

УДК 347.73:336.226.32

DOI <https://doi.org/10.32782/pdu.2025.2.14>**О. В. Мащенко**

доктор юридичних наук, професор,
перший проректор з науково-педагогічної та наукової роботи
Класичного приватного університету
<https://orcid.org/0000-0003-3897-6845>

ПОДАТКОВИЙ ОBOB'ЯЗОК З АКЦИЗНОГО ПОДАТКУ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ УСУНЕННЯ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

У статті досліджується питання виникнення податкового обов'язку з акцизного податку. Зазначено, що платниками цього податку можуть бути не лише юридичні, а фізичні особи, зокрема ті, що не мають статусу суб'єкта підприємницької діяльності. Виявлено проблему внутрішнього подвійного оподаткування акцизним податком операцій з переобладнання транспортних засобів в Україні. Визначено, що чинне податкове законодавство, зокрема Податковий кодекс України, створює колізію, згідно з якою фізична особа, яка ввезла вантажний транспортний засіб та сплатила акцизний податок при імпорті, вимушена повторно сплачувати цей податок при подальшому переобладнанні того ж транспортного засобу у легковий автомобіль.

Автором доводиться, що така ситуація є прямим порушенням фундаментальних принципів податкового права: соціальної справедливості, рівності усіх платників перед законом та однократності оподаткування. Аналізуються негативні наслідки подвійного оподаткування, серед яких: дестимулювання інвестиційної та споживчої активності, що сповільнює оновлення автопарку та гальмує розвиток економічних сегментів; створення передумов для тіньової економіки та ухилення від оподаткування, що призводить до зменшення бюджетних надходжень; зниження стабільності та передбачуваності податкової системи та, як наслідок, погіршення інвестиційного клімату; а також викривлення ринкових сигналів.

У статті підкреслюється, що вирішення виявлених проблем можливе виключно шляхом внесення системних змін до Податкового кодексу України. Запропоновано доповнити пункт 213.3 Податкового кодексу України підпунктом 213.3.15, який передбачатиме звільнення від оподаткування операцій з переобладнання транспортного засобу у легковий автомобіль у разі попередньої сплати акцизного податку під час його ввезення на митну територію України як вантажного. Це дозволить забезпечити відповідність податкового законодавства базовим принципам та сприятиме його ефективному функціонуванню.

Ключові слова: акцизний податок, подвійне оподаткування, переобладнання транспортних засобів, Податковий кодекс України, податкові принципи, фінансова політика.

Постановка завдання. Сучасні фінансово-економічні системи є динамічними та піддаються постійним трансформаціям під впливом технологічного прогресу та глобалізаційних процесів. В умовах цих змін, податкове законодавство відіграє ключову роль у забезпеченні фінансової стабільності держави та формуванні сприятливого середовища для розвитку національної економіки.

Акцизний податок, будучи одним із непрямих податків, традиційно застосову-

ється до певних груп товарів, що характеризуються підвищеним попитом або мають соціально небажані наслідки споживання. Його функція полягає не лише у наповненні державного бюджету, а й у регуляторному впливі на функціонування ринку. Проте, складність сучасних економічних операцій та динаміка розвитку певних секторів економіки, зокрема ринку транспортних засобів, виявляють системні недоліки та колізії у чинному податковому законодавстві.

Однією з таких критичних проблем, що потребує негайного науково-правового осмислення та законодавчого вирішення, є внутрішнє подвійне оподаткування акцизним податком деяких видів операцій. Чинні норми Податкового кодексу України, що регулюють справляння акцизного податку з операцій із ввезення на митну територію України та подальшого переобладнання вантажних транспортних засобів у легкові, створюють прецедент, коли один і той самий об'єкт оподаткування підлягає повторному оподаткуванню, що прямо суперечить базовим принципам податкової справедливості, рівності та однократності.

Ця ситуація не лише генерує необґрунтоване фінансове навантаження на платників податків, а й спричиняє низку негативних економічних та соціальних наслідків: дестимулює легальну підприємницьку та споживчу активність, створює передумови для розвитку тіньової економіки та ухилення від сплати податків, а також підриває довіру до стабільності та передбачуваності податкової системи загалом.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематика виконання податкового обов'язку є предметом глибоких наукових досліджень низки вітчизняних правознавців. Зокрема, А. О. Храбров зосередив увагу на правовому регулюванні процесів виникнення, зміни та припинення податкового обов'язку [1]. Динамічний аспект податкового обов'язку, а також особливості його виникнення, зміни та припинення залежно від категорій платників податків, були детально проаналізовані у працях О. В. Покатаєвої [2]. Питанням правового регулювання виконання податкового обов'язку присвятили свої наукові пошуки Н. Ю. Онищук [3], а О. О. Ємельянова досліджувала наслідки невиконання податкового обов'язку [4]. Аспекти забезпечення виконання податкового обов'язку розкриті у роботах П. М. Дуравкіна [5]. Нарешті, І. Л. Самсін присвятив свою увагу співвідношенню понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» у контексті українського законодавства [6].

