

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ЮРІЯ ФЕДЬКОВИЧА

Юридичний факультет
Кафедра публічного права

**ПРАВОВА МОДЕЛЬ
МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ
КРИЗЬ ПРИЗМУ ЦІННІСНИХ ВИКЛИКІВ
РЕВОЛЮЦІЇ ГІДНОСТІ**

*Збірник матеріалів круглого столу
30 березня 2018 року
м. Чернівці*



Чернівці

Чернівецький національний університет
імені Юрія Федьковича
2018

УДК [336.22:352](447) (08)
П 685

Рекомендовано до друку кафедрою публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича (Протокол № 10 від 29.05.2018 р.)

Укладачі: **Гаврилюк Р.О.**, д.ю.н, доц., завідувач кафедри публічного права юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича;
Вакарюк Л.В., к.ю.н., доц. кафедри публічного права юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича.

П 685 **Правова** модель місцевих податків і зборів в Україні крізь призму ціннісних викликів Революції Гідності : збірник матеріалів круглого столу, 30 березня 2018 р., м. Чернівці / уклад. Р.О. Гаврилюк, Л.В. Вакарюк. – Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2018. – 176 с.

ISBN 978-966-423-466-2

Збірник містить матеріали доповідей учасників круглого столу «Місцеві податки і збори : проблеми теорії та практики».

Круглий стіл присвячено актуальним проблемам правового регулювання місцевих податків і зборів та аналізу практики їх застосування.

УДК [336.22:352](447) (08)

© Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2018
ISBN 978-966-423-466-2 © Гаврилюк Р.О., Вакарюк Л.В. (уклад.), 2018

ЗМІСТ

Передмова	5
Пацурківський П.С., Гаврилюк Р.О. Необхідність переходу до нової – інноваційної – правової моделі місцевих податків і зборів в Україні	7
Вдовічен В.А. Контроль органів місцевого самоврядування за додержанням законодавства щодо виконання бюджетів за доходами	26
Подорожна Т.С. Норми Конституції про податки та їх інтерпретація Конституційним Судом України	33
Бабін І.І. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: теорія та практика застосування	40
Вакарюк Л.В., Худик А.М. Принцип встановлення податків та зборів виключно законом та конституційні засади місцевого оподаткування в Україні	46
Білокурська О.В. Поняття та зміст конституційного обов'язку кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом	59
Ковбас І.В. Адміністративні послуги органів місцевого самоврядування	66
Костя Д.В. Фіскальна децентралізація по-українськи або украдене право на природоресурсні платежі	71
Крайній П.І. Категорія «розкоші» через призму місцевих податків і зборів за кордоном	79
Нестеренко Л.Б. Проблеми адміністрування земельного податку як джерела доходів місцевого бюджету	87
Федорчук М.Д. Трансформація доктрини місцевих податків та зборів в Україні: централізація versus децентралізація	97
Войцеховський Н.В. Місцеві податки як інструмент розвитку територій	104
Тараненко К.Ю. Проблема законності нарахування транспортного податку: правові позиції Вищого Адміністративного Суду України	110

Бартусяк П.І. Правові проблеми запобігання інфляції в місцевому оподаткуванні.....	118
Костя Л.М. Особливості та межі застосування медіації для вирішення податково-правових спорів.....	125
Солодан К.В. Оподаткування ІТ-діяльності на місцевому рівні в Швейцарії.....	133
Хандій О.В. Європейсько-правова культура місцевого оподаткування як ціннісний виклик для України.....	140
Юрійчук І.В. Адміністративні процедури у сфері місцевого оподаткування.....	157
Рарицька В.Б. Податкова децентралізація: спосіб подолання податкового державоцентризму чи один із проявів асиметричності податкового права держави?.....	162
Доменко А.І. Правовий аспект місцевого оподаткування в Іспанії.....	171

ПЕРЕДМОВА

Революція Гідності de-jure стала надбанням історії України. De-facto вона продовжується, поглиблюється, охоплює своїм благодворним впливом все нові пласти суспільного буття. Її ціннісні виклики не обійшли стороною і чинну конституційно-правову модель місцевих податків і зборів в Україні. Як і у попередній історичний період її розвитку, місцеве оподаткування і після Революції Гідності продовжує залишатися державним. Це проявляється як у юридичних конструкціях місцевих податків і зборів, так і у методах їх запровадження, зміни чи відміни, у місці місцевих податків і зборів у системі джерел фінансових ресурсів місцевого самоврядування, в цілому ряді інших властивостей місцевих податків та зборів.

Якщо висловлюватися найбільш стисло та метафорично, то ці податки є місцевими тільки за їх формою, а за їх істинною правовою природою це також податки поки що державні. Останнє з неминучістю породжує фундаментальні проблеми, більшість з яких у прокрустовому ложі чинної конституційно-правової матриці місцевих податків і зборів в Україні нерозв'язні в принципі.

У кількісно чисельній науковій літературі з питань правового регулювання оподаткування в цілому та правових конструкцій місцевих податків і зборів передусім ця проблема з різних причин вкрай рідко ставала предметом спеціального наукового аналізу. Наявні дослідження з даної проблематики в силу традиційної світоглядної зорієнтованості більшості їх авторів відзначаються чітко вираженою апологетикою реального стану речей у цій сфері правового регулювання, переважно поверхово і навіть дотично висвітлюють зарубіжний досвід правового регулювання місцевих податків і зборів,

застосовують позитивістську методологію наукового пізнання, яка обмежує дослідника аналізом тільки позитивного права. Це не дозволяє адекватно зрозуміти істинну правову природу місцевих податків і зборів як інструментів задоволення публічних потреб місцевих громад, а тому вони традиційно розглядають місцеві податки і збори крізь призму державного податкового права та задоволення потреб держави.

Невдачі усіх попередніх спроб реформувати правову модель місцевих податків і зборів в Україні зумовлені багатьма вагомими причинами. Однією з найфундаментальніших із них були і залишаються безплідні спроби вдосконалити ціннісно вчорашню правову модель місцевих податків і зборів за умов принципової перемоги та все очевиднішого утвердження нових ціннісних викликів правовому регулюванню місцевого оподаткування в Україні.

Запропоновані читачу матеріали круглого столу *«Правова модель місцевих податків і зборів в Україні крізь призму ціннісних викликів Революції Гідності»*, проведеного кафедрою публічного права юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича є однією з поки що нечисельних спільних спроб науковців та практиків підійти до осмислення проблеми правового регулювання місцевого оподаткування з нових світоглядних та методологічних підходів. Ми виносимо на розсуд читачів не лише окремі «рецепти», а цілісну концепцію реформування юридичних конструкцій місцевих податків і зборів на нових – антропосоціокультурних – конституційно-правових, світоглядних та методологічних засадах.

Руслана Гаврилюк, д.ю.н., завідувач кафедри публічного права юридичного факультету Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича.

П.С. ПАЦУРКІВСЬКИЙ,
доктор юридичних наук, професор,
декан юридичного факультету
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича
Р.О. ГАВРИЛЮК,
доктор юридичних наук, доцент,
завідувач кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича

НЕОБХІДНІСТЬ ПЕРЕХОДУ ДО НОВОЇ – ІННОВАЦІЙНОЇ – ПРАВОВОЇ МОДЕЛІ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

*Ми працю любимо, що в творчість перейшла
І музику палку, що ніжно серце тисне.
У щастя людського два рівних є крила –
Троянди й виноград, красиве і корисне.*

П.Г. Тичина

Відомий український поет минулої доби П.Г. Тичина у вищенаведених метафорах геніально мисленнєво «схопив» та словесно виразив дуальність людської природи і людського буття, їх зітканість з, на перший погляд, випадкових та різних, нерідко зримо навіть протилежних феноменів, які за умови глибшого проникнення у їх сутність виявляються не тільки явищами родовими і сумісними між собою, але й атрибутивними одне одному і особливо Людині. Саме такими є Праця і Творчість, Троянди як возвишена та Виноград як земна рівновеликі складові людського щастя, Красиве і Корисне як найконцентрованіше його втілення.

До цього роду людських феноменів належать і явища «приватного» та «публічного» у бутті індивідів. Вони атрибутивні одне одному, проте в залежності від фактичної наповненості їх можуть бути як симетричними, так і асиметричними. Одному з авторів даної статті довелося спеціально досліджувати з

пізнавальних позицій атропосоціокультурного підходу природу феномену «публічності». Внаслідок цього було з'ясовано, що *публічне* історично передує державному, змістовно ширше від державного та за власною його природою незалежне від державного, не є породженням держави, оскільки остання сама не що інше, як конкретно-історичне втілення публічного. Публічне корениться у спільних людських потребах, а останні зумовлені дуальною природою людини – психобіологічною та соціальною водночас. Публічні потреби людини і породили її податкове право [6, с.12].

Водночас нерідко, щоб не сказати зазвичай, у попередні історичні епохи і в сучасних умовах *публічне* набувало раніше та набуває нині зовнішніх проявів *державного* і у цьому методологічному ключі продовжує іменуватись. До прикладу, **податкове право держави**. Останнє сталося тому, що на межі доісторичного та історичного часу внаслідок пізньоантичних світоглядного та ментального переворотів держава захопила, привласнила *податкове право людини*.

З тих пір до нині **податкове право держави** традиційно поділяється на податкову правосуб'єктність держави і податкову деліктоздатність платника податку. «Це не що інше, як бінарні опозиції, іншими словами, діалектичні протилежності, які залежать одна від одної, але при цьому наділені зворотною спрямованістю одна до іншої, перебувають у відносинах боротьби» [7, с.301] між собою. Нині у вітчизняній науці фінансового права намагаються обходити боком такі антагоністичні складові відповідних суспільних відносин, хоча ще у радянський час про це писали порівняно відкритіше та відвертіше [2, с.252-258].

В Україні фактично було у попередній історичний період її розвитку і продовжує нині залишатися **державним і місцеве оподаткування**, точніше кажучи, місцеві податки і збори. Це проявляється як у юридичних конструкціях місцевих податків та зборів, у методах їх запровадження, зміни чи відміни, у місці місцевих податків та зборів в системі джерел фінансових ресурсів місцевого самоврядування, у цілому ряді інших властивостей місцевих податків та зборів. Якщо висловлюватись

найбільш стисло та метафорично, то ці податки є місцевими лише за їх формою, а за їх істинною природою це також податки поки що державні. Останнє породжує з неминучістю фундаментальні проблеми, більшість з яких у прокрустовому ложі чинної конституційно-правової матриці місцевих податків і зборів в Україні нерозв'язні в принципі.

У науковій літературі ця проблема з різних причин не так часто ставала спеціальним предметом наукового аналізу. Їй присвячено монографічне дослідження В.М. Кофлана [14; 15] та кандидатські дисертації О.Є. Деменка [8], М.В. Вікторчука [4] та А.В. Стеценка [27], навчально-методичного посібника, а також окремих статей [1; 28]. Усі ці роботи відзначаються чітко вираженою апологетикою реального стану речей у сфері правового регулювання місцевих податків і зборів, лише дотично розглядають зарубіжний досвід правового регулювання місцевих податків і зборів, використовують позитивістську методологію наукового пізнання, яка обмежує дослідника аналізом тільки позитивного права, що не дозволяє адекватно зрозуміти істинну правову природу місцевих податків і зборів, а тому вони традиційно розглядаються крізь призму державного податкового права.

Метою статті є з'ясування глибинних причин кризового стану правового регулювання місцевих податків та зборів в Україні.

Конкретними задачами статті є дослідження системи місцевих податків і зборів на предмет відповідності її новим історичним викликам, що постали перед місцевим самоврядуванням зокрема та Україною в цілому після Революції Гідності, оцінка масштабу та глибини антагоністичних внутрішніх протиріч цієї системи та зовнішніх суперечностей цієї системи з новим за його природою станом українського соціуму.

Атрибутивний антагонізм державного податкового права, який позбавляє платників податків майже будь-яких стимулів працювати високопродуктивно, спільно із тотальним патерналізмом, властивим сучасній українській дійсності, найбільш повно та послідовно проявляються у місцевому оподаткуванні. Вони дуже послаблюють економічну ефективність інституту державного податкового права, роблять

його малопритатним забезпечувати ті функції, які зазвичай покладаються на інститут податкового права у цивілізованих країнах Заходу. Найконцентрованішим вираженням останнього є надмірне перевищення державних видатків, в більшості своїй неминучих, над державними доходами, що різко відстають від публічних потреб та призвели до утворення величезного Державного боргу [16].

Ще відчутніші негативні політичні і соціальні наслідки, зумовлені одержавленням податкового права, у сфері місцевого оподаткування. В ряду інших причин цього явища на чільному місці перебуває чинна конституційна модель перерозподілу суспільного багатства. У тексті Конституції України вона виписана, на перший погляд, зважено та ґрунтовно: «Бюджетна система України базується на засадах справедливого і неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами» [11, Ст. 95.].

В дійсності ж в Україні у сфері «розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами» все відбувається рівно навпаки, всупереч засадам справедливості та неупередженості. До цього призводить передусім централізація та концентрація надміру великої частки усіх публічних фінансових ресурсів у Державному бюджеті України – до 85 % і навіть більше, тобто, відбувається їх обов'язкове одержавлення [19]. А після цього публічні фінансові ресурси уже як державні кошти перерозподіляються між їх споживачами не за принципами «кожному по праці» чи «кожному відповідно до його потреб», а на основі методу фінансування розпорядників бюджетних коштів за принципами їх більшої чи меншої політичної лояльності, толерантності та терпимості до відповідних правлячих в Україні еліт, за іншими подібними останнім принципами. Це ще в більшій мірі руйнує мотивацію платників податків до продуктивної праці і сплати податків та призводить також до їх політичної і соціальної пасивності і споживацтва.

Інакше кажучи, чинна система оподаткування в Україні та податкового права в цілому не відповідають тим цінностям, які як основоположні податкові цінності декларує Українська

держава. Серед них загальність оподаткування, нейтральність оподаткування, його стабільність, рівномірність та зручність, **фіскальна достатність**, справедливість та правова рівність платників податків [22, ст. 4].

У Західній науці податкового права відповідність вимогам вищезазначених принципів системи оподаткування нерідко називають **проходженням тесту Я. Корнаї** – відомого вченого, колишнього професора Гарвардського університету, академіка угорської, американської, шведської та фінської академій наук. У книзі «Шлях до вільної економіки» він, виходячи з конституційного принципу рівності усіх громадян та осіб без громадянства перед законом, стверджував, що незалежно від податку ставка його повинна бути не прогресивною, оскільки остання неминуче тягне за собою, на його думку, несправедливий перерозподіл створеного нового публічного блага між його творцями та тими, хто не приймав ніякої участі у творенні будь-яких публічних благ, а пропорційною.

Я. Корнаї наводить наступні аргументи на користь пропорційного оподаткування. Він розглядає принцип соціальної справедливості у розподілі публічних благ не у сенсі зрівнялівки, щоб усі мали рівні доходи. На його думку, система розподілу справедлива лише тоді, коли вона забезпечує послідовне поліпшення стану найбільш знедолених верств населення у довгостроковому періоді без вимоги експропорційного перерозподілу або порівняння у натуральних показниках рівня життя найбідніших прошарків суспільства із відповідними показниками заможних та багатих. Я. Корнаї переконує, що «розподіл доходів повинен бути **найсильнішим стимулом** до збільшення сукупного доходу суспільства, оскільки це є необхідною умовою **неухильного підвищення доходів найбідніших**. Поліпшення становища бідніших за допомогою перерозподілу має обмежений характер» [13, с.82-83]. Сукупний історичний досвід людства, в тім числі і наш вітчизняний, цю істину роблять неспростовною.

«Візьмемо шмат хліба і розділимо його серед n-ої кількості людей: кожна людина одержить n-ну частину шматка, –

резюмує Я.Корнаї. – Вимога справедливості, проголошена вище, може бути виконана лише тоді, якщо шмат хліба, який треба розділити, буде дедалі більшим. Відповідна вимога соціальної справедливості невіддільна від вимоги створення стимулів зростання доходів. Політик або економіст, який ігнорує цю вимогу, у кращому випадку є гарячою головою, у гіршому – демагог» [13, с.83].

Категорично виступав Я.Корнаї проти прогресивного оподаткування більш якісної та складнішої праці, проти обмеження з його допомогою понадурочної роботи, особливо проти надмірного оподаткування високопродуктивних трудових колективів та громад соціуму і утримання за рахунок цього дармоїдів та нероб. Своєрідно резюмуючи свої міркування з проблем прогресивного оподаткування, Я. Корнаї наголошував: «...коли почнуться слухання у парламенті проекту закону про податки, я радив би депутатам завжди мати на увазі таке питання: як впливатимуть податки на продуктивність, виробництво і капіталовкладення? Якщо ефект виявиться негативним хоч би в одному з цих випадків, то краще не приймати такий закон. Він був би шкідливим для майбутнього розвитку економіки і згубним з погляду добробуту суспільства (дивіться мої міркування про допомогу бідним). Нарешті, він був би невігідним і з суто фіскальних міркувань. Нині добре відомі дослідження фіскальної політики, що використовують теоретичні моделі і емпіричні розрахунки, які ілюструють важливі взаємозв'язки між податковими ставками і доходами бюджету» [13, с.83].

