молдова №93-XV від 1.04.2004 №93-XV. *Monitorul Oficial.* 2004. №80-82/415.

267. Налоги и право. Раздел «Налоги». Ответы и решения. Кишинев: Агентство США по международному развитию, январь, 2004. 204 с.

268. Про бюджету класифікацію : наказ Міністерства фінансів Республіки Молдова від 24.12.2015 №208. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=126138&lang=ro (дата звернення 09.06.2023).

269. Конституція Республіки Молдова. *Monitorul Oficial.* №78. Стаття 140.

270. Закон Республіки Молдова від 23.12.1994 №344-XIII. *Monitorul Oficial.* 1995. №003.

271. Закон АТО Гагаузія від 10.10.2000 №20-X/I. URL : http://halktoplushu.md/index.php/zakonodatelstvo-ato/zakony-ato-gagauziya/264-2011-06-28-07-34-37 (дата звернення 09.06.2023).

272. Закон АТО Гагаузія від 22.08.1997 №23-XX/I. URL : http://halktoplushu.md/index.php/zakonodatelstvo-ato/zakony-ato-gagauziya/216-2011-04-11-08-29-06 (дата звернення 09.06.2023).

273. Про місцеві податки і збори : Закон Республіки Молдова від 19.07.1994 №186. URL : http://images.policy.mofcom.gov.cn/flaw/200904/5240b0cd-6aa4-4df8-9283-4c615a91af83.pdf. (дата звернення 09.06.2023).

274. Про податки та інші обов'язкові платежі в бюджет (Податковий кодекс) : Закон Республіки Казахстан від 25.12.2017 №121-VI. URL : https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33236181#activate_doc=2. (дата звернення 09.06.2023).

275. Ахмет Талапулы. С 2022 года казахстанцы будут платить налог за парковочное место: эксперты и общественность о новых поправках. URL : Caravan.kz. (дата звернення 09.06.2023).

276. Податковий кодекс Республіки Узбекистан. URL : https://lex.uz/ru/docs/4674893 (дата звернення 09.06.2023).

277. Информационное сообщение заместителя министра финансов Республики Узбекистан об изменениях в порядке налогообложения юридических и физических лиц с 1 января 2021 года №06/04-01-02-32/3200 от 30 декабря 2020 года (п.7.3). URL : https://mf.uz/news-mf-jx/item/1286-1286.html (дата звернення 09.04.2023).

278. Адміністративно-територіальна реформа в Україні : оптимальна модель : монографія / за заг. ред. О.І. Соскіна. К. : Інститут трансформації суспільства, 2007. 288 с.

279. Кондрански Майкл, Герман Габриель. Коренной поворот в европейском парковании: от обустройства к ограничению паркомест. Нью-Йорк, ITDP, Весна, 2011.

280. Карпушин Г. Л. Про зарубіжний досвід законодавчої регламентації оподаткування стоянки та паркування автотранспорту. *Управлінські та правові засади забезпечення розвитку України як європейської держави* : збірник тез XXV щорічної звітної конференції науково-педагогічних працівників, докторантів та аспірантів Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова. Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2021. С.38 – 40.

281. Карпушин Г. Л. Про правове регулювання оподаткування паркування автотранспорту в Естонській Республіці. *Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні аспекти* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з нагоди 20-тої річниці створення Полтавського юридичного інституту Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Полтава : Полтавський юридичний інститут, 2022. С.140 – 142.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, які відображають основні наукові результати дисертації:

1. Карпушин Г.Л. Нормативне закріплення правового регулювання оподаткування, пов’язаного з паркуванням транспортних засобів у законодавстві України: питання періодизації. *Порівняльно-аналітичне право.* №5. 2019. С.236 – 238. URL : http://pap-journal.in.ua/wp-content/uploads/2020/08/PAP_5_2019.pdf.