Виклад основного матеріалу. Відповідно до п. 36.1, ст. 36 ПК України, подат-

ковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені податковим законодавством [7]. податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором.

Відповідно до п. 38.1, ст. 38 ПК України, виконанням податкового обов'язку визнається сплата в повному обсязі платником сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк.

До платників акцизного податку належать (п.212.1, ст.212 ПК України): виробники підакцизних товарів; особи, які: ввозять підакцизні товари на митну територію України; реалізують конфісковані або безхазяйні підакцизні товари; реалізують або передають у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари; мають виконувати умови щодо цільового використання підакцизних товарів; здійснюють реалізацію підакцизних товарів (крім тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, рідин, що використовуються в електронних сигаретах) через роздрібну торговельну мережу; здійснюють операції з реалізації електричної енергії; є власниками або розпорядниками акцизних складів.

Зазвичай, акцизний податок асоціюється з суб'єктами господарювання – виробниками підакцизних товарів або особами, що здійснюють операції їх реалізації, передачі чи ввезення. Проте, наукова та правозастосовна практика свідчить про розширення кола платників акцизного податку, що виходить за межі виключно суб'єктів підприємницької діяльності. Зокрема, глибокий аналіз підпункту 212.1.3 пункту 212.1 статті 212 ПК України дозволяє констатувати, що фізичні особи, незалежно від наявності у них статусу суб'єкта підприємницької діяльності, також можуть набувати статусу платника акцизного податку. Це відбувається у випадках, коли вони здійснюють ввезення підакцизних товарів на митну територію України в обсягах, які, відповідно до чинного митного законодавства, підлягають оподаткуванню (про що, також, свідчить дослідження пп. 212.1.3, п. 212.1, ст. 212 ПК України). Така норма

свідчить про диверсифікацію податкового обов'язку з акцизного податку, покладаючи його не лише на інституціоналізованих учасників економічного обігу, а й на індивідуальних суб'єктів у певних, чітко визначених законодавством випадках.

Норми обсягу операцій із ввезення підакцизних товарів на митну територію, які підлягають оподаткуванню визначені у ч.10, ст. 374 МК України, зокрема зазначено, що громадянами України можуть бути звільненні від сплати акцизного податку, податку на додану вартість та мита, якщо вони ввозять особисті речі серед яких:

- транспортні засоби особистого користування, що класифікуються за товарними позиціями 8702 УКТ ЗЕД (моторні транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, включаючи водія), 8703 (автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби, призначені головним чином для перевезення людей (крім моторних транспортних засобів товарної позиції 8702), включаючи вантажопасажирські автомобілі-фургони та гоночні автомобілі), 8704 (моторні транспортні засоби для перевезення вантажів) загальною масою до 3,5 тонни, у кількості однієї одиниці на кожного громадянина, який досяг 18-річного віку [8; 9];

- товари, що класифікуються в товарній позиції 8716 УКТ ЗЕД (причепи та напівпричепи; інші несамохідні транспортні засоби), 8711 (мотоцикли, мопеди, велосипеди з допоміжним двигуном, з колясками або без них) у кількості однієї одиниці на кожного повнолітнього громадянина за умови одночасного ввезення з транспортними засобами особистого користування [8; 9];

- товари, які належать громадянам і переміщуються транзитом через митну територію України;

- товари, що входять до складу спадщини, відкритої за межами України на користь резидента; одержані громадянами-резидентами у вигляді нагород і призів на міжнародних змаганнях, конкурсах за межами митної території;

- товари (включаючи транспортні засоби), що були попередньо вивезені громадянами-резидентами за межі митної території України і зворотно ввезені [8].

До того ж, звільнені від оподаткування операції із ввезення на митну територію України алкогольних напоїв та тютюнових виробів громадянами, які досягли 18-річного віку в ручній поклажі або супроводжуваному багажі у кількості: 200 сигарет або 50 сигар чи 250 грамів тютюну; 5 літрів пива, 2 літри вина, 1 літр міцних алкогольних напоїв із розрахунку на одну особу (ч.2, ст. 376 МК України [8]).