Під добре відомими дослідженнями фіскальної політики, що використовують теоретичні моделі і емпіричні розрахунки, які ілюструють важливі взаємозв'язки між податковими ставками і доходами бюджету, Я. Корнаї мав на увазі А. Лаффера та виведення ним стійкої функціональної взаємозалежності між цими показниками, які знайшли наочне втілення у знаменитій Кривій Лаффера [29].

Один з авторів цієї статті ще двадцять років тому зазначав, що вищезазначені пропозиції Я. Корнаї щодо проблем

пропорційності та прогресивності оподаткування «мають сенс і потребують більш глибокого дослідження» [18, с.116] на матеріалах України. За період, що минув з тих пір, з'явилося багато наукових робіт різної якості з податкового права України, проте питання, що особливо турбували Я. Корнаї, не стали предметом їх розгляду. Однак необхідні знання щодо цих проблем все таки були одержані – у формі суспільного досвіду, методом спроб і помилок. Повсюдне використання податкового методу для тотального перерозподілу ВВП та національного доходу в Україні впродовж усього пострадянського періоду її розвитку відкинуло країну із чільних позицій у Європі та світі в цілому на зорі національної незалежності за більшістю рейтингових показників розвитку економіки, як мовиться, на задвірки історії.

Не забезпечує ефективності системи місцевих податків і зборів й інша юридична конструкція, за допомогою якої виписана конституційна формула матеріальної і фінансової основи місцевого самоврядування в Україні. У ст. 140 Конституції України, яка відкриває її розділ XI «Місцеве самоврядування», конституцієдавець дав конституційне визначення місцевому самоврядуванню. У ній, зокрема, зазначено: «Місцеве самоврядування є правом територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища та міста – самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України» [11].

Саме так розтлумачив місцеве самоврядування і Конституційний Суд України в процесі розгляду справи про об'єднання територіальних громад 18 червня 2002 р. [23] та у рішенні від 25 грудня 2003 р. про особливості здійснення виконавчої влади та місцевого самоврядування у місті Києві – як право територіальної громади [24].

У ст. 142 Конституції України конкретизовано, що «матеріальною і фінансовою основою місцевого самоврядування є рухоме і нерухоме майно, **доходи місцевих бюджетів** (виділено нами. – П.П., Р.Г.), інші кошти, земля, природні ресурси, що є у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів у містах,

а також об'єкти їхньої спільної власності, що перебувають в управлінні районних і обласних рад... Держава бере участь у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування, фінансово підтримує самоврядування, – констатує конституціодавець у частині 3 цієї ж статті. – Витрати органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішень органів державної влади, компенсуються державою» [11].

Тобто, системне тлумачення вищенаведених конституційних положень, правових позицій з даного питання Конституційного Суду України уможливило тільки одне їх розуміння, а саме що **запровадження місцевих податків і зборів є і, в принципі, повинно бути правом місцевого самоврядування**. І формально Конституція України це проголошує, але не забезпечує у житті.

Україна все таки дивна країна – звичайний закон України, точніше її Податковий кодекс парадигмально змінив статус місцевих податків і зборів в Україні порівняно з їх конституційно-правовим статусом. Відповідно до його частини 1 статті 1: «Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [22]. Сільські, селищні і міські ради можуть змінювати тільки розмір ставок місцевих податків і зборів і то тільки «в межах граничних розмірів ставок», визначених Податковим кодексом України [22, Ст. 8 п.8.3]. У відповідності до пункту 10.5 ст. 10 Податкового кодексу України: «Установлення місцевих податків і зборів, не передбачених цим Кодексом, забороняється» [22].

Чи відповідає ця юридична формула місцевого оподаткування в Україні європейським правовим стандартам фінансування місцевого самоврядування? Щоб відповісти на дане питання, передусім необхідно зіставити дану формулу із юридичною конструкцією, за допомогою якої виписані права

органів місцевого самоврядування у Європейській Хартії місцевого самоврядування формувати власні фінансові ресурси. Так, у статті 9 цього Акту, яка спеціально присвячена правовому регулюванню даних питань, світоглядні та методологічні акценти зроблені на зовсім інших аспектах, ніж у Конституції України:

«1. **Органи місцевого самоврядування мають право в рамках національної економічної політики на власні адекватні фінансові ресурси, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень** (виділено нами. – П.П. і Р.Г.). 2. Обсяг фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування відповідає повноваженням, передбаченим конституцією або законом. 3. Принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону. 4. Фінансові системи, які складають підґрунтя ресурсів органів місцевого самоврядування, мають достатньо диверсифікований і гнучкий характер і повинні забезпечувати можливість приводити наявні ресурси, наскільки це практично можливо, у відповідність до реального зростання вартості виконуваних ними завдань. 5. Захист більш слабких у фінансовому відношенні органів місцевого самоврядування передбачає запровадження процедур бюджетного вирівнювання або аналогічних заходів з метою подолання наслідків нерівного розподілу потенційних джерел фінансування і фінансового тягара, який вони повинні нести. Такі процедури або заходи не повинні звужувати свободу дій органів місцевого самоврядування в межах власної відповідальності. 6. З органами місцевого самоврядування повинні належним чином проводитись консультації про порядок передачі їм перерозподілених ресурсів. 7. У міру можливості, дотації органам місцевого самоврядування призначаються не для фінансування конкретних проектів. **Надання дотацій не скасовує основоположну свободу органів місцевого самоврядування проводити свою політику в межах власної компетенції** (виділено нами. – П.П. і Р.Г.). 8. Для цілей здійснення позик інвестиційного капіталу органи місцевого

самоврядування мають доступ до національного ринку капіталу в межах закону» [10].

Як бачимо, Європейська Хартія місцевого самоврядування на чільне місце ставить «право органів місцевого самоврядування» на наявність у них «власних адекватних фінансових ресурсів, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень». При цьому поняття «адекватності фінансових ресурсів» розкривається у Європейській Хартії місцевого самоврядування як доктринально, так і нормативно, а саме мова іде про «обсяг фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування», який обов'язково повинен відповідати повноваженням, передбаченим для цих органів Конституцією чи законом країни.

Спеціально прописана у Європейській хартії місцевого самоврядування і необхідність захисту більш слабких у фінансовому відношенні органів місцевого самоврядування шляхом запровадження процедур бюджетного вирівнювання або аналогічних заходів, з метою подолання наслідків нерівного розподілу потенційних джерел фінансування і фінансового тягаря, який вони повинні нести. При цьому Хартія категорично застерігає, що такі процедури або заходи не повинні звужувати свободу дій органів місцевого самоврядування в межах власної відповідальності.

Нарешті, ще одне парадигмально важливе застереження щодо фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування містить Європейська Хартія місцевого самоврядування, а саме що дотації органам місцевого самоврядування по мірі можливості призначаються не для фінансування конкретних проєктів. До того ж, що найважливіше, передбачено, що надання дотацій жодним чином не скасовує основоположну свободу органів місцевого самоврядування проводити свою політику у межах власної компетенції.

Усіх цих принципових положень, що складають квінтесенцію Європейської Хартії місцевого самоврядування щодо фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, ні у 142 статті Конституції України, ні в інших її статтях немає. Це

вкрай негативно позначається на якості конституційно-правового регулювання в Україні системи місцевих податків і зборів. Без запровадження адекватних конституційних змін дану ситуацію змінити на краще неможливо в принципі.

Не відповідає європейським стандартам формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування і система місцевих податків і зборів в Україні та її потенціал. Це передусім зумовлено тим, що система публічних фінансів успадкувала і суттєво не трансформувала ще радянську модель публічних фінансів, яка, як уже зазначалось вище, до краю одержавлена. Чинну систему місцевих податків і зборів в Україні ще й нині можна порівняти із потьомкінськими селами, головною метою яких було приховування за допомогою методу всіляких декорацій неадекватності дійсності.

Зокрема, Г.О. Надьон, Л.В. Товкун та інші вчені-економісти справедливо зауважують, що «нині місцеві податки і збори в Україні практично не виконують ні фіскальної, ні регулюючої функції, оскільки місцеві ради, насамперед наймасовіші – сільські, селищні, що становлять 91% від загальної кількості місцевих рад, не мають жодного більш-менш серйозного об'єкта оподаткування» [17, с.28-33; 28, с.87-88]. Ми повністю поділяємо вищенаведену оцінку функціонального потенціалу місцевих податків і зборів в Україні. Система місцевих податків і зборів в Україні також досить умовно називається системою, оскільки охоплює тільки два місцевих податки – податок на майно та єдиний податок і два місцевих збори – збір за місяця для паркування транспортних засобів і туристичний збір [22].

До прикладу, у Бельгії функціонує 100 місцевих податків, в Італії – 70, у Франції – понад 50, така ж кількість місцевих податків у Канаді та США [3, с.120-123]. Таке розмаїття місцевих податків у цих країнах, очевидно, має місце тому, що за органами місцевої влади у них визнане право самостійно встановлювати місцеві податки і збори [25, с.94-115]. Особливо ефективний у вищезазначених країнах та у цілому ряді інших зарубіжних країн податок на нерухомість як складова податку

на майно. Він забезпечує 38% надходжень до місцевих бюджетів у Канаді (в окремих провінціях до 81%), 33% - у Франції, близько 30% - у США. У країнах, що розвиваються, податок на нерухоме майно складає 40-80% платежів до місцевих бюджетів. А досвід Польщі переконує, що запровадження такого податку підвищує щорічно рівень ВВП на 1%, а рівень доходів громадян на 15% [20, с.6-34].

Особливо виділяється в ряді країн з розвинутими і, головне, антипатерналістськими системами місцевих податків і зборів Швейцарія, у якій уже впродовж тривалого періоду часу успішно функціонує **податково-правова модель фіскальної муніципалізації**. За цієї правової системи лєвова частка усіх податкових надходжень країни концентрується у кантонах, оскільки згідно ст. 3 Союзної Конституції Швейцарської Конфедерації: «Кантиони суверенні, оскільки їх суверенітет не обмежений Союзною конституцією; вони здійснюють усі права, які не передані Союзу» [5, s. 170-185; 30].

Органи місцевого самоврядування більшості європейських країн самостійно встановлюють граничні розміри місцевих податків і зборів, а в Австрії, Бельгії, Німеччині, Ісландії, Іспанії, Португалії, Чехії та Швеції ці інститути мають конституційне право на встановлення розмірів ставок та бази оподаткування. Окремі європейські країни практикують процедуру розподілу надходжень від місцевих податків і зборів за принципом «місцева влада – центральній владі», що на практиці унеможливує патерналізм [21, с.108-109]. Тобто, у більшості країн цивілізованого Заходу право місцевого оподаткування дійсно належить муніципальним та іншим місцевим інститутам, а в основі цього права лежать відповідні конституційні матриці місцевих податків і зборів.

Після Революції Гідності Україна також розпочала рух у напрямку розширення автономії органів місцевої влади та самоврядування у ряді ключових сфер суспільного буття, в тім числі у сфері місцевих податків і зборів. Проте зроблено у цій галузі суспільного буття ще надто мало. До таких здобутків, якщо їх можна так назвати, передусім належить той факт, що українська

держава почала визнавати незадовільний стан усієї системи місцевого самоврядування, в тім числі місцевих податків і зборів – вони «не задовольняють потреб суспільства» [12]. Саме таким є основний політичний висновок, що міститься у «Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні», схвалений розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р.

Кабмін України визнав, що функціонування органів місцевого самоврядування у більшості територіальних громад не забезпечує створення та підтримку сприятливого життєвого середовища, необхідного для всебічного розвитку людини, її самореалізації, захисту її прав, надання населенню органами місцевого самоврядування, утвореними ними установами та організаціями високоякісних і доступних адміністративних, соціальних та інших послуг на відповідних територіях.

Причиною такого стану речей, згідно висновку Кабміну України є перманентний фінансовий голод інститутів місцевого самоврядування. До прикладу, на час прийняття вищезазначеної Концепції дотаційність 5419 бюджетів місцевого самоврядування перевищувала 70%, а 483 територіальних громад – 90% [12]. Іншими словами, вузда, за допомогою якої держава управляє місцевим самоврядуванням в Україні, дуже коротка.

Причиною вищезазначеної причини була і продовжується залишатися відсутність у місцевого самоврядування, їх реального податкового права, можливості адмініструвати у адекватному тлумаченні цього поняття «місцеві податки і збори». Чи розуміє це українська держава в особі найвищих інститутів державної влади та політичного керівництва держави? Аналіз Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні засвідчує, що певне відчуття необхідності суттєвих змін у цій сфері має місце у вищезазначених структурах прийняття стратегічних рішень у державі.

Про це сигналізують, зокрема, наступні положення Концепції: розуміння владним олімпом необхідності дотримання таких принципів життєдіяльності місцевого самоврядування як:
а) наявність у органів місцевого самоврядування **власних**

повноважень податків і зборів [як це розуміти – П.П. і Р.Г.], які пов’язані з територією відповідної адміністративно-територіальної одиниці»; б) надання органам місцевого самоврядування права регулювати ставки місцевих податків і зборів; в) визначення достатньої податкової бази, що забезпечить виконання органами місцевого самоврядування власних повноважень з урахуванням об’єктивних критеріїв фінансування повноважень, делегованих державою. Але при всьому цьому органи місцевого самоврядування, згідно цієї ж Концепції, продовжують залишатися об’єктом державного впливу, не трансформуються самостійні суб’єкти самоврядування на відповідних територіях [12].

Не стало початком «роздержавлення» інституцій місцевого самоврядування навіть створення об’єднаних територіальних громад та перехід їх на прямі міжбюджетні відносини із державою. На початок 2018 р. в Україні функціонувало 665 таких громад. Загалом же у 2018 р. взаємовідносини із державним бюджетом мали 1288 місцевих бюджетів: 24 обласні бюджети, 148 бюджетів міст обласного значення та бюджет м. Києва, 450 районних бюджетів та уже згаданих вище 665 бюджетів об’єднаних територіальних громад. З них базову дотацію одержували 930 місцевих бюджетів, реверсну дотацію – 223 бюджети. Загалом же тільки мізерна частка місцевих бюджетів обходились без державних грошових коштів. У 2018 р. в державному бюджеті було передбачено 284 млрд. грн. субвенцій місцевим бюджетам [9].

Висновки. 1. Система місцевих податків і зборів в Україні повністю перестала відповідати тим завданням, які вона покликана вирішувати та новим ціннісним викликам праву місцевого оподаткування, зумовленим Революцією Гідності та глибинними процесами формування громадянського суспільства, неухильного, хоча ще вкрай повільного переміщення в епіцентр нових суспільних цінностей Людини. В межах національної податкової політики органи місцевого самоврядування в Україні не мають права на власні адекватні фінансові ресурси, якими вони могли б вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень. Такий стан речей повністю суперечить Європейській Хартії місцевого

самоврядування, підписаній та ратифікованій Україною. У найбільшій мірі в Україні знехтувані такі принципи права місцевого оподаткування, як фіскальна достатність та соціальна справедливість.

2. Найфундаментальніші причини незадовільного стану правового регулювання системи місцевих податків і зборів кореняться у конституційно-правовій конструкції оподаткування – ця конструкція ще наскрізь етатистська, виходить із розуміння природи податкового права не як права людини та людської спільноти в цілому, а як права держави. Внаслідок цього майже усі публічні фінансові ресурси одержавлюються, а механізми їх практичного суспільного використання наскрізь пронизані корупційними схемами. Виписане де-юре у ст. 142 Конституції України право органів місцевого самоврядування на податки і збори де-факто анульоване Податковим кодексом України, який виходить із фактичної наявності в Україні тільки податкового права держави.

3. Уся система місцевих податків і зборів в Україні, механізми їх правового регулювання потребують невідкладних кардинальних змін. Дорогу цим практичним змінам може відкрити тільки парадигмально нова – інноваційна – правова модель місцевих податків і зборів в Україні, яка буде виходити із відповідної новому стану соціуму в Україні та його нових людиноцентристських цінностей антропосоціокультурної парадигми розуміння природи податкового права як права людини, права відповідних територіальних громад.

4. Правова модель об'єднаних територіальних громад, запропонована нині Українською державою як альтернатива збанкрутілій системі одержавленого місцевого самоврядування та одержавлених місцевих податків і зборів не змінює парадигмально природи місцевих податків і зборів та місцевого самоврядування як такого – за своїм найголовнішим призначенням вони приречені очікувати милості від держави, залишатися суб'єктом у класичному позитивістському розумінні цього поняття.