2. Карпушин Г.Л. Законодавча регламентація ставки збору за місця для паркування транспортних засобів: минуле, сучасний стан та перспективи вдосконалення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція.* №44. 2020. С.59 – 63. URL : http://www.vestnik-pravo.mgu.od.ua/archive/juspradenc44/15.pdf. DOI: https://doi.org/10.32841/2307-1745.2020.44.13.

3. Карпушин Г.Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів: аналіз правової природи. *Право та державне управління.* №1. 2021. С.92 – 97. URL : http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2021/16.pdf. DOI: https://doi.org/10.32840/pdu.2021.1.14.

4. Karpushyn Hryhoriy. Tax relief as an optional element of the legal mechanism of the fee for parking spaces for vehicles. *Visegrad journal on human rights.* №2. 2021. С.64 – 68. URL : https://journal-vjhr.sk/wp-content/uploads/2021/06/VJNR_2_2021-1.pdf.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Карпушин Г.Л. Про періодизацію законодавчої регламентації оподаткування в сфері паркування транспортних засобів. *Теорія та практика сучасної юриспруденції:* матеріали XVIII Всеукраїнської наукової

конференції. Харків: Асоціація випускників Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого, 2018. Том № 2. С.78 – 80.

6. Карпушин Г.Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів як місцевий майновий податковий платіж. *П'яті Таврійські юридичні наукові читання:* матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Київ: Таврійський національний університет імені В.І.Вернадського, 2020. С.111 – 114.

7. Карпушин Г.Л. Про ставку збору за місця для паркування транспортних засобів. *Юридична наука: виклики і сьогодення:* збірник тез міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ГО «Причорноморська фундація права», 2020. С.58 – 62.

8. Карпушин Г.Л. Трансформація законодавчої регламентації розміру ставки оподаткування паркування транспортних засобів (на прикладі Податкового кодексу України). *Юридична науки: проблеми та перспективи:* матеріали міжнародної науково-практичної конференції. Запоріжжя: Класичний приватний університет, 2020. С.85 – 89.

9. Карпушин Г.Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів: правове регулювання пільгового механізму. *Правові засади організації та здійснення публічної влади:* збірник тез IV Міжнародної науково-практичної конференції. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2021. С.247 – 251.

10. Карпушин Г.Л. Про зарубіжний досвід законодавчої регламентації оподаткування стоянки та паркування автотранспорту. *Управлінські та правові засади забезпечення розвитку України як європейської держави:* збірник тез XXV щорічної звітної наукової конференції науково-педагогічних працівників, докторантів та аспірантів Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова. Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2021. С.38 – 40.

11. Карпушин Г.Л. Про правове регулювання оподаткування паркування автотранспорту в Естонській Республіці. *Адаптація правової системи України до права Європейського Союзу: теоретичні та практичні аспекти*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з нагоди 20-тої річниці створення Полтавського юридичного інституту Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого. Полтава: Полтавський юридичний інститут, 2022. С.140 – 142.

Додаток Б

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У ПОЛТАВСЬКІЙ ОБЛАСТІ
вул. Європейська, 4 , м. Полтава, 36014, тел.: (0532) 56-50-00, факс (0532)50-05-20
poltava.tax.gov.ua; e-mail: poltava.official@tax.gov.ua; Код ЄДРПОУ 43142831

від 28 12 2021 р. № 184/6/10-104 На № _____ від _____ 20___ р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження Карпушина Григорія Леонідовича на тему «Правове регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів» у практичну діяльність Головного управління ДПС у Полтавській області

Дисертаційне дослідження аспіранта кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова Карпушина Г.Л. на тему «Правове регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів» за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право має важливе значення для правозастосування в сфері оподаткування.

Основні положення, висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані у дисертаційному дослідженні Карпушина Григорія Леонідовича можуть бути використані в діяльності Головного управління ДПС у Полтавській області під час реалізації державної податкової політики, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів податків, зборів, платежів.

Голова Комісії з ліквідації Головного управління ДПС у Полтавській області Алла РЯБКОВА

«28» грудня 2021 р.