Однією з операцій, яка призводить до виникнення податкового обов'язку зі сплати акцизного податку у фізичної особи – є ввезення нею на митну територію України вантажного транспортного засобу, який, надалі, буде переобладнано у легковий автомобіль (пп. 212.1.14, п. 212.1, ст. 212 ПК України [7]).

У п. 216.11, ст. 216 ПК України вказано, що датою виникнення податкових зобов'язань у разі здійснення переобладнання такого транспортного засобу – є дата видачі документа про відповідність переобладнаного автомобіля вимогам безпеки дорожнього руху [7].

Відповідно до ст. 32 ЗУ «Про дорожній рух» переобладнання транспортних засобів, тобто зміна типу або марки (моделі), призначення чи параметрів конструкції транспортних засобів повинно відповідати встановленим правилам і нормативам. Переобладнання, що призвело до зміни облікових даних механічного транспортного засобу, повинно бути відображено у його реєстраційних документах [10].

Переобладнання транспортного засобу має проводитися лише суб'єктом господарювання, який має нормативно-технічну документацію на відповідний вид переобладнання і свідоцтво про погодження конструкції транспортного засобу щодо забезпечення безпеки дорожнього руху. Для переобладнання транспортного засобу в індивідуальному порядку власник або його представник має попередньо отримати погодження на переобладнання транспортного засобу від спеціально уповноваженої організації, до якої належить: державне підприємство «ДержавтотрансНДІпроект» або ж Головний сервісний центр МВС [11].

Після такого переобладнання та здійснення оцінки відповідності тран-

спортного засобу вимогам, правилам, нормативам і стандартам України, власникові видається: сертифікат відповідності та акт технічної експертизи.

Переобладнання транспортних засобів шляхом заміни кузовів (рам), які мають ідентифікаційні номери, обов'язково здійснюється за попередньою згодою сервісних центрів МВС. Надалі власникам переобладнаних транспортних засобів видаються нові свідоцтва про реєстрацію із зазначенням нових ідентифікаційних номерів складових частин або особливостей конструкції, що виникли в результаті змін в ній [12].

У такій ситуації податковий обов'язок у фізичної особи виникає не пізніше дати подання документів до органу, що здійснює державну реєстрацію транспортних засобів, для реєстрації або перереєстрації переобладнаного транспортного засобу. Відповідно до пп. 222.2.4, п. 222.2, ст. 222 ПК України органи, що здійснюють державну реєстрацію або перереєстрацію переобладнаного вантажного транспортного засобу у легковий автомобіль не зможуть здійснити реєстрацію або перереєстрацію, якщо фізична особа не надасть їм квитанцію або платіжну інструкцію про сплату акцизного податку з відміткою надавача платіжних послуг та зазначенням дати їх виконання.

Проте, може виникнути ситуація подвійного оподаткування, якщо, наприклад, платник податку (фізична особа) ввозить на митну територію України моторні транспортні засоби для перевезення вантажів за кодом 8704 УКТ ЗЕД і вона не планує поки що його переобладнувати, то вона відповідно до пп. 212.1.3, п. 212.1, ст. 212 ПК України набуває статусу платника акцизного податку, і податковий обов'язок у нього виникає в момент подання до контролюючого органу митної декларації для митного оформлення такого транспортного засобу (п. 216.4, ст. 216 ПК України), що призводить до виникнення обов'язку із сплати акцизного податку саме у день подання такої декларації (пп. 222.2.1, п. 222.2, ст. 222 ПК України). Якщо пізніше особа прийме рішення щодо переобладнання транспортного засобу, то у неї знов таки виникне податковий

обов'язок зі сплати акцизного податку у день видачі документа про відповідність переобладнаного автомобіля вимогам безпеки дорожнього руху.

У даному випадку мова йдеться про внутрішнє подвійне оподаткування, під яким розуміють подвійне оподаткування, коли один і той самий платник податків оподатковується подібними податками по відношенню до одного і того ж об'єкта оподаткування два або більше разів за один період. Проте, в такій ситуації подвійне оподаткування є збільшенням податкового тиску на платника податку [13].

Внутрішнє подвійне оподаткування можна вважати порушенням принципів на яких ґрунтується податкове законодавство, зокрема: принципу соціальної справедливості (адже платникові податку приходится двічі сплатити один і той же податок, що негативно впливає на його платоспроможність) та принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації (відповідно до цього принципу передбачається забезпечення однакового підходу до всіх платників податків без прояву будь-якої дискримінації, у разі подвійного оподаткування платник податків ставиться не у рівні умови з усіма іншими платниками податків, адже він за один і той же об'єкт сплачує двічі податок).