Список літератури:

1. Бабин І.І. Современная система местных налогов и сборов Украины // *Societas et Iurispudentia*. – 2016. – Volume IV., Issue 3. – P. 21-40.
2. Васильев А.М. Правовые категории: Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. – М.: Юрид. лит-ра, 1976. – 264 с.
3. Величко О. Іноземний досвід реформування податкової системи / О. Величко, І. Дмитренко // *Економіст*. – 2009. - № 7. – С.120-123.
4. Вікторчук М.В. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції: Дисертація канд. юрид. наук: 12.00.07 / М.В. Вікторчук; [Місце захисту: Харківський нац. ун-т внутр. справ]. – Х., 2016. – 205 с.
5. Гаврилюк Р.О. Конституційно-правова природа моделей швейцарської фіскальної муніципалізації та польської фіскальної децентралізації: порівняльний аналіз / Р. Гаврилюк // *Prawo naszych sasiadow* / [Redaktor cyklu publikacji Jerzy Posluszny]. – Т. 1: Konstytucyjne podstawy budowania a rozwoju społeczenstwa obywatelskiego w Polsce i na Ukrainie – dobre praktyki – Rzeszow-Przemysl, 2013. – S. 170-185.
6. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід. Автореф. дис. ...докт. юрид. наук. – К., 2015.
7. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія / Р. О. Гаврилюк. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. – 636 с.
8. Деменко О.Є. Адміністрування податків територіальними органами ДФС України: Дисертація канд. юрид. наук: 12.00.07 / О.Є. Деменко; [Місце захисту: Харківський нац. ун-т внутр. справ]. – Х., 2014. – 197 с.
9. Державний бюджет 2018 року та децентралізація: експертний аналіз. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <https://decentralization.gov.ua/news/7960>

10. Європейська хартія місцевого самоврядування. м. Страсбург, 15 жовтня 1985 року. Редакція від 16.11.2009 р. // Офіційний вісник України від 03.04.2015 — 2015 р., № 24, / № 39, 2013, ст. 1418 /, стор. 450, стаття 718, код акта 67165/2013.

11. Конституція України від 28 червня 1996 року (станом на 30 вересня 2016 року) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

12. Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р // Урядовий кур'єр. – 2014. - № 67. – 11 квітня.

13. Корнаї Я. Шлях до вільної економіки. Відхід від соціалістичної системи: угорський приклад / Пер. з англ. В.Д. Сікора, М.П. Загребельний, Ю.Т. Лазаренко. – К.: Наукова думка, 1991. – 139 с.

14. Кофлан В.М. Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні : [монографія] / В.М. Кофлан. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 176 с.

15. Кофлан В.М. Правові аспекти місцевого оподаткування зарубіжних країн: [монографія] / В.М. Кофлан. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2005. – 109 с.

16. Мінфін // Електронний ресурс:
<https://index.minfin.com.ua/ua/finance/debtgov/2018>

17. Надьон Г.О. Перспективи розвитку системи місцевого самоврядування в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду / Г.О. Надьон, М.С. Харківський // Часопис економічних реформ. – 2010. - №3. – С.28-33;

18. Пацурківський П.С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. – Чернівці.: ЧДУ, 1997. – 244 с.

19. Пацурківський П.С. Проблеми теорії фінансового права. – Чернівці: ЧДУ, 1998. – 276 с.

20. Пилипів В. До питання про федералізацію України: проблеми забезпечення бюджетної самостійності регіонів / В. Пилипів // Економіка України. – 2011. - №3. – С.6-34.

21. Письменний В.В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України: монографія. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», 2011. – 196 с.

22. Податковий кодекс України (станом на 01.01.2018 р.). // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=38590&pf35401

23. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 45 народних депутатів України щодо офіційного тлумачення положень частини першої статті 140 Конституції України (справа про об'єднання територіальних громад) від 18 червня 2002 р. № 12-рп/2002 // Вісник Конституційного суду України. – 2002. – № 3. – С. 31.

24. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України та конституційним поданням 56 народних депутатів України про офіційне тлумачення положень частин першої, другої, третьої, четвертої статті 118, частини третьої статті 133, частин першої, другої, третьої статті 140, частини другої статті 141 Конституції України, статті 23, пункту 3 частини першої статті 30 Закону України "Про державну службу", статей 12, 79 Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні", статей 10, 13, 16, пункту 2 розділу VII Прикінцеві положення" Закону України "Про столицю України – місто-герой Київ", статей 8, 10 Закону України "Про місцеві державні адміністрації", статті 18 Закону України "Про службу в органах місцевого самоврядування" (справа про особливості здійснення виконавчої влади та місцевого самоврядування у місті Києві) від 25 грудня 2003 р. // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 11. – 21 січня.

25. Соколовська А.М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування в країнах ЄС / А.М. Соколовська, Т.В. Кошук // Фінанси України. – 2012. - №1. – С.94-115.

26. Союзная Конституция Швейцарской Конфедерации от 18 апреля 1999 года // [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

http://www.concourt.am/armenian/legal_resources/world_constitutions/constit/swiss/swiss--r.htm;

27. Стеценко А.В. Правове регулювання місцевих податків та зборів: Дисертація канд. юрид. наук: 12.00.07 / А.В. Стеценко; [Місце захисту: Націон. юрид. академія України ім. Я. Мудрого]. – Х., 2010. – 196 с.

28. Товкун Л.В. Місцеві податки і збори як складові податкової системи України: їх особливості та розвиток / Л.В. Товкун // Державне будівництво та місцеве самоврядування. – 2015. - №29. – С.87-88.

29. Arthur B. Laffer, Stephen Moore, *The End of Prosperity: How Higher Taxes Will Doom the Economy--If We Let It Happen* Hardcover, 2008.

ВДОВІЧЕН В.А.,

доктор юридичних наук, доцент,
доцент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

КОНТРОЛЬ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ ЗА ДОДЕРЖАННЯМ ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТІВ ЗА ДОХОДАМИ

За умов планування та здійснення в Україні системних перетворень важливого значення набуває встановлення чітких механізмів контролю в усіх сферах громадського життя. Бюджетний процес не є винятком із даного правила, адже функціонування усіх його елементів виступає важливою передумовою діяльності державної системи загалом. Субстадія виконання бюджету за доходами також підпадає під дане правило. Для реалізації і забезпечення прав та інтересів громадян на законодавчому рівні ряду органів державної влади та місцевого самоврядування було надано повноваження щодо здійснення контрольної-наглядової діяльності у цій сфері.

Дослідження даного питання є актуальним з огляду на декілька причин. По-перше, досліджувана правова категорія є порівняно новою для наукової теорії в нашій державі, спостерігається дефіцит комплексних досліджень з її проблематики, у тому числі у питаннях, пов'язаних з контролем за додержанням бюджетного законодавства. По-друге, в контексті євроінтеграційного курсу існуюча система контролю підлягає перегляду, модернізації та приведенню до міжнародних стандартів. По-третє, аналіз сутності контролю органів місцевого самоврядування та місцевих органів державної влади за додержанням законодавства щодо виконання бюджетів за доходами дозволить сформулювати чітку структуру таких відомств, розмежувати сфери їхнього впливу та відповідні повноваження, а також раціоналізувати їхню діяльність, що повинно мати вплив на ефективність їх діяльності.

Так склалось історично, що для досконалого управління та впровадження в життя ефективних процедур щодо вирішення проблемних питань функціонування державного механізму на будь-якому рівні варто налагодити роботу державного контролю. Згідно із статтею 2 Бюджетного кодексу України органами, що контролюють справляння надходжень бюджету є органи державної влади, а також органи місцевого самоврядування, уповноважені здійснювати контроль за правильністю та своєчасністю справляння податків і зборів, інших надходжень бюджету [1]. Отже, перш ніж досліджувати особливості контролю органів місцевого самоврядування за додержанням законодавства щодо виконання бюджетів за доходами, варто визначитись, які саме органи варто віднести до таких взагалі.

Згідно з частиною 2 статті 111 Бюджетного кодексу України контроль за дотриманням бюджетного законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо місцевих бюджетів здійснюють місцеві фінансові органи [1]. У статті 2 Бюджетного кодексу України закріплено визначення місцевих фінансових органів як установ, на які згідно із законодавством України покладено функції складання, виконання місцевих бюджетів, контролю за витрачанням коштів розпорядниками бюджетних коштів, а також інші функції, пов'язані з управлінням коштами місцевого бюджету [1]. Отже, ключовими поняттями для нас в даній дефініції буде словосполучення «функція з складання місцевих бюджетів» та посилення на невичерпність переліку функцій, адже функція контролю за додержанням законодавства на етапі виконання бюджетів за доходами даним визначенням прямо не вказана. Проте вже відзначена нами норма статті 111 Бюджетного кодексу України прямо передбачає можливість виконання даної функції «на усіх стадіях бюджетного процесу».

Отже, в залежності від органу, що прийняв рішення про їх утворення, таких суб'єктів можна класифікувати на дві наступні групи:

- 1) фінансові органи місцевого самоврядування;
- 2) фінансові органи органів державної влади на місцевому рівні.

Тобто, виходячи з визначення, закріпленого Бюджетним кодексом України, це може бути будь-який орган, створений державними установами чи органами місцевого самоврядування для реалізації функцій, покладених на них бюджетним законодавством України.

Проте норма статті 111 Бюджетного кодексу України є загальною, тобто окреслює лише загальні межі встановленого правила. Це призводить до того, що на практиці далеко не всі місцеві органи фінансів виконують функції контролю на стадії виконання бюджету за доходами.

В процесі вивчення наукової літератури приходимо до висновку, що найбільш повну класифікацію даного виду органів, на яку посилаються також у інших наукових працях та дослідженнях, запропонували автори посібника «Теорія фінансів». Так, у ньому відмічається, що фінансовими органами місцевого самоврядування виступають фінансові відділи виконавчих комітетів та інших виконавчих органів місцевого самоврядування, що діють у містах, які мають статус обласного підпорядкування, та в районах цих міст, причому міста Київ та Севастополь не мають власних фінансових органів у системі місцевого самоврядування [2, с. 286].

Для більш повного розуміння компетенції і повноважень органів місцевого самоврядування необхідно поглянути на саму бюджетну систему крізь призму ланкової структури. Вона встановлена в ст. 5 Бюджетного кодексу України. Ч. 1 цієї статті поділяє усі бюджети в Україні на два рівні: державний бюджет та місцеві бюджети. Щодо контролю у сфері виконання Державного бюджету України, останній відноситься до прерогативи центральних органів виконавчої влади, хоча багато функцій у цій сфері здійснюється їх місцевими підрозділами або ж іншими органами. Натомість ключову роль у контролі за місцевими бюджетами відіграють органи місцевого самоврядування та місцеві державні органи, як такі, що приймають відповідні бюджети та організують управління їх виконанням. Проте це не означає, що контроль за місцевими бюджетами не здійснюється центральними органами виконавчої

влади, оскільки компетенції наведених органів переплітаються, утворюючи цілісну систему контролю за бюджетами усіх рівнів.

Виходячи з вищенаведеного, необхідно здійснити поділ контрольно-наглядової діяльності з метою здійснення класифікації місцевих органів державної влади та органів місцевого самоврядування в розрізі функціонального призначення в системі бюджетів. Контроль за виконанням місцевих бюджетів за доходами, що здійснюється органами місцевого самоврядування та місцевими органами державної влади, можна поділити на горизонтальний та вертикальний. Горизонтальний контроль органів місцевого самоврядування та місцевих органів державної влади у сфері виконання місцевих бюджетів за доходами проводиться системою органів адміністрування відповідних бюджетів, тобто органами, які складають, затверджують, організовують виконання та звітування відповідного місцевого бюджету. Вертикальний контроль органів місцевого самоврядування та місцевих органів державної влади у сфері виконання місцевих бюджетів за доходами здійснюється виконавчими комітетами або місцевими адміністраціями в якості виконавчих комітетів відповідних рад, які затверджують місцевий бюджет вищої ланки.

Відповідно, органи місцевого самоврядування та місцеві органи державної влади в розрізі функціонального призначення у системі контролю за виконанням місцевих бюджетів за доходами, компетенцією та ланкою бюджетів, можна класифікувати наступним чином.

У сфері здійснення вертикального контролю органів місцевого самоврядування та місцевих органів державної влади щодо виконання бюджетів за доходами до відповідних органів за підконтрольними бюджетами належать:

- 1) обласні державні адміністрації – щодо бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів областей, бюджетів об'єднаних територіальних громад;
- 2) Київська та Севастопольська міські державні адміністрації відповідно – щодо районних бюджетів міст Києва та Севастополя;

3) районні державні адміністрації – щодо міських (міст районного значення), селищних та сільських бюджетів;

4) виконавчі органи міських рад – щодо бюджетів районів у містах, сіл, селищ чи міст районного значення, що входять до складу міст (не враховуючи міст Київ та Севастополь).

У сфері здійснення горизонтального контролю органів місцевого самоврядування та місцевих органів державної влади щодо виконання бюджетів за доходами, до відповідних органів за підконтрольними бюджетами належать:

1) відповідні обласні державні адміністрації, Київська міська державна адміністрація, їх фінансові відділи, обласні ради, Київська та Севастопольська міські ради – щодо бюджету областей, міст Києва та Севастополя;

2) відповідні районні державні адміністрації в містах Києві та Севастополі, їх фінансові відділи, районні в містах Києві та Севастополі ради – щодо бюджету районів в містах Києві та Севастополі;

3) відповідні районні державні адміністрації, їх фінансові відділи, районні ради – щодо бюджетів районів;

4) відповідні виконавчі органи відповідних рад, їх фінансові відділи, у виняткових випадках сільські, селищні, міські голови одноособово, а також відповідні ради – щодо бюджетів міст, селищ, сіл, об'єднаних територіальних громад;

5) відповідні районні в місті державні адміністрації, їх фінансові відділи, районні в місті ради та фінансові відділи останніх – щодо районних бюджетів у містах.

Наведене наочно демонструє, що система органів місцевого самоврядування та місцевих державних органів є вкрай розгалуженою та здійснює свої повноваження у сфері контролю за виконанням місцевих бюджетів за доходами відповідно до визначених ланок бюджетної системи. При цьому вказані органи представлені як суто органами місцевого самоврядування, утвореними в них структурними одиницями, так і відповідними місцевими органами державної влади у вигляді системи місцевих районних адміністрацій.

Основні положення, які встановлюють повноваження органів місцевого самоврядування та місцевих органів державної влади у сфері контролю за виконанням бюджетів за доходами, встановлені у Бюджетному кодексі України. Як вже зазначалося, відповідні повноваження здійснюються місцевими фінансовими органами на усіх стадіях бюджетного процесу. Відповідно до ч. 1 ст. 78 Бюджетного кодексу України до функцій місцевих фінансових органів належить загальна організація та управління виконанням відповідного місцевого бюджету, координація діяльності учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету. Виходячи з того, що управлінська діяльність у фінансовій сфері без здійснення контролю є немислимою, можна прийти до висновку про те, що відповідні органи, які досліджуються, наділені широким спектром контрольних повноважень щодо відповідного місцевого бюджету. З наведеного випливає, що місцевим фінансовим органам притаманні практично усі повноваження у сфері контролю за виконанням бюджетів за доходами, за виключенням тих, які полягають у формуванні загальнодержавної фінансової політики та є прерогативою центральних органів державної влади.

Водночас, відповідно до ч. 4 ст. 78 Бюджетного кодексу України місцевий фінансовий орган за участю органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, у процесі виконання місцевого бюджету за доходами здійснює прогнозування та аналіз доходів відповідного бюджету [1]. На цьому етапі очевидним є здійснення контрольної-наглядової діяльності місцевими фінансовими органами, без якої вказані дії здійснити неможливо. Підтвердженням цього є й постанова Кабінету Міністрів України від 16.02.2011 р. № 106 «Деякі питання ведення обліку податків, зборів, платежів та інших доходів бюджету. У відповідності до неї органи місцевого самоврядування та місцеві державні адміністрації в частині доходів бюджетів самі є органами, що контролюють справляння доходів бюджетів за деякими платежами. Зазначимо, що сукупність таких платежів у порівнянні з іншими органами, які Бюджетним кодексом України визнаються органами, що

контролюють справляння доходів бюджетів за деякими платежами, є доволі значною. Тому в системі державного контролю у сфері виконання бюджетів за доходами органи місцевого самоврядування та місцеві державні адміністрації є ще й важливими елементами в системі органів, що контролюють справляння доходів бюджетів.

Список літератури:

1. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2010. – № 50-51. – Ст. 572.
2. Теорія фінансів: підручник / [Юхименко П.І., Федосов В.М., Лазебник Л.Л. та ін.]; за ред. проф. В.М. Федосова, С.І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 576 с.

ПОДОРОЖНА Т.С.,

доктор юридичних наук, доцент,
доцент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

НОРМИ КОНСТИТУЦІЇ ПРО ПОДАТКИ ТА ЇХ ІНТЕРПРЕТАЦІЯ КОНСТИТУЦІЙНИМ СУДОМ УКРАЇНИ

Сучасний стан правового регулювання сфери податкових відносин є результатом послідовної еволюції законодавства про податки і збори. У формуванні цієї сфери вагому роль серед різних механізмів правового забезпечення верховенства Конституції України і чинного законодавства на всій території країни відіграє судова практика Конституційного Суду України. Це зумовлено передусім особливою юридичною чинністю судових актів, оскільки, згідно із Законом України «Про Конституційний Суд України» від 13 липня 2017 року [1], рішення Конституційного Суду України є обов'язковим до виконання на території України, остаточним і не може бути оскаржене. Будучи загальнообов'язковими, остаточними і безпосередньо діючими, висновки Конституційного Суду набувають нормативного характеру і після їх проголошення впливають на правозастосовну практику. Виконання судового рішення є невід'ємною складовою права кожного на судовий захист й охоплює, зокрема, законодавчо визначений комплекс дій, спрямованих на захист і відновлення порушених прав, свобод, законних інтересів фізичних та юридичних осіб, суспільства, держави.

Наявне в Україні кодифіковане законодавство про податки і збори, на думку зарубіжних юристів, є доволі впорядкованим і має свої переваги. Вітчизняне податкове право має чітку структуру загальнодержавних та місцевих податків. При цьому визначено конкретні види податків, які докладно врегульовані Податковим кодексом. У багатьох країнах такої кодифікації немає.