Додаток В

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор
Чернівецького юридичного інституту
Національного університету
«Одеська юридична академія»
к.ю.н, доцент
_____ А.Р. Воробчак
« 10 » січня 2022 р.

АКТ

про впровадження результатів дисертаційного дослідження аспіранта кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права ім. Леоніда Юзькова Карпушина Григорія Леонідовича на тему «Правове регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів» у навчальний процес Чернівецького юридичного інституту Національного університету «Одеська юридична академія»

м. Чернівці « 10 » січня 2022 року

Комісія у складі:

1) завідувача кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права, д.ю.н., проф. Латковської Т.А.;

2) доцента кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права, к.ю.н, доц. Гнатовської А.І.;

3) доцента кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права, к.ю.н, доц. Марущак А.В.

склала цей акт з приводу того, що комісією вивчені пропозиції та рекомендації аспіранта конституційного, адміністративного та фінансового права Хмельницького університету управління та права ім. Леоніда Юзькова Карпушина Григорія Леонідовича на тему «Правове регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів» до навчального процесу Чернівецького юридичного інституту при проведенні лекційних та практичних занять з навчальних дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право».

Зокрема, дисертантом було надано комісії для ознайомлення перераховані в анотації наукові публікації, які відображають основний зміст дисертаційного дослідження:

1. Карпушин Г.Л. Нормативне закріплення правового регулювання оподаткування, пов'язаного з паркуванням транспортних засобів у законодавстві України: питання періодизації. *Порівняльно-аналітичне право.* 2019. №5. С.236 – 238.

2. Карпушин Г.Л. Законодавча регламентація ставки збору за місця для паркування транспортних засобів: минуле, сучасний стан та перспективи вдосконалення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер.: Юриспруденція.* 2020. №44. С.59 – 63.

3. Карпушин Г.Л. Збір за місця для паркування транспортних засобів: аналіз правової природи. *Право та державне управління.* 2021. №1. С.92 – 97.

4. Karpushyn Hryhoriy. Tax relief as an optional element of the legal mechanism of the fee for parking spaces for vehicles. *Visegrad journal on human rights.* 2021. №2. С.64 – 68.

Цим актом засвідчуємо, що результати дисертаційного дослідження Карпушина Г.Л. на тему «Правове регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів» мають практичне значення і використовуються в навчальному процесі викладачами кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права Чернівецького юридичного інституту та студентами, що навчаються за спеціальністю 081 Право при підготовці до лекційних та практичних занять під час вивчення дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право».

Також, результати дослідження були використані при підготовці навчально-методичного забезпечення нормативних дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право».

Результати дослідження обговорено і схвалено на засіданні кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права Чернівецького юридичного інституту № 6 від «10 » січня 2022 р.

Члени комісії:

завідувач кафедри
д.ю.н., проф. Латковська Т.А. _____

доцент кафедри
к.ю.н., доцент Гнатовська А.І. _____

доцент кафедри
к.ю.н., доцент Марущак А.В. _____

Додаток Г

Міністерство освіти і науки України
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»
Чернівецький юридичний інститут

58002, м. Чернівці, вул. Г.Сковороди, 7; тел./факс (0372) 55–94–49;cherninstitut@ukr.net

№ 33/22 від 04.02 2022 р.

Спеціалізованій вченій раді
Хмельницького університету управління
та права ім. Леоніда Юзькова

ДОВІДКА
Про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Карпушина Григорія Леонідовича
на тему:
«Правове регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів»

Наукові результати дисертаційного дослідження Карпушина Григорія Леонідовича на тему «Правове регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів» мають практичне значення і використовуються в навчальному процесі викладачами кафедри конституційного, адміністративного і фінансового права Чернівецького юридичного інституту Національного університету «Одеська юридична академія» та студентами, що навчаються за спеціальністю 081 Право при підготовці до лекційних та практичних занять під час вивчення дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право».

Також, результати дослідження були використані при підготовці навчально-методичного забезпечення нормативних дисциплін «Фінансове право» та «Податкове право».

Директор А.Р. Воробчак