Також, відбувається порушення принципу однократності оподаткування (хоча у статті 4 ПК України він не визначений, але він має місце для усунення подвійного оподаткування та визначений у науковій літературі з податкового права). Його зміст полягає в тому, що оподаткування певним податком одного і того самого об'єкта оподаткування може здійснюватися лише один раз за податковий період.

Окрім порушення фундаментальних принципів податкового права, таких як соціальна справедливість, рівність та однократність оподаткування, внутрішнє подвійне оподаткування акцизним податком генерує низку інших негативних наслідків, що мають системний характер та суттєво впливають на економічне середовище та поведінку суб'єктів господарювання, як то:

– призводить до дестимулювання інвестиційної та споживчої активності. Подвійний податковий тиск на один і той же об'єкт оподаткування суттєво збільшує загальні витрати для платників податків, що може призвести до зниження їх споживчої здатності або відмови від інвестицій у переобладнання транспортних засобів, що сповільнює оновлення автопарку та зрештою може гальмувати розвиток відповідних сегментів економіки. Крім того, збільшення вартості кінцевого продукту (переобладнаного автомобіля) через надмірне оподаткування знижує його конкурентоспроможність на внутрішньому ринку;

– створює передумови для тіньової економіки та ухилення від оподаткування. В умовах надмірного податкового навантаження платники податків можуть шукати шляхи мінімізації своїх зобов'язань, включно з використанням нелегальних схем переобладнання або перереєстрації транспортних засобів, що призводить до розширення тіньового сектору економіки, зменшення надходжень до державного чи місцевих бюджетів та підриває основи правової держави, створюючи нерівні умови для платників податків з високим рівнем податкової культури;

– впливає на стабільність податкової системи. Наявність норм, що призводять до подвійного оподаткування, підриває довіру платників податків до податкової системи. Непередбачуваність податкових наслідків може зменшити рівень надходження інвестицій, оскільки інвестори не можуть чітко розрахувати свої майбутні зобов'язання, що негативно впливає на інвестиційний клімат країни в цілому;

– сприяє викривленню ринкових сигналів, роблячи певні види діяльності (наприклад, переобладнання вантажних автомобілів) економічно не вигідними, навіть якщо вони є раціональними з точки зору потреб споживача або бізнесу. Це призводить до неефективного розподілу ресурсів в економіці.

Отже, внутрішнє подвійне оподаткування акцизним податком не є лише теоретичною проблемою податкового права, а має відчутні негативні економічні та соціальні наслідки, що вимагають невідкладного законодавчого втручання для забез-

печення справедливості, ефективності та передбачуваності податкової системи.

І. Я. Олендер серед ознак подвійного оподаткування виділяє те, що в результаті виникнення вказаного явища підлягає обкладенню податком чітко визначений об'єкт оподаткування. Іншою рисою подвійного оподаткування є ідентичність платника податку [14]. У нашому випадку об'єктом оподаткування буде виступати моторний транспортний засіб для перевезення вантажів за кодом 8704 УКТ ЗЕД, який імпортується платником податку на митну територію країни, і за який він зобов'язаний сплатити акцизний податок. Порушення принципів оподаткування відбудеться у тому випадку, якщо фізична особа вирішить переобладнати такий транспортний засіб.

Вирішення проблеми усунення внутрішнього подвійного оподаткування може бути вирішено лише шляхом внесення змін до ПК України тому пропонується внести зміни до п. 213.3, додав пп. 213.3.15, який викласти у наступній редакції:

213.3. Операції з підакцизними товарами, які звільняються від оподаткування:

213.3.15. переобладнання транспортного засобу у легковий автомобіль у разі сплати платником акцизного податку під час ввезення транспортного засобу на митну територію України як вантажного.

Висновки. На основі проведеного дослідження податкового обов'язку з акцизного податку, зокрема в контексті його покладення на фізичних осіб, можна сформулювати низку ключових висновків.

По-перше, чинне податкове законодавство України, визначаючи податковий обов'язок як імперативну вимогу щодо обчислення, декларування та сплати податків і зборів, не завжди забезпечує його узгодженість та справедливість. Розширення кола платників акцизного податку за рахунок фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності, є об'єктивною реальністю, що вимагає ретельного правового регулювання.