Набуття чинності основного кодифікованого акта з податкового права – Податкового кодексу, безумовно, сприяло зміцненню законності і дотриманню прав платників податків. Водночас у зв'язку з новизною Податкового кодексу для української правової системи порядок його реалізації викликав безліч спірних і неоднозначно розв'язуваних моментів у платників податків, органів податкового контролю і ланок судової системи. Саме тому після введення в дію Податкового кодексу Конституційний Суд продовжив роботу з конституційного контролю за правильністю розуміння і застосування суб'єктами норм податкового права. За цей період Конституційний Суд прийняв значну кількість актів з різних аспектів правового регулювання сфери податкових відносин, зокрема й тих, які безпосередньо змінюють і доповнюють чинне податкове законодавство.

Починаючи з 2002 року було прийнято низку рішень щодо різних аспектів правового регулювання сфери податкових відносин: оподаткування підприємств з іноземними інвестиціями (від 29 січня 2002 р. № 1-рп/2002, від 14 березня 2002 р. № 3-уп/2002); звільнення від оподаткування операцій з передачі земельних ділянок (від 5 лютого 2004 р. № 2-рп/2004, пп. 5, п. 1 р. ч.); податкова застава (від 24 березня 2005 р. № 2-рп/2005); право законодавця визначати механізми, які забезпечують належну сплату податків і зборів (від 24 березня 2005 р. № 2-рп/2005, пп. 4.1); право Верховної Ради АРК і сільських, селищних, міських рад встановлювати додаткові пільги щодо оподаткування в межах сум, які надходять до їхніх бюджетів (від 16 лютого 2010 р. № 5-рп/2010, пп. 3.5, п. 1 р. ч.); обов'язок платника податків допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження відповідних приміщень, територій та їх право у разі недопущення звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій платника податків (від 12 червня 2012 р. № 13-рп/2012, пп. 3.2); адміністративний арешт майна платника податків (від 12 червня 2012 р. № 13-рп/2012, пп. 3.3, 3.4); право законодавця запроваджувати в законах на певний строк

особливий порядок розпорядження платником податків своїми активами (від 12 червня 2012 р. № 13-рп/2012, пп. 3.4) [2].

Наприклад, 12 червня 2012 року Конституційний Суд України прийняв рішення у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України [3]. Так, у підпункті 16.1.13 пункту 16.1 статті 16 Податкового кодексу України передбачено обов'язок платника податків допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених цим Кодексом. Відповідно до підпункту 20.1.13 пункту 20.1 статті 20 названого Кодексу податкові органи мають право доступу під час проведення перевірок до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовуються для провадження господарської діяльності та/або є об'єктами оподаткування, або використовуються для отримання доходів (прибутку), або пов'язані з іншими об'єктами оподаткування та/або можуть бути джерелом погашення податкового боргу [4].

27 лютого Конституційний Суд України ухвалив Рішення у справі за конституційними поданнями 48 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень абзаців тринадцятого, чотирнадцятого пункту 32 розділу I Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» та Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України (справа про оподаткування пенсій і щомісячного довічного грошового утримання) [5].

Рішення стосується конституційних проваджень у справах за конституційними поданнями 48 народних депутатів України та Верховного Суду України, об'єднаних Ухвалою Конституційного Суду України від 26 січня 2016 року № 3-у/2016 в одне конституційне провадження.

Конституційний Суд України у своєму Рішенні № 1-р/2018 зазначив, що у процесі розгляду ним цієї справи до підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Кодексу були внесені зміни Законом України «Про внесення зміни до статті 164 Податкового кодексу України щодо оподаткування пенсій інвалідів війни та деяких інших категорій осіб» від 17 липня 2015 року № 653–VIII та Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування пенсій» від 2 червня 2016 року № 1411–VIII. Однак, Конституційний Суд України вважає, що внесення вказаних змін не вплинуло на суть оспорюваних народними депутатами України та Верховним Судом України положень.

Як зазначається у Рішенні, у сфері пенсійного забезпечення справедливим має визнаватися такий підхід законодавця, за якого забезпечується пропорційне співвідношення між страховими внесками та призначеним розміром пенсійних виплат, а застрахована особа може безперешкодно реалізувати своє право на пенсію у повному обсязі. У законодавстві про пенсійне забезпечення в Україні таке співвідношення досягається встановленням залежності розміру пенсії від тривалості страхового стажу та розміру заробітної плати (доходу) застрахованої особи. Саме тому запровадження її оподаткування, починаючи з певного її розміру, на думку Конституційного Суду України, порушує справедливий підхід до встановлення пенсії, оскільки призводить до зменшення її фактичного розміру, який встановлюється з урахуванням співвідношення між тривалістю страхового стажу та розміром заробітної плати (доходу) застрахованої особи.

Конституційний Суд України також констатував, що після запровадження у законодавстві України з 1 липня 2014 року оподаткування пенсій упродовж двох років Верховна Рада України тричі вносила зміни. За таких обставин особи, які

мають право на пенсійні виплати, об'єктивно не могли бути впевненими у своїх правомірних очікуваннях щодо стабільності правового регулювання у цій сфері. Отже, встановлення Верховною Радою України у законодавстві України оподаткування пенсій та зміни суми, з якої починається таке оподаткування, суперечить таким елементам конституційного принципу верховенства права, як правова визначеність, правова передбачуваність, правомірні очікування та справедливість [5].

Отже, Конституційний Суд України вирішив визнати таким, що не відповідає Конституції України (є неконституційним), положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України, яким передбачено, що до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються суми пенсій (включаючи суму їх індексації, нараховану відповідно до закону) або щомісячного довічного грошового утримання, отримуваних платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом, якщо їх розмір перевищує десять розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність (у розрахунку на місяць), встановленого на 1 січня звітного податкового року, – у частині такого перевищення, а також пенсій з іноземних джерел, якщо згідно з міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, такі пенсії підлягають оподаткуванню чи не оподатковуються в країні їх виплати. Положення абзацу першого підпункту 164.2.19 пункту 164.2 статті 164 Податкового кодексу України, визнане неконституційним, втратило чинність з дня ухвалення Конституційним Судом України вищенаведеного Рішення.

Важливо підкреслити, що усі ці судові акти, що коментують та роз'яснюють норми права, становлять важливе джерело конституційного регулювання податкових правовідносин в Україні, що дозволяє гнучко усувати правові суперечності в цій важливій сфері діяльності держави і суспільства.

Акти Конституційного Суду України і правові позиції з питань оподаткування, що містяться в них, були предметом аналізу в монографіях, дисертаціях, а також на щорічних

міжнародних науково-практичних конференціях, регулярно проведення яких свідчить про підвищений інтерес до діяльності Конституційного Суду України та бажання юридичної спільноти брати активну участь в обговоренні складних питань правового регулювання оподаткування, вирішити які без участі Конституційного Суду України неможливо.

Проте не тільки діяльність Конституційного Суду України впливає на розвиток податкового права і фінансової науки загалом. Відповідно до Закону України «Про Конституційний Суд України», приймаючи рішення у справі, цей орган конституційного контролю оцінює як буквальний зміст розглянутого акта, так і зміст правозастосовної практики, що склалася. Тож правозастосовна практика безпосередньо впливає на формування правових позицій.

З огляду на це, в науці податкового права досі триває дискусія про те, чи є акт Конституційного Суду України джерелом права. Думки із цього питання фактично можна звести до трьох: зазначений акт не є джерелом податкового права; є джерелом податкового права; є специфічним актом. Вчені, які дотримуються останньої з перелічених позицій, відзначають наявність визначеного ступеня нормативно-правового характеру таких актів, але не зараховують їх однозначно до джерел права. Відзначимо, що навіть ті дослідники, які визнають за актами КС України силу джерела права, по-різному оцінюють його юридичну силу.

Рішення та висновки Конституційного Суду України значно розширюють горизонти тлумачення податкового законодавства і є джерелом нових суджень і нового бачення тієї чи іншої ситуації правозастосування. Водночас конституційна законність у сфері оподаткування вимагає постійного захисту від безперервних спроб вимивання фундаментальних правових принципів оподаткування та девальвації правових позицій Конституційного Суду України, які було висловлено в минулі роки [6]. У такому разі діяльність Конституційного Суду України сприятиме дотриманню норм права у всіх галузях права, враховуючи фінансове законодавство, а відтак і побудові

в Україні соціальної правової держави, створюватиме передумови для розвитку і вдосконалення вітчизняної фінансово-правової системи.

Список літератури:

1. Про Конституційний Суд України : Закон України від 13.07.2017 № 2136-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2136-19>.

2. Алфавітно-предметний покажчик рішень і висновків Конституційного Суду України (1997–2012) / Конституц. Суд України ; уклад. В.Є. Дубровський [та ін.]; відп. ред. А. С. Головін. – К. : Логос, 2012. – 123 с.

3. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12.06.2012 № 13-рп/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-12>.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Рішення Конституційного Суду України від 27.02.2018 № 1-р/2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ccu.gov.ua/novyna/uhvaleno-rishennya-konstytuciynogo-sudu-ukrayiny-no-1-r2018>

6. Чайка В. Податкове право та конституційне право: точки дотику [Електронний ресурс] / В. Чайка // Национальный юридический журнал: теория и практика. – 2015. – С. 69–74. – Режим доступу : https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/p.69-74.pdf.

БАБІН І.І.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

ПОДАТОК НА НЕРУХОМЕ МАЙНО, ВІДМІННЕ ВІД ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ

В Україні запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, мало кілька передумов. Це насамперед гармонізація із податковим законодавством країн ЄС, розв'язання проблеми дефіциту коштів місцевих бюджетів, реалізація принципу соціальної справедливості в оподаткуванні. Необхідність встановлення даного податку було передбачено ще Законом України “Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 року. Однак реальністю для всіх місцевих територіальних громад податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, зміг стати лише після набуття чинності Податкового кодексу України. В якому, як слушно зазначає Р.О. Гаврилюк втілились, серед інших ноу-хау, нові бачення української політичної еліти податкових та митних преференцій, субсидій, дотацій, субвенцій, привілеїв та імунітетів [1. с. 115-116].

Природа податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, характеризується декількома принциповими ознаками. По-перше, цей податок є місцевим, адже він, як ніякий інший, відповідає принципу вигоди. Кошти отримані від його справляння використовуються для фінансування послуг на місцевому рівні. Для платників, вартість майна яких збільшується внаслідок оподаткування, податок асоціюється з платою за послуги, що надають місцеві органи влади. По-друге, за формою оподаткування цей податок є прямим, оскільки справляється в процесі акумуляції матеріальних благ у вигляді нерухомого майна, визначається розміром предмета оподаткування та сплачується власником [2. с. 155]. В певному

сенсі, сплата податку сприяє зміцненню права власності, оскільки у такий спосіб власник підтверджує свої права. Наприклад, у разі спірних питань щодо приналежності того чи іншого об'єкта або його частини, сплата податку однією зі сторін може виступати потужним аргументом на її користь. По-третє, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, тісно пов'язаний з особистим оподаткуванням. Досить часто він розглядається як доповнення до особистого прибуткового оподаткування [3. с. 170]. Тут необхідно виходити з предмета оподаткування і джерела сплати податку. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з точки зору визначення предмета оподаткування є різновидом майнових податків, а з точки зору фінансування податку – продовженням особистого прибуткового податку, адже сплачується за рахунок доходів отриманих платником податків.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є одним з найдавніших видів податків відомих фінансово-правовій науці. Такі властивості нерухомості як візуальна наочність, постійність місцезнаходження, тривалість існування, необхідність державної реєстрації роблять її зручним предметом оподаткування, а введення податку стимулює власника до найбільш ефективного використання такого майна. Крім того, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: 1) відносно простий та прозорий в адмініструванні; 2) є фіксованим та не залежить від результатів господарської діяльності платника; 3) заохочує перерозподіл майна від менш ефективного до більш ефективного власника; 4) сприяє кращій оцінці власних активів платниками-юридичними особами; 5) дозволяє залучити до оподаткування доходи отримані в результаті тіньової діяльності; 6) забезпечує відносно стабільні та прогнозовані надходження до бюджету; 7) у разі ухилення від сплати, завжди “готовий” об'єкт податкової застави, на який можна накласти арешт, і від продажу якого можна отримати кошти необхідні для погашення податкового боргу. Зазначене робить привабливим даний податок в якості засобу задоволення потреб місцевих громад в наповненні дохідної частини місцевих бюджетів.

З часу встановлення Податковим кодексом України податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, зазнав чимало змін, ускладнив свою будову та трансформувався з податку виключно на багатство у податок на звичайну нерухомість та багатство. Однак, ряд проблем пов'язаних з правовим регулюванням окремих елементів його юридичної конструкції залишилось.

По-перше, діючий механізм обчислення податку ставить в нерівне положення платників фізичних осіб, яким об'єкт нерухомості належить на праві спільної сумісної та спільної часткової власності або спільної сумісної власності з поділом об'єкта між ними в натурі. Наприклад, власниками житлового будинку площею 240м^2 є двоє: чоловік і дружина. Хто з них чим конкретно володіє, у натурі не виділено. У цьому випадку один з них має сплатити податок за 120м^2 . Розрахунок наступний: $240\text{м}^2 - 120\text{м}^2$ (пільгові) = 120м^2 , за які необхідно сплатити податок. Якщо ж цей будинок перебуватиме у спільній частковій власності або спільній сумісній власності, але буде поділений між подружжям в натурі, наприклад кожен з них володітиме половиною будинку, то податок не повинен сплачувати жоден з подружжя. Розрахунок наступний: половина будинку – це 120м^2 ; $120\text{м}^2 - 120\text{м}^2$ (пільгові, які надаються кожному власникові житлового будинку незалежно від їх кількості) = 0м^2 , за які необхідно сплатити податок. Виникає питання – це випадковий недогляд законодавця чи “зелений коридор” для ухилення від сплати податків? Чому при наявності одного і того ж об'єкта оподаткування, але при наявності різної форми власності на нього, розмір податку буде суттєво відрізнятись?

Чимало прогалин залишається і при визначенні об'єкта оподаткування. Ці недоліки найбільш відчутні у випадку визначення права на застосування податкової пільги. П. 266.2 ст. 266 ПК України визначає, що об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка. До об'єктів житлової нерухомості, п. 14.1.129 ст. 14 ПК України, віднесено житловий будинок, прибудову до житлового будинку, квартиру, котедж, кімнати у багатосімейних

(комунальних) квартирах, садовий будинок, дачний будинок. В той же час зменшення бази оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи застосовується виключно до квартир та житлових будинків. А як бути власникам котеджів, кімнат у комунальних квартирах, інших об'єктів житлової нерухомості? Буквальне тлумачення п. 266.4.1. ПК України позбавляє їх права на податкову пільгу. Упередженням видається збільшення розміру неоподаткованої площі для власників різних типів об'єктів житлової нерухомості. По-перше, не зрозуміло чому власник двох об'єктів житлової нерухомості має право на більший розмір податкової пільги, ніж власник одного, і як це можна пояснити соціальною справедливістю? По-друге, чому правом на збільшення розміру неоподаткованої площі володіє лише власник будинку та квартири, а не також власник двох квартир чи двох будинків?

Питання викликає і така норма Кодексу: “Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів нежитлової нерухомості, встановлюються в залежності від майна, яке є об'єктом оподаткування” (п. 266.4.2 ст. 266). Для того щоб зрозуміти, що це відкриває прямий шлях до корупції, варто звернутися лише до визначення та відкритого переліку об'єктів нежитлової нерухомості, закріпленого п. 14.1.129-1 ст. 14 Кодексу, які не можуть оцінюватися однаково в цілях оподаткування, в тому числі і надання податкової пільги, за своїм функціональним призначенням. У багатьох випадках призначення майна важко визначити, як-от у випадку квартир, орендованих під офіси; житлових приміщень, які здаються в оренду або використовуються як міні-готелі; споруди, що поєднують бізнес з помешканням власників, тощо.

Обраний законодавцем спосіб визначення податкової бази, що передбачає розрахунок податку залежно від загальної площі, полегшує адміністрування податку, дозволяє звести до мінімуму корупційні ризики, однак не дозволяє розкрити позитивний потенціал даного податку, а скоріше його дискредитує. Причина в тому, що найвагоміший тягар зі сплати податку припадає на

найбільші за розміром об'єкти нерухомості, однак це ще не свідчить про їх високу вартість [4. с. 37-38]. Крім того, виникає певна дискримінація платників, коли не враховується як платоспроможність платників на різних територіях, так і капіталізація таких об'єктів. Наприклад, однаковим податком може обкладатися будинок у Києві й аналогічний у невеликому селі. Для виправлення даного недоліку законодавцем було передбачено, що ставка податку на об'єкт нерухомості встановлюється органом місцевого самоврядування залежно від типів об'єктів нерухомості та місця їх розташування, останнє визначено в Кодексі терміном “зональність”, але визначення даного поняття, яким мають керуватися місцеві ради, визначаючи ставку податку, законодавець не дав. Аналіз рішень органів місцевого самоврядування щодо даного податку показує, що в переважній більшості територіальних громад місце розташування нерухомості не впливає на розмір ставки податку. В якості одного з винятків є Вінниця, де міською радою затверджено зональну схему міста Вінниці для встановлення ставок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Однак дана зональна схема встановлена винятково для об'єктів нежитлової нерухомості. Відповідно власники житлового будинку однакової площі, але з місцем розташування в центрі та на околиці міста сплачуватимуть однаковий розмір податку.

Місцевим радам надано право на встановлення пільг з податку для фізичних осіб, виходячи з їх майнового стану та рівня доходів. Така соціальна ініціатива хоча і важлива за своєю суттю, але небезпечна в алгоритмі реалізації органами місцевого самоврядування, оскільки вплив людського фактора на прийняття рішень стосовно того, хто буде сплачувати податки, а хто звільнитиметься від оподаткування, може не сприйнятися суспільством і стати причиною порушення законодавства. Наприклад, Херсонською міською радою серед інших осіб від сплати податку також звільнені громадяни, які набули статус переселенців із Автономної Республіки Крим та зони АТО. Однак статус переселенця ще не свідчить про соціальну незахищеність таких осіб. Більш продумано до встановлення пільг підійшла

Вінницька міська рада, якою звільнено від сплати податку осіб, яким призначено житлову субсидію, на період її отримання [5. с. 16-17]. Саме тому важливо виробити критеріальні вимоги, на які спиратиметься місцева влада при використанні на практиці цієї преференції – платники податку повинні дійсно відноситися до соціально незахищених верств населення.

Зазначене показує, що в основі проблем оподаткування нерухомості в Україні лежать труднощі як економічного, так і політичного характеру. До числа перших належать питання вибору форми оподаткування нерухомості, визначення податкової бази, ставок податку, пільг, а також відмінностей в оподаткуванні окремих видів нерухомості. Другі пов'язані з неоднозначним сприйняттям даного податку громадянами, наявністю сильного політичного лобі, що дозволяло довгий час відкладати введення даного податку і можливість його не сплати навіть зараз.

Список літератури:

1. Гаврилук Р.А. Антропосоциокультурный код налогового права: монография. Книга 2. Константы налогового права/ Руслана Гаврилук. – Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. – 804с.
2. Бабін І.І. Податкове право: Навчальний посібник. – Вид. 2-ге, виправл. та доповн. – Чернівці: Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, 2013. – 496с.
3. Andersson K. National Tax Policy in Europe: to be or not to be?/ K. Andersson, E. Eberhartinger, Lars Oxelheim. – Berlin: Heidelberg Springer, 2007. – XIII. – 255р.
4. Бабін І.І. Современная система местных налогов и сборов Украины// Societas et Iurusprudentia. – 2016. – Volume IV., Issue 3. – P. 21-40.
5. Бабін І.І. Проблеми правового регулювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки// Наукові пошуки у III тисячолітті: соціальний, правовий, економічний та гуманітарний виміри: збірник тез II Міжнародної науково-практичної конференції (7-8 квітня 2017р.) Кропивницький: “КОД”, 2017. – С. 14-17.

ВАКАРЮК Л.В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

ХУДИК А.М.,

асистент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича,
голова ГО «Муніципально-правові ініціативи»

ПРИНЦИП ВСТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ ВИКЛЮЧНО ЗАКОНОМ ТА КОНСТИТУЦІЙНІ ЗАСАДИ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Актуальним питанням науки конституційного та фінансового права є проблема встановлення місцевих податків та зборів з урахуванням конституційного принципу встановлення податків і зборів виключно законом. Вважаємо, що в даному аспекті центральним питанням є узгодження компетенції між місцевою та центральною владою щодо правового врегулювання податкових правовідносин, визначення (з точки зору Конституції України) повноважень органів місцевого самоврядування зі встановлення місцевих податків та зборів.

В сучасній податковій системі України основоположним принципом податкового права є принцип встановлення податків і зборів “виключно законами України”. Так, згідно Конституції України податок не може бути встановлений, змінений або відмінний інакше як законом. Дане положення закріплене в Конституції України аж в двох статтях. Стаття 67 передбачила: “Кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом”; пункт 1 частини 2 статті 92: “Виключно законами України встановлюються... система оподаткування, податки і збори” [1]. Як наслідок, податки, що сплачуються не на основі закону, не можуть вважатися “встановленими законом”.

Принцип встановлення податків і зборів виключно законом полягає в імперативній конституційній вимозі, відповідно до якої податки і збори, будучи формою обмеження права приватної власності, повинні встановлюватися винятково законами [10]. Оподаткування як обмеження конституційного права власності, законно рівно настільки, наскільки це встановлено законом. Будь-яке виключення повинне бути засноване тільки у зв'язку із правилом. Правило ж у цьому випадку – недоторканність власності [12, с.250]. Таким чином, тільки через прийняття відповідного закону можна зобов'язати платника податків перераховувати частина свого доходу (майна) у публічні фонди грошових коштів, не порушуючи при цьому конституційних гарантій недоторканності права приватної власності [14, с.13].

Встановлення податків законом, тобто актом вищої юридичної сили, має важливе практичне значення, яке зумовлено тим, що податкове право, як відомо, хоч і не регулює відносин власності, його предметом є перерозподільні суспільні відносини у сфері публічних фінансів, – проте ці суспільні відносини безпосередньо пов'язані з відносинами власності, а тому є особливо чутливими, резонансними в суспільстві [11, с.97].

Конституційний принцип встановлення податків виключно законом передбачає регулювання податкових відносин лише законом, що само по собі виключає прийняття конкретизуючих (розвиваючих) їх зміст підзаконних нормативно-правових актів [19, с. 40]. З цього приводу С.Г. Пепеляєв відзначає, що “саме законодавча основа податків, що виключає можливість неоднозначного тлумачення тих або інших положень, створює необхідні умови для реального захисту прав платників податків. Тому поняттям “податкове законодавство” повинні охоплюватися тільки закони, а також рішення місцевих органів влади, які видані на підставі Конституції” [18, с.105]. Саме така практика існує в багатьох зарубіжних країнах, де навіть не піднімається питання про те, які нормативно-правові акти, що регулюють оподаткування, включаються в поняття “податкове законодавство”, а на

конституційному рівні закріплено, що всі без винятку питання оподаткування вирішуються тільки на рівні законів.

Зміст принципу встановлення податків і зборів виключно законом не варто також зводити лише до проблеми встановлення податків і зборів актами представницьких органів влади. З позиції конституційно значимих цілей і у відповідності зі статей 6, 67, 92 Конституції України надання законодавчому органу права встановлювати податки і збори означає також і встановлення його обов'язку самостійно реалізувати дане право. Конституція України не дає підстав для висновку про те, що податок може бути встановлений актом органу виконавчої влади (у тому числі на основі делегованих повноважень). Вона обмежує пряме і непряме делегування повноважень по встановленню податків. Делегування уряду повноважень щодо встановленню істотних елементів податкових зобов'язань не відповідає конституційно закріпленому розмежуванню повноважень між органами законодавчої і виконавчої влади [1, с.6, 85, 92; 8].

Встановлення істотних елементів податку Кабінетом Міністрів України порушувало б конституційний принцип визначеності податкового зобов'язання (який впливає із конституційного принципу верховенства права [1, ст.8; 6]). Якщо ж істотні елементи податку і/або збору визначатимуться виконавчою владою, то завжди існує небезпека порушення принципу визначеності податкових зобов'язань, оскільки ці зобов'язання можуть бути змінені в гіршу для платника податків сторону в спрощеному порядку. Тому правотворчі повноваження виконавчих органів влади в сфері правового регулювання податкових відносин підлягають всеосяжному обмеженню. Це стосується також встановлення податкових пільг і переваг.

Зарубіжна конституційна практика знає приклади спеціального встановлення заборон на делегування повноважень по встановленню податків. Так, відповідно до Конституції Іспанії “податки встановлюються законом. Регулювання введення, зміни або відміни податків не може бути делеговане органам виконавчої влади” [16, с.77]. У Конституції Греції встановлено, що “визначення об'єкту оподаткування,

податкового коефіцієнта, звільнень від податку або його зниження... не можуть бути об'єктом законодавчих повноважень, що передаються Парламентом іншим органам” [15, с.78]. Зустрічаються випадки повної заборони практики делегованого законодавства з питань оподаткування (наприклад, у Конституції королівства Швеція) [17].

Конституційний принцип встановлення податків і зборів виключно законом передбачає, що при введенні податків або встановленні обов'язкових платежів повинні дотримуватися конституційної вимоги до законодавчого регулювання будь-яких фінансових обтяжень і до обмежень прав та свобод громадян (частина 1 статті 64, стаття 67 Конституції України). Він, однак, не обмежується вимогами до правової форми акту, що встановлює той або інший податок або обов'язковий платіж, і до процедури його прийняття. Зміст цього акту також повинен відповідати певним вимогам. Законно встановленим може вважатися податок, що має економічний зміст і підставу. Економічною підставою податку не може слугувати порожня скарбниця, бюджетний дефіцит, “жалюгідний стан” тієї або іншої галузі національної економіки. Потреба держави у фінансових ресурсах у принципі не може бути задоволена повністю. Однак, одна тільки її наявність не може вважатися достатньою підставою для фіскальних вилучень.

Тому, не може вважатися законно встановленим податок або обов'язковий платіж, що не відповідає конституційним принципам і основним началам законодавства про податки і збори – зокрема принципу визначеності податкового зобов'язання. Так, за змістом статті 67 Конституції України в системному зв'язку з її статтями 1, 24, 64, в Україні, як правовій державі, закони про податки і збори повинні містити чіткі і зрозумілі норми. Тобто, Верховна Рада України, виходячи зі змісту Конституції України, з метою реалізації конституційного обов'язку громадян платити законно встановлені податки і збори повинна забезпечувати, щоб вимоги Податкового кодексу України були чітко визначеними, тобто конкретними і

зрозумілими. Даний конституційний принцип ще інколи називають конституційно-правовим застереженням.

Відзначимо також, що принцип встановлення податків і зборів виключно законом передбачає також вимогу про необхідність наявності в законі про податок (Податковому Кодексі України) всіх елементів оподаткування. У зв'язку із цим встановленим законом податок вважається лише в тому випадку, якщо він відповідає загальноправовим началам акту законодавства про податки і збори, прийнятий і введений у дію у встановленому порядку і визначає істотні елементи податку. При цьому особлива роль приділяється інституту елементів оподаткування, оскільки податок і збір можна вважати законно встановленим тільки в тому випадку, якщо законом зафіксовані істотні елементи податкового зобов'язання [3, ст.7].

Отже, зміст конституційного поняття “встановлений законом” є доволі складним і поєднує цілий ряд критеріїв, що визначають законність встановлення податків. Так, в розумінні статті 67 Конституції України, встановити податок або збір – не означає дати йому тільки назву (найменувати його), необхідно визначити в законі істотні елементи податкового зобов'язання. Тобто встановлення податку або збору виключно законом означає, що встановити податок і збір можна тільки законом і тільки шляхом прямого перерахування в ньому всіх обов'язкових елементів податку. Тільки сукупність істотних елементів податкового зобов'язання встановлює обов'язок платника податків по сплаті податку. При відсутності хоча б одного із істотних (обов'язкових) елементів оподаткування (якщо законодавець із якоїсь причини не встановив та/або не визначив хоча б один з них), податок не може вважатися законно встановленим. У цій ситуації в окремих випадках платник податків має всі законні підстави не сплачувати податок, а в ряді випадків сплачувати податок найбільш вигідним для себе “способом”.

Податок можна розглядати як установлений належним чином, якщо структура його юридичного складу є повноцінною. Іншими словами, встановлення істотних елементів податку – це

виняткова компетенція законодавця. Це, по-перше, передбачає, визначення всіх істотних елементів податку саме в законі: відповідно до пункту 7.1. статті 7 Податкового кодексу України податок і збір може вважатися встановленим лише в тому випадку, коли встановлені всі істотні елементи оподаткування: 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 [3, ст.7]. Окрім того, згідно пункту 7.3. статті 7 Податкового кодексу України, будь-які питання щодо оподаткування регулюються Податковим кодексом України і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів, що містять виключно положення щодо внесення змін до Податкового кодексу України та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства.

Податковий кодекс України змушує законодавця виконувати норми, що фіксують перелік обов'язкових елементів оподаткування. Як зазначає Д.В. Вінницький, законодавець вправі на свій розсуд, не порушуючи конституційні принципи, визначати істотні елементи податкових зобов'язань, однак він не вправі змінити сам перелік істотних елементів податкового зобов'язання, визнати той або інший елемент "несуттєвим", якщо в дійсності він таким є в силу самої логіки закону про податок [8, с.221]. Тобто вся система Податкового кодексу України побудована на основі використання конструкції елементів оподаткування, відповідно до якої податок вважається встановленим лише у випадку, якщо в Податковому кодексі України визначені всі обов'язкові елементи оподаткування, шляхом прямого їх перерахування.

По-друге, кожний із зазначених елементів податку повинен бути встановлений належним чином. Підвищені вимоги пред'являються до об'єкта оподаткування, з яким зв'язане виникнення обов'язку щодо сплати податку, і податкової ставки, що визначає величину податкового відрахування. Податок

повинен мати самостійний об'єкт оподаткування, який повинен бути сформульований ясно й недвозначно.

Виділення обов'язкових елементів оподаткування і закріплення їх у законі обумовлено особливою важливістю відносин у сфері оподаткування, оскільки вони зачіпають матеріальні (в окремих випадках і особисті) інтереси платників податків. Кожен елемент податку має самостійне юридичне значення, відіграє певну і немаловажливу роль для забезпечення можливості сплати податку, а також несе конкретну функцію, оскільки наслідком неналежного визначення якого-небудь із елементів оподаткування може стати не тільки конфліктність ситуації, але і можливість невиконання обов'язку щодо сплати податків на цілком законних підставах [7, с.23].

В літературі, зважаючи на важливість податкових праввідносин, висловлюється пропозиція про конституційне регулювання питання встановлення істотних елементів оподаткування. Так, на думку Г.А. Гаджиєва та С.Г. Пепеляєва, «зважаючи на особливу важливість, питання про істотні елементи податкового зобов'язання може бути підняте на конституційний рівень або рівень конституційного закону. Це дозволило б чітко встановити межі нормотворчої діяльності виконавчої влади в сфері оподаткування, сприяло б розвитку законодавчої техніки і разом з цим підвищенню професіоналізму парламентаріїв» [12, с.250-251].

Важливим аспектом конституційного регулювання оподаткування в Україні є питання місцевих податків та зборів. Так, стосовно територіальних громад/органів місцевого самоврядування конституційне положення щодо встановлення системи оподаткування, податків і зборів виключно законами України [1, с.92] має дещо інший юридичний зміст (ніж щодо встановлення загальнодержавних податків).

Згідно Конституції України, встановлення податків і зборів органами місцевого самоврядування повинно здійснюватися відповідно до Конституції України, яка має пряму дію, і вимог податкового законодавства, які встановлені в Податковому кодексі України. Місцеві податки і збори, як

впливає зі статей 67, 92, 143 Конституції України, можуть вважатися встановленими “відповідно до закону” [1], якщо вони встановлені територіальною громадою села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування у відповідності до всіх вимог Податкового кодексу України. Однією із таких вимог є принцип, відповідно до якого перелік місцевих податків і зборів, які можуть встановлюватися територіальними громадами/органами місцевого самоврядування, носить вичерпний характер.

В зарубіжній практиці використовується аналогічний підхід до правового регулювання питань установа м місцевих податків і зборів. Так, у США в розпорядженні органів місцевого самоврядування перебуває безліч місцевих податків. Таким чином, муніципальна влада має право вибирати і вводити в дію ті податки, які, на їхню думку, будуть більшою мірою відповідати принципам справедливості і співрозмірності. Але самі органи місцевого самоврядування не можуть установа м власні податки. Вони вправі тільки вибирати із запропонованого штатом переліку місцевих податків, причому ставки цих податків не повинні перевищувати закріплених штатом меж.

В Європейській Хартії місцевого самоврядування зазначається: “Принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону” [2, ст.9]. Необхідно звернути увагу, що про право органів місцевого самоврядування щодо самостійного встановлення податків і зборів мова не йде, вони вправі встановлювати тільки ставки місцевих податків і зборів.

В Україні, згідно статтях 92, 143 Конституції України та статті 10 Податкового кодексу України, компетенція органів місцевого самоврядування в сфері оподаткування обмежена законодавчим визначенням переліку місцевих податків і зборів. Територіальні громади та органи місцевого самоврядування вправі встановлювати податки і збори лише в рамках того переліку місцевих податків і зборів [3, ст.10]. Місцеві податки і збори не передбачені діючим Податковим кодексом України не

можуть вважатися встановленими органами місцевого самоврядування ні “самостійно”, ні яким-небудь іншим чином. Тобто зі статей 7, 67, 92, 143 Конституції України випливає, що регулювання законами України місцевих податків і зборів носить рамковий характер – рамки компетенції представницьких органів місцевого самоврядування в сфері оподаткування обмежені такими діями, як вибір, із встановленого на загальнодержавному рівні переліку місцевих податків і зборів, конкретного податку або збору, розробка, конкретизація та наповнення юридичним змістом елементів обраного місцевого податку чи збору визначених статтею 7 Податкового кодексу України.