По-друге, виявлена проблема внутрішнього подвійного оподаткування акцизним податком при ввезенні вантажних транспортних засобів та їх подальшому переобладнанні у легкові автомобілі є системною

вадою. Вона суперечить фундаментальним принципам податкового права, таким як соціальна справедливість, рівність та однократність оподаткування. Подібна правова колізія не лише збільшує податковий тиск на платників, а й дестимулює економічну активність, створює передумови для тіньової економіки та підриває довіру до податкової системи.

По-третє, вирішення означеної проблеми є нагальним завданням законодавця. Запропоновані зміни до пункту 213.3 Податкового кодексу України, що передбачають звільнення від оподаткування операцій з переобладнання транспортного засобу у легковий автомобіль у разі попередньої сплати акцизного податку при його ввезенні як вантажного. Це дозволить усунути подвійне оподаткування, забезпечити дотримання конституційних принципів податкової системи та сприятиме стабілізації економічного середовища.

Список використаної літератури:

1. Храбров А. О. Правове регулювання виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку : Автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2004. 20 с.
2. Покатаєва О. В. Правова природа загальнодержавних податків та зборів в Україні: стан, протиріччя та перспективи реформування: дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2011. 434 с. <https://mydisser.com/dfiles/09380272.doc>
3. Онищук Н. Ю. Правове регулювання виконання податкового обов'язку : автореф. дис.... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2010. 20 с.
4. Ємельянова О. О. Податковий обов'язок як центральна категорія податкового права та наслідки його невиконання / О. О. Ємельянова // Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія». 2016. Вип. 2. С. 74-83. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vchfo_2016_2_9.
5. Дуравкін П. М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2010. 20 с.
6. Самсін І. Л. Співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» в законодавстві України. *Вісник Верховного Суду України*. 2011. № 9. С. 34–38. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vvsu_2011_9_9
7. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) : Закон від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Митний кодекс України: Закон від 13 березня 2012 р., № 4495-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
9. Про Митний тариф України: Закон від 19 жовтня 2022 р., № 2697-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2697%D0%B1-20#Text>
10. Про дорожній рух: Закон від 30 червня 1993 р., № 3353-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3353-12#Text>
11. Про затвердження Порядку переобладнання транспортних засобів: Постанова від 21 липня 2010 р. № 607 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/607-2010-%D0%BF#Text>
12. Про затвердження Порядку державної реєстрації (перереєстрації), зняття з обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів, мотоколясок, інших прирівняних до них транспортних засобів та мопедів: Постанова від 7 вересня 1998 р. № 1388 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/273-2022-%D0%BF#n9>
13. Ковальчук К. Ф., Петрова Л. В. Дослідження сучасних проблем у сфері уникнення подвійного оподаткування: Проблеми економіки та політичної економії. 2018. № 1. URL: https://politeco.nmetau.edu.ua/journals/1/16_a_ua_p.pdf
14. Олендер І. Я. Визначення ознак подвійного оподаткування: Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: юридичні науки. 2019. Том 30 (69). № 3. с. 83-86. http://www.juris.vernadskyjournals.in.ua/journals/2019/3_2019/16.pdf

Mashchenko O. Tax liability for excise tax: problems and prospects for eliminating double taxation of vehicles

the article examines the issue of the emergence of a tax liability for excise tax. It is noted that not only legal entities but also individuals, in particular those who do not have the status of a business entity, can be payers of this tax. The problem of internal double taxation of excise tax on operations for the conversion of vehicles in Ukraine is identified. It is determined that the current tax legislation, in particular the Tax Code of Ukraine, creates a conflict, according to which an individual who imported a freight vehicle and paid excise tax upon import is forced to pay this tax again upon further conversion of the same vehicle into a passenger car. The author argues that such a situation is a direct violation of the fundamental principles of tax law: social justice, equality of all payers before the law and single taxation. The negative consequences of double taxation are analyzed, including: disincentives to investment and consumer activity, which slows down the renewal of the vehicle fleet and inhibits the development of economic segments; creating prerequisites for the shadow economy and tax evasion, which leads to a decrease in budget revenues; reducing the stability and predictability of the tax system and, as a result, worsening the investment climate; as well as distortion of market signals.

The article emphasizes that the solution to the identified problems is possible only by making systemic changes to the Tax Code of Ukraine. It is proposed to supplement paragraph 213.3 of the Tax Code of Ukraine with subparagraph 213.3.15, which will provide for exemption from taxation of operations for the conversion of a vehicle into a passenger car in the event of prior payment of excise tax when it is imported into the customs territory of Ukraine as a cargo vehicle. This will ensure compliance of tax legislation with basic principles and will contribute to its effective functioning.

Key words: excise tax, double taxation, conversion of vehicles, Tax Code of Ukraine, tax principles, fiscal policy.