Необхідно відзначити, що використання конституційно встановленої гарантії територіальними громадами та їх органами встановлювати місцеві податки і збори можливо тільки з урахуванням основних прав та свобод людини і громадянина, закріплених у статтях 41, 42 Конституції України, а також конституційного положення, яке визначає соціальну спрямованість економіки України; рівність всіх суб’єктів права власності перед законом [1]. Виходячи з необхідності досягнення рівноваги між зазначеними конституційними цінностями, податкова політика прагне до уніфікації податкових вилучень. Саме цій меті служить такий загальний принцип оподаткування, як вичерпний за своїм характером перелік місцевих податків і зборів, які можуть встановлюватися органами місцевого самоврядування.

Встановлення місцевих “податків та зборів відповідно до закону” означає, що в законі повинні бути встановлені основи справляння (суб’єкт, об’єкт, межі ставок) податків, а органам місцевого самоврядування може належати, наприклад, право на встановлення їх ставок у межах, визначених законом.

В сфері місцевого оподаткування на особливу увагу заслуговують також положення статей 74, 143 Конституції України, які по суті встановлюють суттєві відмінностей у порядку прийняття рішення щодо встановлення загальнодержавних та місцевих податків. Так, стосовно державних фінансів діє заборона на використання арсеналу

інструментів безпосередньої (прямої) демократії (існує пряма конституційна заборона винесення законопроектів, що стосуються загальнодержавних податків, та їх прийняття на всеукраїнському референдумі) [1, ст.74].

Що ж стосується місцевих податків і зборів, то вони можуть бути встановлені шляхом проведення місцевого референдуму відповідно до закону. Стаття 143 Конституції України закріпила право територіальної громади безпосередньо або через утворені нею органи місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону [1]. Формами безпосередньої демократії, через які народ в цілому і, територіальна громада, зокрема, можуть безпосередньо висловити свою волю стосовно того чи іншого питання відповідно до статті 69 Конституції України є референдум, загальні збори громадян та інше [1; 5]. Відтак, місцеві референдуми можуть бути проведені щодо актів суб'єктів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів відповідно до закону. Тобто, існує конституційна заборона винесення законопроектів, що стосуються загальнодержавних податків, та їх прийняття на всеукраїнському референдумі, а на місцевому рівні можна вирішувати питання про встановлення місцевих податків і зборів відповідно до закону. Але необхідно відмітити, що це стосується лише податків та зборів встановлених законом. Прийняття рішення на місцевому референдумі про встановлення місцевих податків і зборів не встановлених законом, не породжуватиме конституційного обов'язку з їх сплати, оскільки це буде прямим порушенням статті 67 Конституції України.

У зв'язку з цим особливої актуальності набуває питання конституційної (з погляду конституційного принципу щодо "встановлення податків і зборів виключно законом") допустимості самооподаткування населення муніципальних утворень.

Згідно Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні", самооподаткування – це "форма залучення на добровільній основі за рішенням зборів громадян за місцем проживання коштів

населення відповідної території для фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру” [4].

Незважаючи на це, Податковий кодекс України не передбачає самоподаткування. Більше того, закріплюючи вичерпний перелік місцевих податків та зборів, він додатково містить норму, відповідно до якої “установлення місцевих податків та зборів, не передбачених цим Кодексом, забороняється [3, ст.10]. Ця норма, по суті, встановила заборону на використання інструментів самоподаткування.

Водночас, на нашу думку, видається не зовсім обгрунтованим позбавляти територіальні громади права самостійно встановлювати окремі податкові платежі, якщо вони не передбачені податковим законом. Адже таке оподаткування узгоджується із волевиявленням самого населення щодо необхідності введення даного податку з метою вирішення муніципальних потреб. На нашу думку, самоподаткування повинно бути дозволене через загальні збори громадян, референдуми та інші форми прямого народовладдя.

Отже, місцеві податки і збори, як випливає з Конституції України, можуть вважатися встановленими “відповідно до закону”, якщо вони встановлені територіальною громадою села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи самоврядування у відповідності до всіх вимог Податкового кодексу України. Конституція України в якості підстави справляння місцевих податків і зборів передбачає необхідність прийняття актів загальнодержавного та місцевого рівня, допускає можливість прийняття рішень, пов’язаних з встановленням місцевих податків і зборів на місцевих референдумах та інших формах безпосередньої демократії на місцях. Особливістю конституціоналізації податкових правовідносин місцевого самоврядування є те, що Конституція України передбачає можливість встановлення місцевих податків суб’єктами місцевого самоврядування на основі законів, але вони можуть не бути встановленими актами суб’єктів місцевого самоврядування.

Список літератури:

1. Конституція України прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року із змін. // Відомості Верховної Ради України від 23.07.1996 – 1996 р.
2. Європейська хартія місцевого самоврядування. М.Страсбург, 15 жовтня 1985 року // Офіційний сайт Верховної Ради України. http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_036
3. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 // Голос України від 04.12.2010 - № 229, / № 229-230 /
4. Закон України “Про місцеве самоврядування в Україні” № 280/97-ВР від 21 травня 1997 року // Голос України від 12.06.1997
5. Рішення Конституційного Суду України у справі про прийняття Конституції та законів України на референдумі // Офіційний вісник України. – 2008. - №32. – Стор. 35.
6. Рішення Конституційного Суду України № 18-рп/2004 у справі про податкову заставу // Вісник Конституційного суду України – 2005 р., № 2.
7. Брызгалин А.В. Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового Кодекса // Налоговый вестник. – 2000. – №3.
8. Винницький Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права. Дис. ...д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003.- 436 с.
9. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія / Р.О.Гаврилюк. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. – 636 с.
10. Гаврилюк Р.О. Еволюція правової природи податкових надходжень державного бюджету: деякі питання теорії / Р.Гаврилюк // Право України. – 2006. – №8. – С.25-29.
11. Гаврилюк Р.О. Рішення конституційного суду, як джерело податкового права// Науковий вісник Чернівецького університету. Випуск 180. – Правознавство. Збірник наукових праць. – Чернівці: Рута, 2003. – С.85-92.

12. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – 592 с.

13. Декрет Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори”// Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №30. – ст. 336.

14. Козырин А.Н. Публичные финансы: взаимодействие государства и общества. М, 2002 – 37 с. – www.kozyrin.narod.ru

15. Конституция Греции от 11 июня 1975 г. / Конституции государств Европы. Том 1 / Под. общей ред.. Л.А. Окунькова. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. - 824 с.

16. Конституция Исландии (Республики Исландии) от 17 июня 1944 г. / Конституции государств Европы. Том 2 / Под. общей ред. Л.А. Окунькова. – М.: Изд-во НОРМА, 2001. - 840 с.

17. Конституция Швеции от 27 февраля 1974 г. / Конституции государств Европы. Издательство НОРМА, 2001 г.

18. Основы налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест-Фонд, 1995. – 496 с.

19. Пилипенко А.А. Правовое обеспечение формирования налоговой системы Республики Беларусь. Дис. канд. юрид. наук. Минск, 2004 – 141 с.

20. Сергеев А.А. Институт местного референдума в законодательстве Российской Федерации // Государственная власть и местное самоуправление. 2004. №2.

21. Станкус Т. Місцеві податки і збори / Т. Станкус, Ю. Крот. – Х.: Фактор, 2017. – 80 с.

БІЛОСКУРСЬКА О.В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

ПОНЯТТЯ ТА ЗМІСТ КОНСТИТУЦІЙНОГО ОBOB'ЯЗКУ КОЖНОГО СПЛАЧУВАТИ ПОДАТКИ І ЗБОРИ В ПОРЯДКУ І РОЗМІРАХ, ВСТАНОВЛЕНИХ ЗАКОНОМ

З прийняттям Конституції України 1996 року зріс науковий інтерес щодо дослідження проблем інституту конституційних обов'язків людини та громадянина. У сучасній юридичній літературі були здійснені перші кроки до подолання тієї диспропорції, за якої основна увага приділялася питанню прав і свободи та набагато менше питанню конституційних обов'язків людини та громадянина.

Проблема конституційних обов'язків як одного із засобів розвитку конституційно-правових відносин, формування правової свідомості людини та громадянина, становлення законності та правопорядку є досить актуальною для вітчизняної правової науки. На рівні із конституційними правами, свободами обов'язки людини, громадянина, як складова конституційно-правового статусу, є регулятором виду і міри поведінки учасників суспільних відносин, засобом правової рівноваги їх матеріальних і духовних потреб, вираженням найбільш істотних зв'язків та відносин між суспільством, особистістю, державою, забезпеченням поєднання громадських та особистих інтересів.

Значне місце серед конституційних обов'язків людини та громадянина займає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, закріплений ст. 67 Основного Закону України, який можна вважати передумовою справедливого оподаткування, однією з гарантій дотримання конституційних прав людини та закріпленою в

конституційно-правових нормах вимогою держави щодо моделі поведінки громадян.

Податки – один з основних проявів і необхідна умова суверенітету держави. Будь-якій публічній владі (в тому числі державі) для реалізації своїх функцій необхідні фонди коштів, основним джерелом формування яких можуть бути тільки кошти, які вона отримує від свого населення (від юридичних та фізичних осіб) через податкову систему [1, с. 14]. Сплата податків – це конституційний обов'язок кожного громадянина, що має публічно-правовий характер, визначений публічно-правовою природою державної влади та органами місцевого самоврядування від виконання якого залежить добробут громадян держави, стан місцевих бюджетів та соціально-економічний розвиток самої держави.

Конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори, в порядку і розмірах встановлених законом означає участь всіх суб'єктів ринкової економіки у формуванні дохідної частини державного та місцевого бюджетів [1, с. 38]. Даний обов'язок забезпечує своєчасне надходження коштів у дохідну частину державного та місцевих бюджетів, без яких неможлива реалізація функцій публічної влади на будь-якому рівні [2, с. 89]. Таке правило впливає з ряду загальних конституційних начал, що закріплені в ст.1, ст.8, ч.4 ст.13, ст. 24, ст.46, ст.67, п.1 ч.2 ст.92 Конституції України і зумовлює закріплення на конституційному рівні сплату податків в якості першочергового обов'язку громадян [2, с. 89]. Обов'язок зі сплати податку є основним обов'язком платника податку, оскільки саме завдяки його виконанню держава досягає мети встановлення податків – формування доходної частини бюджету, за рахунок якого вона стає спроможною реалізовувати виконання своїх функцій та забезпечувати своє існування [3, с. 33].

Конституційний обов'язок сплачувати податки та збори, як зазначає Затуліна Т. Н., покладається законом на конкретного платника [1, с. 17]. Кучерявенко Н. П. стверджує, що надання конституційного характеру податковому зобов'язанню свідчить про його особливу важливість та значення для функціонування

суспільства та держави [2, с. 90], про необхідність участі всіх громадян у фінансуванні держави.

Положення ст. 67 Конституції України є певним підґрунтям для вироблення способів національного правового регулювання податкових правовідносин. Дане положення знаходить свій вияв у принципі загальності оподаткування. Зазначимо, що такий принцип також відображено у пп. 4.1.1. п. 4.1. ст. 4 Податкового кодексу України. Так, Конституцією закріплено принциповий підхід до імперативних засад регулювання відносин оподаткування, які забезпечують реалізацію саме обов'язку, а не зобов'язання платника податків. Формально юридичною підставою виникнення такого обов'язку є наявність подібного припису в Податковому кодексі, митному законодавстві (у випадку оподаткування операцій з переміщення товарів через митний кордон України) та законів з питань оподаткування. Закріпленням цього принципу підкреслюються дві важливі настанови. По-перше, загальність оподаткування базується саме на виконанні обов'язку, а не регулюванні відносин у межах зобов'язання, яке породжує зустрічні права та обов'язки учасників. По-друге, подібний обов'язок може виникати лише стосовно встановлених податків та зборів, тобто платежів, які законодавчо визначені та закріплені відповідно до чіткої процедурної форми [4, с. 26–27].

В правовій державі сплата податків можлива тільки в законній формі з обов'язковим дотриманням передбачених законом процедур. Їхнє невиконання дозволяє розглядати стягнення податків як сваволю, неприпустиме обмеження права власності громадян і їхніх об'єднань. Вказівка в законі на правову форму податкових платежів робить їх легітимними, визначає їхнє місце серед інших обмежень конституційного права власності. Внаслідок чого впливає необхідність виділення принципу законності, що передбачає особливу правову процедуру встановлення податків і зборів. Таким чином загальнодержавні податки та збори зі змісту ст. 67 Конституції України можна вважати «законно встановленими», якщо вони встановлені належним суб'єктом – законодавчим органом, у

належній формі – формі закону про внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України та у передбаченому законом порядку і введені в дію відповідно до діючого законодавства.

Конституційний принцип встановлення податків і зборів виключно законом передбачає, що при введенні податків або встановленні обов'язкових платежів повинні дотримуватися конституційні вимоги до законодавчого регулювання будь-яких фінансових обтяжень і до обмежень прав та свобод громадян (ч.1 ст. 64, ст. 67 Конституції України). Він, однак, не обмежується вимогами до правової форми акту, що встановлює той або інший податок або обов'язковий платіж, і до процедури його прийняття. Зміст цього акту також повинен відповідати певним вимогам. «Законно встановленим може вважатися податок, що має економічний зміст і підставу. Економічною підставою податку не може слугувати порожня скарбниця, бюджетний дефіцит, «жалюгідний стан» тієї або іншої галузі народного господарства. Потреба держави у фінансових ресурсах у принципі не може бути задоволена повністю. Однак, одна тільки її наявність не може вважатися достатньою підставою для фіскальних вилучень» [5, с. 25]. Відповідно, не може вважатися законно встановленим податок або обов'язковий платіж, що не відповідає, власне кажучи, конституційним принципам і основним началом законодавства про податки і збори – зокрема принципу визначеності податкового зобов'язання. Так, за змістом ст. 67 Основного Закону України в системному зв'язку зі ст.ст.1, 24, 64, в Україні як правовій державі, закони про податки і збори повинні містити чіткі і зрозумілі норми. Тобто Верховна Рада України виходячи зі змісту Конституції України, з метою реалізації конституційного обов'язку громадян платити законно встановлені податки і збори повинна забезпечувати, щоб вимоги Податкового кодексу України були чітко визначеними, конкретними, зрозумілими.

Зауважимо, що на сьогодні в науці конституційного права не пропонується визначення конституційного обов'язку

кожного сплачувати податки і збори, в порядку і розмірах встановлених законом.

На нашу думку, поняття вказаного обов'язку з притаманними йому певними особливостями варто розкривати, виходячи із узагальненого поняття конституційних обов'язків взагалі, оскільки основні риси конституційних обов'язків властиві і обов'язку, передбаченого ст. 67 Основного Закону. Так, розгорнуте визначення обов'язку сплачувати податки і збори, в порядку і розмірах встановлених законом передбачає розкриття його за суттю, змістом та формою через категорію правової необхідності.

На користь таких міркувань свідчать існуючі у науковій юридичній літературі визначення, відповідно до яких обов'язок, закріплений законом, означає у всіх випадках необхідність виконувати певну вимогу, встановлену правовою нормою [6, с. 276]; необхідність певної поведінки, але не саму фактичну поведінку, що відповідає приписам норм права [7, с. 61]. Стверджується також, що обов'язок суб'єкта полягає і в необхідності узгоджувати свою поведінку з вимогами, що до нього висуюються [8, с. 317]. Крім того, саме конституційні обов'язки визначаються як встановлена державою в інтересах всіх членів суспільства і закріплена в Конституції потреба (необхідність), що приписує кожному громадянину певний вид і міру поведінки і відповідальність за неналежну реалізацію цього припису [9, с. 141]; або ж необхідність певної поведінки людини, об'єктивно зумовленої конкретно-історичними потребами існування та розвитку інших людей, нації, народу, його соціальних груп й усього суспільства [10, с. 110].

Отже, категорія необхідності відображає об'єктивний та вагомий за своїм значенням зв'язок, що є властивий взаємовідносинам між особами, суспільством, державою і сама категорія необхідності найбільш повно, на наш погляд, розкриває сутність конституційного обов'язку, оскільки обов'язок – це є передбачена необхідність діяти.

За своєю суттю конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори, в порядку і розмірах встановлених

законом це є необхідність людини здійснювати активні позитивні дії на користь інших учасників правовідносин.

За своїм змістом конституційний обов'язок кожного сплачувати податки і збори, в порядку і розмірах встановлених законом – це своєрідна участь людини у здійсненні функцій Конституції України та законів України і відповідно участь у здійсненні функцій суспільства і держави.

За формою вказаний обов'язок є одним з основних видів конституційних обов'язків, який є втіленням волі народу в межах і порядку, передбачених Конституцією України.

Таким чином, обов'язок кожного сплачувати податки і збори, в порядку і розмірах встановлених законом – це один з основних конституційних обов'язків, який являє собою необхідність поведінки людини з метою забезпечення реалізації функцій Конституції та законів України в межах і порядку, передбачених Конституцією України. Зазначений обов'язок виступає межами свободи особи, які окреслені в нормативному порядку, є формою вираження відповідальності людини перед суспільством та державою.

Конституційне закріплення обов'язку кожного сплачувати податки і збори є, по-перше, показником значущості фіскальних платежів для функціонування держави, оскільки за рахунок податків і зборів формуються доходні частини публічних грошових фондів, а по-друге, формою втілення публічних інтересів членів суспільства, оскільки закріплюючи обов'язок сплати податків і зборів, створюються умови для задоволення як державних так і індивідуальних потреб.

Список літератури:

1. Затулина Т.Н. Конституционно-правовые основы регулирования налоговых отношений в Российской Федерации: вопросы теории и практики / Т. Н. Затулина // Дис. ... канд. юрид. наук. – Ростов-на-Дону, 2008. – 241 с.
2. Кучерявенко М. П. Курс налогового права : В 6 т. Т. III : Учение о налоге / М. П. Кучерявенко. – Х., 2005. – 600 с.

3. Солдатенко О. Конституційний обов'язок громадян щодо сплати податків в Україні та Російській Федерації / Солдатенко О., Сігарьова Н. // Юридична Україна. – 2013. – № 5. – С. 31–36.

4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3-х т. / [Б. В. Колесніков, Т. І. Єфименко, В. А. Копилов]. – К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. – 2389 с.

5. Пилипенко А.А. Правовое обеспечение формирования налоговой системы Республики Беларусь. Дис. канд. юрид. наук. Минск, 2004 – 141 с.

6. Матузов Н. И. Личность. Право. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права / Матузов Н. И. – Саратов : Изд-во Саратовского ун-та, 1972. – 292 с.

7. Ем В. С. К вопросу о понятии, содержании и сущности правовых обязанностей / В. С. Ем // Вестник Московского университета. – Серия 11 : Право. – 1981. – № 1. – С. 56–62.

8. Хропанюк В. Н. Теория государства и права : учеб. пособие [для высших учеб. заведений] / Валентин Николаевич Хропанюк. – М. : “Интерстиль”, 1999. – 377 с.

9. Воеводин Л. Д. Юридический статус личности в России : [учебное пособие] / Леонид Дмитриевич Воеводин. – М. : Инфра*М-Норма, 1997. – 298 с.

10. Конституційно-правові засади становлення української державності / [Тацій В. Я., Тодика Ю. М., Данильян О. Г. та ін. ; за ред. В. Я. Тація, Ю. М. Тодики]. – Харків : Право, 2003. – 328 с.

КОВБАС І.В.,

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

АДМІНІСТРАТИВНІ ПОСЛУГИ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

В українському суспільстві відбуваються поступові трансформаційні зміни спрямовані на формування нових засад і форм здійснення публічно-владної діяльності. Публічно-владна діяльність здійснюється як органами (посадовими особами) державної влади, так і органами (посадовими особами) місцевого самоврядування у межах і формах, встановлених законодавством. Однією з таких форм є надання адміністративних послуг. Важливою ознакою соціальної держави є сприяння з її боку задоволенню інтересів усіх соціальних груп і прошарків населення, зміцнення на цій основі соціальної злагоди і єдності народу [1, с.27-28]. Зміна «державоцентристської» ідеології на «людиноцентристську», пріоритет служіння з боку держави людині (публічно-сервісна діяльність) – це, безумовно, як зазначив С.Г. Стеценко, позитивні досягнення українського суспільства [2, с.48].

З поширенням демократичного режиму на сферу здійснення прав і свобод людини виникає питання розподілу компетенції та системи органів, які мають забезпечити їх реалізацію. Одним з напрямків такого забезпечення є розвиток місцевого самоврядування. Саме місцеве самоврядування допомагає більш повно й оперативно, порівняно з центральними органами, вирішувати ряд питань, пов'язаних з реалізацією прав і свобод громадян. Згідно з преамбулою Європейської хартії щодо місцевого самоврядування, місцеве самоврядування становить одну з основ будь-якого демократичного устрою. Право громадян на участь в управлінні громадськими справами належить до демократичних принципів і може здійснюватись на місцевому рівні безпосередньо. Місцеве самоврядування

забезпечує здійснення управління, яке одночасно є ефективним і близьким до громадян [3]. Новітній етап розвитку місцевого самоврядування в Європі розпочався в 60-і рр. ХХ ст. і характеризується проведенням важливих структурних, функціональних та організаційних реформ систем організації влади на місцях. Ці реформи стосуються різних територіальних рівнів управління, вони зачіпають відносини між місцевими та центральними органами влади, між різними рівнями місцевого і регіонального управління та самоврядування. Структурні реформи стосуються організаційних відносин між різними рівнями місцевого управління. Вони пов'язані з реформуванням системи адміністративно-територіального устрою держави, а також із запровадженням самоврядування на регіональному рівні. Наслідком таких реформ стало укрупнення територіальних громад (напр., Великобританія, ФРН, Швеція). Функціональні реформи були спрямовані на перерозподіл функціональних відносин між місцевими, регіональними та центральними органами управління. Їх результатом стало розширення компетенції регіональних та місцевих органів влади, тобто децентралізація управління. [4, с.56]. Демократизм політичної системи в цілому не завжди прямо пов'язаний з рівнем децентралізації і деконцентрації.

У демократичних державах необхідність децентралізації владних повноважень може бути обумовлена не стільки демократичними принципами, деякі з яких краще забезпечуються централізовано, скільки чинниками адміністративного характеру. А в державах, де ще немає сталих демократичних традицій і формально існуюча система місцевих органів влади не відповідає реальному механізму місцевої влади, децентралізація може навіть призвести до пониження рівня демократизму місцевого управління – передані центральною владою повноваження спрямовуються на задоволення корпоративних інтересів локальних еліт. Тому надмірну децентралізацію та автономію місцевих органів влади не можна розглядати як абсолютне благо з точки зору демократії. В окремих випадках централізація дозволяє ліпше скоординувати діяльність місцевих служб і знизити вартість послуг, які надаються місцевими органами. Головна проблема

при проведенні реформ полягає не в тому, щоб зробити вибір між децентралізацією і централізацією, а в тому, щоб установити необхідний і доцільний баланс між ними, який адекватно відповідав би реальним соціально-економічним і політичним умовам конкретної країни [4, с.56-57].

Становлення демократичної, правової, соціальної держави здійснюється через трансформацію всієї системи взаємовідносин між рівнями влади в Україні. Ключова роль у цьому процесі належить розмежуванню функцій і завдань центральних та місцевих органів влади у сфері надання адміністративних послуг, переходу до ідеології партнерства в їхніх стосунках. Сучасна зарубіжна практика надання таких послуг характеризується, з одного боку, розподілом відповідальності між центральними й місцевими органами влади у цій сфері, а з іншого боку – їхнім партнерством [5, с.231].

Функції та завдання центральних і місцевих органів влади остаточно ще не визначено і багато в чому не розмежовано. На сьогодні актуальна потреба мінімізації вертикальних зв'язків, виділенню у якості самостійної підсистеми публічної влади місцевих самоврядних органів, які вирішують всі питання, що відносяться до місцевих інтересів і потреб населення, дії підсистеми органів місцевої державної адміністрації на території через місцеві державні органи, знаходженню державною адміністрацією можливостей співпраці з місцевими радами. Подолання цих негативних наслідків природного розвитку місцевого самоврядування і утворення нової моделі управління, яка має «об'єднати широкий місцевий демократизм зі стабільною, відповідальною і сильною політикою держави на місцях» [3, с. 97]. Забезпечення прав і свобод людини і громадянина є головним обов'язком не лише держави, а й органів та посадових осіб місцевого самоврядування. Головним завданням соціальної держави є сприяння суспільному прогресу, що базується на закріплених законодавством принципах соціальної рівності, загальної солідарності та взаємної відповідальності. Соціальна держава бере на себе обов'язок забезпечити кожному членові суспільства гідний сучасної

людини мінімум соціальних благ. Соціальною вважається та держава, яка надає підтримку незахищеним верствам населення, намагається впливати на розподіл матеріальних благ відповідно до принципу соціальної справедливості з тим, щоб забезпечити кожній людині гідне існування [6, с.65].

Цілком очевидним є те, що органи місцевого самоврядування в процесі надання адміністративних послуг суб'єктам, які мають потребу в отриманні відповідної послуги, вступають із ними у відносини, що регулюються нормами саме адміністративного права. Сучасний стан надання адміністративних послуг характеризується багатьма недоліками. Окремі проблеми зумовлені недосконалим законодавством, яке не завжди враховує потреби та інтереси приватних осіб при регулюванні їх відносин з адміністративними органами (наявність необґрунтованих видів адміністративних послуг; «подрібнення» адміністративних послуг на окремі платні послуги; проблеми доступу до інформації, необхідної для отримання адміністративних послуг тощо). Розглядаючи адміністративні послуги органів місцевого самоврядування необхідно звернути увагу на нормативно-правове регулювання суспільних відносин, що виникають між даними органами та громадянами, а також недоліки в законодавстві, які створюють перешкоди для якісного надання послуг населенню. Правові засади реалізації прав, свобод і законних інтересів фізичних та юридичних осіб у сфері надання адміністративних послуг регулюються Законом України «Про адміністративні послуги». При цьому вказаний Закон не може забезпечити належну якість адміністративних послуг, оскільки містить ряд неточностей і недоліків.

Отже, адміністративні послуги – являють собою законодавчо-врегульовану діяльність органів місцевого самоврядування, яка здійснюється ними на підставі звернення та в інтересах фізичної чи юридичної особи, кінцевим результатом якої є видання адміністративного акту, що створює умови для виникнення прав та обов'язків у його користувача. Крім того, для належного надання адміністративних послуг органами місцевого самоврядування потрібно внести зміни до

законодавства, що створять сприятливі умови для їх надання та сформулюють позитивний імідж таких органів Зокрема, необхідно: шляхом внесення змін до Закону України «Про адміністративні послуги» закріпити в ньому термін «владні повноваження», а також принципи, особливості та порядок проведення контролю за якістю надання адміністративних послуг; прийняти Закон України «Про адміністративний збір», що врегулює питання граничних обсягів плати за адміністративні послуги та забезпечить цільове використання коштів отриманих за надані послуги; забезпечити функціонування центрів надання адміністративних по всій території України, що сприятиме доступності послуг для всіх громадян; привести у відповідність до Закону України «Про адміністративні послуги» функціонування Єдиного державного порталу адміністративних послуг. Необхідно законодавчо встановити що метою діяльності органів місцевого самоврядування є надання адміністративних послуг. Варто також визначити кількісні характеристики послуг, котрі забезпечуються різними рівнями виконавчої влади і місцевого самоврядування. Україна порівняно з іншими європейськими країнами має значні особливості у сфері надання адміністративних послуг.

Список літератури:

1. Коментар до Конституції України / [Авер'янов В.Б., Бойко В.Ф., Борденюк В.І. та інші]; За заг. ред. С.М. Тимченка і Т.О. Коломoeць. – Запоріжжя: ЗНУ, 2009. – 132 с.
2. Стеценко С.Г. Адміністративне право України: навчальний посібник / С.Г. Стеценко. – К.: Атіка, 2007. – 624 с.
3. Европейская хартия о местном самоуправлении. – Страсбург, 1990.
4. Кравченко В.В., Пітнік М.В. Конституційні засади місцевого самоврядування в Україні: Навч. посібник. – К.: Арарат-Центр, 2001. – 176с.
5. Кравченко В.І. Місцеві фінанси України: Навч. посібник. – К.: Знання, КОО, 1999. – 487с
6. Государственное право Германии, т.1, С.65.

КОСТЯ Д.В.,
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

ФІСКАЛЬНА ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ ПО-УКРАЇНСЬКІ АБО УКРАДЕНЕ ПРАВО НА ПРИРОДОРЕСУРСНІ ПЛАТЕЖІ

1 квітня 2014 року Кабінет Міністрів України своїм розпорядженням ухвалив Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [11]. Невдовзі Верховна Рада схвалила Закон України "Про співробітництво територіальних громад" [9], а на початку 2015 року ще й Закон "Про добровільне об'єднання територіальних громад" [7]. Даними документами було дано старт процесу децентралізації влади в нашій країні, тобто передачі значної кількості повноважень від органів державної влади місцевому самоврядуванню. Процеси децентралізації влади у суспільстві, як свідчить практика зарубіжних країн, є надзвичайно складним і тривалим процесом, і в кожному конкретному випадку неповторним, особливим.

Однак, за будь-яких умов передача повноважень від центру до регіонів та окремих громад в межах країни має супроводжуватися фіскальною децентралізацією, яка є одним із ключових компонентів такого процесу. Для того щоб органи муніципалітетів функціонували ефективно, вони природно мають бути наділені достатніми фінансовими ресурсами або ж адекватними джерелами формування власних доходів. Це досягається в основному двома шляхами: або через самостійну їх акумуляцію на місцях (власні доходи), або ж шляхом їх надання із державного бюджету чи бюджетів регіональних утворень. На практиці держави використовують обидва способи одночасно. Що є ключовим у відповідних адміністративних, фінансових та політичних взаємовідносинах між центральним урядом та місцевим самоврядуванням, так це те, якому із цих

способів надається перевага і в якій мірі. Характер перерозподілу публічних фінансових ресурсів між державою та муніципалітетами є віддзеркаленням справжнього політичного режиму та рівня демократії кожної, окремо взятої країни. Варто зауважити, що обидва способи можуть застосовуватись як в унітарних державах, так і федераціях, тобто форма державного устрою тут не є абсолютно визначальною. Так, окремі номінально федеральні держави (наприклад, Венесуела) значно менш децентралізовані, ніж номінально унітарні країни (наприклад, Колумбія) [2].

Серед власних доходів місцевого самоврядування чільне місце займають місцеві податки і збори. Право на такі доходи територіальних громад було підтверджене ще у 1985 році, коли була прийнята Європейська хартія місцевого самоврядування. В останній, серед іншого, зазначено, що: "Принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати *в межах закону*"[4].

Україна ратифікувала Хартію у 1997 році та на його основі Верховна Рада України схвалила відповідний Закон "Про місцеве самоврядування в Україні". У даному Законі чимала увага була приділена саме фінансовій основі місцевого самоврядування. Так, у статті 69 Закону стверджувалось право територіальних громад в особі їх органів встановлювати місцеві податки і збори *відповідно до закону*. Крім того, територіальні громади самостійно (тобто без участі представницьких органів) мали право на підставі рішення зборів громадян за місцем їх проживання запроваджувати місцеві збори на засадах добровільного самооподаткування. Ст. 26 передбачала, що до *виключної* компетенції сільських, селищних та міських рад належить *встановлення* місцевих податків і зборів та розмірів їх ставок у межах, визначених законом, а також затвердження *відповідно до закону* ставок земельного податку, розмірів плати за користування природними ресурсами, що є у власності відповідних територіальних громад [8]. Такі положення

проіснували до кінця 2009 року, доки не був прийнятий Податковий кодекс України.

З прийняттям Податкового кодексу та одночасним внесенням кореспондуючих його нормам змін до Закону "Про місцеве самоврядування в Україні" ситуація, принаймні в нормативно-правовому вимірі, докорінно змінилася. Серед нововведень, зокрема, було і те, що відтепер місцеві ради могли встановлювати лише ті податки і збори, які передбачені Податковим кодексом. А їх, як відомо на сьогодні, лише шість (три у складі податку на майно, єдиний податок, туристичний збір і збір за місця для паркування транспортних засобів). При чому встановлення половини із них є не правом органів місцевого самоврядування, а радше обов'язком з окремими дискреційними повноваженнями щодо визначення ставок платежів або пільг щодо їх сплати. В зв'язку із цим виникає запитання, чи не обмежив законодавець у даному випадку права територіальних громад, а також повноваження їх представницьких органів?

На нашу думку, таке обмеження можна прослідкувати за трьома напрямками. По-перше, істотно звужено зміст терміну *встановлення* податків і зборів. Чи можна вважати встановленням обов'язкового платежу лише визначення одного чи двох (ставки і податкових пільг) елементів його юридичної конструкції. Згідно попередніх редакцій Закону "Про місцеве самоврядування в Україні" в його ув'язці із Законом "Про систему оподаткування" і статтею 92 Конституції місцеві ради не були так жорстко сковані у визначенні "локальних" систем оподаткування. Так, безумовно, визначення переліку податків залишалось за українським парламентом, однак в принципі, *встановлення* більшості елементів місцевих податків залишалось за місцевими радами. По-друге, громади після прийняття Податкового кодексу втратили право запроваджувати місцеві збори на засадах добровільного самооподаткування. І, по-третє, і що водночас найголовніше для нас, виходячи із предмету даної статті, виключна компетенція муніципальних рад була обмежена в частині встановлення розмірів плати за користування природними ресурсами, що є у власності

відповідних територіальних громад, шляхом вилучення відповідного положення із Закону.

В продовження реалізації програми децентралізації (в т.ч. фіскальної) наприкінці доленосного 2014 року було ухвалено два важливі закони: Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" та "Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин" [5, 6]. Однак в розглянутих нами вище аспектах щодо регулювання місцевими радами питань оподаткування ситуацію вказані законодавчі акти не змінили. Місцеві ради наразі не можуть самостійно визначатися із регулюванням обов'язкових платежів за використання природних ресурсів, що знаходяться на території тих громад, які вони представляють.

Переконані, що вищезазначене є порушенням конституційного права територіальної громади на місцеве самоврядування (ст. 140 Конституції), а також істотним обмеженням можливостей громади щодо реалізації її права власності на природні ресурси (ст. 142 Основного Закону). І мова тут іде не лише виключно про ті природні ресурси, на яких право власності громади юридично оформлене певним актом, але і будь-які природні ресурси, які перебувають в межах її території. На них теж поширюється право власності громади, жителів конкретного села, селища чи міста (у сенсі статті 13 Конституції), адже ці жителі у своїй сукупності і формують той Український народ, який згідно згаданої статті Основного Закону є носієм права власності на землю, її надра, атмосферне повітря, водні та інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України [10].

Очевидно, що в даному випадку таке право власності на природні ресурси є свого роду "*розділеним*" між народом та конкретною громадою, – його невід'ємною частиною, які виступають публічними суб'єктами з одного боку, а з іншого – репрезентують собою спосіб реалізації права громадян на отримання частки благ від використання належних всім і кожному природних багатств країни. В такому розумінні право

власності на природні ресурси збоку народу в цілому та окремої територіальної громади носить інструментальний характер.

В свою чергу, роздільність права власності на природні ресурси і його інструментальність з очевидністю передбачає також *подільність публічних благ*, які можуть отримати одночасно від використання природних багатств і народ України в цілому, і конкретна спільнота людей, яка проживає на території, де знаходяться такі природні об'єкти. На сьогодні основною формою отримання зазначених публічних благ у країнах з ринковою економікою є закріплення принципу платності спеціального їх використання та перерозподіл природоресурсної ренти між членами суспільства шляхом встановлення обов'язкових платежів до бюджету. Саме перерозподіл ренти через бюджетну систему країни (держави і бюджетних фондів місцевого самоврядування) дозволяє забезпечити реальну і об'єктивно можливу участь кожного громадянина у користуванні спільним надбанням. На наше глибоке переконання, такий перерозподіл має реалізовуватись як на рівні народу, соціуму взагалі, так і його окремих складових – численних спільнот людей, об'єднаних у територіальні громади. Причому і держава (яка діє від імені народу), і органи місцевого самоврядування (які представляють громади) повинні мати за загальним рахунком однаковий доступ до одних і тих же засобів перерозподілу відповідних публічних благ. Сюди ми також відносимо і їх можливість самостійно встановлювати рентні платежі за користування природними благами.

Адже право репрезентувати громадян онтологічно нічим не відрізняється в обох випадках: і коли ми говоримо про державу та її апарат, і коли ми ведемо мову про громаду та її муніципальні органи. Можливо навіть навпаки, порівняння говоритиме на користь саме територіальної громади, позаяк взаємозв'язок між нею та громадянином значно тісніший і, напевне, менш абстрактний, ніж у випадку із народом і державою. Крім того, громадянин очевидно має більше можливостей впливати на прийняття рішень саме на місцевому рівні, аніж на загальнонаціональному. Тут його право на участь

в управлінні публічними (державними) справами, що гарантоване Конституцією (ст. 38), є більш безпосереднім.

Виходячи з цього, можна дійти висновку, що в період починаючи з 2010 року і по цей час, коли відбувається "фіскальна децентралізація", держава по суті вкрала право місцевих громад розпоряджатися в повній мірі належними їм природними ресурсами. Паралельно із цим вона обмежила право громадян на участь в управлінні публічними справами, а отже й порушила положення статті 22 Основного Закону, яке гласить, що "При прийнятті нових законів або внесенні змін до чинних законів не допускається звуження змісту та обсягу існуючих прав і свобод". Таке звуження змісту права на управління публічними (державними) справами відбулося у двох площинах. По-перше, стосовно можливості встановлення місцевих природоресурсних та інших обов'язкових платежів місцевими радами, а по-друге, щодо можливості їх запровадження громадянами в порядку самооподаткування.

Варто визнати, що уряд зробив багато кроків в напрямку зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування, зокрема, щодо перерозподілу до сільських, селищних і міських бюджетів надходжень від рентної плати за користування природними ресурсами місцевого значення, а також 3 відсотків рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату. Щоправда, в останньому випадку ці 3 відсотки зараховуються лише до бюджетів об'єднаних територіальних громад, а села, селища і міста, що не об'єдналися, отримують лише 1 відсоток, що теж, на нашу думку, є невинуватою дискримінацією між громадами. Крім того, значна частка надходжень від сплати окремих природоресурсних платежів надходить до обласних бюджетів (50 відсотків рентної плати за користування лісовими ресурсами і 45 відсотків за користування водними) [3, ст. 64, 66, 69]. Однак обласні бюджети – це лише додаткова, проміжна ланка між бюджетними надходженнями та їх реальними споживачами – громадянами-членами місцевих громад.

Такий варіант фіскальної децентралізації (фактично бюджетно-перерозподільної) є однобоким та хибує багатьма недоліками. Зокрема, структура перерозподілу надходжень від рентної плати на рівні Бюджетного кодексу не надає жодних фінансових гарантій територіальним громадам. Адже вона неодноразово змінювалась і може змінитись в майбутньому. Також відсутність права у громад чи їх представницьких органів встановлювати місцеві природоресурсні платежі або ж хоча б варіювати ставками вже існуючих, які передбачені в чинному Податковому кодексі, не дає змоги адекватно врахувати додаткову диференційовану ренту, яку отримують користувачі природних об'єктів, що розташовані на території тієї чи іншої громади. Крім того, у муніципалітетів у зв'язку з цим, відсутні стимули для підвищення контролю та відповідальності за місцевий ресурсний потенціал і стан довкілля.

А насправді, як переконує досвід зарубіжних країн (наприклад, Австралії, Канади, Китаю, Індії, ОАЕ, США та ін.), тут існує широке поле для діяльності місцевих громад, які досить творчо і охоче підходять до регулювання оподаткування спеціальної використання природних ресурсів [1, р. 2]. За наявності відповідних повноважень місцеві ради могли б запровадити цілу низку природоресурсних платежів: рентну плату за використання рекреаційних ресурсів, плату на диференційовану, додаткову ренту від використання природних ресурсів – надр, лісокористування, водокористування, землі, плату за використання мисливських угідь або впольовану дичину, податок на вигляд/ландшафт (site-value tax), податок на шумове забруднення, тощо.

Надання права територіальним громадам в особі місцевих рад встановлювати рентні збори за користування природними ресурсами місцевого значення, а також встановлення додаткових платежів стосовно спеціального використання природних об'єктів загальнодержавного значення, які знаходяться на території відповідних сіл, селищ чи міст, переклало б на них частину тягара відповідальності за збереження якості довкілля та місцевого природоресурсного потенціалу і дозволило б в значній мірі

подолати хронічно низьку податкоспроможність та фінансову залежність громад від держави.

Список літератури:

1. Bauer A., Gankhuyag U., Halling S., et al. Natural Resource Revenue Sharing: Executive Summary // [Електронний ресурс] – режим доступу: https://resourcegovernance.org/sites/default/files/documents/ngi_undp_exec-summary.pdf
2. The World Bank Group. Intergovernmental Fiscal Relations. // [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/fiscal.htm>
3. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50-51. – Ст.572.
4. Європейська хартія місцевого самоврядування, підписаної 15.10.1985 р. // Офіційний вісник України. – 2015. – № 24. – Ст. 1418. – Ст. 718, код акта 67165/2013.
5. Закон України "Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин" від 28 грудня 2014 року, № 79-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 12. – Ст. 76.
6. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28 грудня 2014 року, № 71-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 7-8, № 9. – Ст.55.;
7. Закон України "Про добровільне об'єднання територіальних громад" від 5 лютого 2015 року № 157-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 13. – Ст.91.
8. Закон України "Про місцеве самоврядування" від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР (в редакції від 16.01.2009 року) // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст.170.
9. Закон України "Про співробітництво територіальних громад" від 17 червня 2014 року № 1508-VII // Відомості Верховної Ради. – 2014. – № 34. – Ст.1167.
10. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України Законом України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
11. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 квітня 2014 р. № 333-р "Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні" // Офіційний вісник України. – 2014. – № 30. – Стор. 18. – Ст. 831, код акта 72156/2014.

КРАЙНІЙ П.І.,
асистент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

КАТЕГОРІЯ «РОЗКОШІ» ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ ЗА КОРДОНОМ

Безперечним і загально визнаним є те, що забезпечення максимальної кількості індивідів загальним набором базових потреб суспільства в ХХІ столітті є одним із головних пріоритетів сучасних держав. В погоні за даною ціллю в першу чергу ставиться питання про зменшення матеріального розриву між найбагатшими та найбіднішими. Не дивлячись на здавалось би благу ціль, її досягнення на справді не є таким легким як видається. Це полягає не лише в тому що з кожним роком спостерігається тенденція зростання кількості бідного населення планети і як наслідок ставиться завдання посилити політику оподаткування заможних. Проблема криється у здавалось би простій та очевидній речі: які об'єкти розкоші підпадають під оподаткування та якими критеріями вимірювати стан співвідношення багатих із бідними.

Так, сучасна економічна думка використовує в якості інструменту цікавий та прогресивний коефіцієнт Джині (названий на честь італійського економіста Корадо Джині – П.К.), який доводить наступне: чим коефіцієнт більший, тим більша пірва між багатими та бідними.

До прикладу, 1% означає що в країні досягнуто максимальної рівності між різними верствами населення, а 100% показує що в країні одна особа володіє всім доходом. Слід зазначити, що вказаний індекс, не дивлячись на його критику знайшов своє практичне застосування в альманасі ЦРУ «Всесвітня книга фактів», де щороку оновлюються дані зокрема й щодо стану розриву в доходах між верствами різних країн з врахуванням вказаного індексу [1].

Що стосується країн заходу, зокрема країн-членів Європейського Союзу, то найнижче значення вказаного показника у 2014 р. мала Словенія — 25%, найвище — Латвія — 35,5%.

Найближчі три роки уряд України обіцяє стримувати поглиблення прірви між доходами заможних і бідних українців, не допускаючи нерівності розподілу в країні більше ніж у 35%. Таку стратегічну ціль він поставив собі до 2020 року. В цілому непогано, як для країни, що розвивається. Хоча до цього часу могло би бути й краще [2].

Цікаво, що пік нерівномірності у доходах українців спостерігався в далекому 1995 році, коли показник сягав рекордних 39%. Чесно кажучи, не хотілося б знову потрапити у ті час. Росіяни, до речі, десь на тому рівні і застрягли – їх показник Джині сьогодні становить 40,5%.

Численні соціологічні дослідження стверджують, що чим більш демократичною є країна – тим менша в ній нерівність населення по доходах. Країни, що розвиваються, характеризуються більшою нерівністю, ніж розвинені.

Так, найменша відмінність у доходах помітна у скандинавських країнах, де коефіцієнт Джині становить близько 27% (у Швеції, наприклад). У країнах із найбільшою нерівністю — Південно-Африканській Республіці, Республіці Сейшельські острови — цей показник становить приблизно 63%. Серед 28 країн-членів ЄС найнижче значення вказаного показника у 2014 р. мала Словенія — 25%, найвище — Латвія — 35,5%.

Щодо України, то тут спостерігається своєрідний феномен. За даними «Доповіді про людський розвиток 2015» Програми розвитку ООН, що базується на звітах національних статистичних агентств, індекс Джині в Україні минулого року становив 24%, тобто був чи найнижчим в Європі! Скажи якому шведу – то й не повірить [2].

Фахівці стверджують, що не відповідність вказаного індексу Джині в Україні зумовлена тим, що статистичні відомості, які подаються для його формування або викривлені статистично або лише частково відповідають дійсності. Тому видається, що з цифрової точки зору Україна чи не найкраща в Європі!

Однак, вказані розриви в обсязі доходів між різними верствами населення існував завжди. Про те, після утвердження та сповідування тез про те, що людина є найвищою цінністю і держава фактично слугує інструментом в «руках» індивіда, вона перебрала на себе роль диригента у такому складному по складу виконавців оркестрі та тексту твору, що його виконують. Саме тому, країни заходу, починаючи з XVII-XVIII століття розпочали застосовувати оподаткування осіб, які мали значно більшу кількість доходу порівняно з іншими членами суспільства. Що являлось об'єктом оподаткування? Які об'єкти оподатковувати сьогодні? Ось ці питання ставляться сьогодні урядами різних країн, в різних коточках світу.

Звичайно, категорія розкіш доволі складна для визначення, і, напевне, в кожній країні визначатиметься вона по-різному. Але беззаперечним залишається одне. Як влучно зауважує один із провідних економістів XXI століття Тома Пікетті «Слід уникати будь-якого економічного детермінізму: історія розподілу багатств завжди має більше політичне підґрунтя і не може зводитися до одних лише економічних механізмів... Історія нерівності залежить від уявлень економічних, політичних і соціальних агентів про те, що справедливо, а що ні, від взаємовідносин між цими агентами і від колективного вибору, який з цього виникає; вона складається з того, що роблять всі зацікавлені агенти» [3, с.39].

Напевне, варто розглядати вказану категорію кризь призму відповідної нерівності, які виникають в між різними верствами населення. Тим більше, вказане поняття для його кращого розуміння справді варто розглядати через мультизв'язок між економікою, правом, соціологією.

Слід погодитись із Шакіровою Р.К. про те, що «В юридичній практиці відсутнє визначення термінів «розкіш» і «надспоживання». Чітких критеріїв, що визначають приналежність об'єкта до предметів розкоші, не існує, кількісні та якісні параметри розкоші змінюються в залежності від рівня соціально-економічного розвитку суспільства» [4].

Варто зазначити, що Україна, в силу складної економічної та соціальної ситуації, проблема істотної нерівності в доходах з кожним роком стає гострішою. І одним із можливих інструментів подолання даного становища є запровадження та використання так званого податку на розкіш. Однак, як показує досвід використання даної методи за кордоном, остання застосовується в кожній країні індивідуально. Це спричинено в першу чергу тим, що об'єкт оподаткування є специфічним. Поява податку на розкіш в Європі датується XVII-XVIII ст. Вказаний податок сплачують низкою країн таких як: Франція, Великобританія, Хорватія, Італія, Греція.

У Великобританії застосовується Гербовий збір на нерухомість, сплата якого проводиться при купівлі товару. Податкова ставка змінюється в залежності від ціни нерухомості, що купується: 1% - для квартир і будинків, оцінених в 125-250 тис. ф. ст., 3% - якщо вони коштують 250-500 тис. ф. ст., 4% - для об'єктів, ціна яких більше 500 тис. ф. ст.

У Сполучених Штатах Америки застосовується податок на нерухомість в розмірі 1-2% від ринкової вартості за рік, а також податок на спадщину по прогресивним ставками (понад 18% на нерухомість низької вартості і до 55% на нерухомість, ціна якої становить понад 3 млн. дол.).

У Франції податком обкладаються сімейні пари, чия власність в сукупності оцінюється більше ніж 750 тис. Євро, при цьому розмір доходу за рік не береться до уваги. Ставка податку зростає відповідно до збільшення вартості об'єкта [5].

У багатьох країнах, де запроваджено податок на розкіш, він має локальне значення і спрямований на вирішення конкретних завдань. В Італії такий податок має місце в Сардинії і застосовується відносно власників габаритних яхт, оскільки дані яхти завдають шкоди природі. Податок діє відносно власників і відпочиваючих, які приїжджають в порти Капрі і Таорміна на яхтах завдовжки понад 14 м. В інших курортних районах Італії податком обкладаються надпотужні джипи певних марок, використання яких негативно діє на навколишнє середовище [6].

У більшій частині розвинених держав застосовується прогресивна шкала прибуткового оподаткування. Верхня і нижня ставка податку розрізняються приблизно в 2-8 разів. Найбільший податок з доходів населення в Японії, Бразилії, Фінляндії складає відповідно 50, 27,5 та 35% і береться з доходів, що перевищують 10 тис. дол. США на місяць. В Японії найменші працівники, які мають дохід за рік нижче 1,3 млн ієн, прибутковий податок не платять. Однак з більшої частини населення стягується податок за ставкою в 30-35%. У Китаї найменша ставка прибуткового податку дорівнює 5%, а найбільша - 45%. У Німеччині спеціальний податок з багатих верств населення скасували в 1997 року, в ті роки він становив 1% від вартості майна. В даний час в країні застосовується досить сувора різномірівна ставка прибуткового податку. Максимальні ставки мають тенденцію до збільшення: відносно недавно верхній поріг оподаткування було піднято з 42 до 45%.

Відповідну частку доходу неодружені німці відраховують за умови, що їх зарплата перевищує 250 тис. Євро на рік, з сімейних громадян податок стягується з доходу понад 500 тис. євро в рік. Зауважимо при цьому, що в 2012 р. в Німеччині були організовані і пройшли масштабні мітинги, що закликають до повернення податку на розкіш [4].

Франція відома податком на надприбутки, що стягуються за ставкою 75% з доходів, що перевищують 1 млн євро за рік. Податок має обмежений термін дії і покликаний підтримати фінансову систему країни і сприяти встановленню соціальної справедливості. Крім того, у Франції встановлений «солідарний податок на стану», що функціонує вже 30 років. На даний момент його платять приблизно 600 тис. Чоловік, в 2011 році він поповнив державну скарбницю на 4,2 млрд євро. Об'єктом оподаткування є все рухоме і нерухоме майно фізичних осіб вартістю понад 1,3 млн. євро. Відповідно до закону, що застосовується з 2011, податок нараховується за ставкою 0,25% з майна, фактична вартість якого становить від 1,3 до 3 млн євро, і 0,5% з власності, ціна якої перевищує 3 млн євро [7].

У Швеції стягується податок з багатого населення, який до 2007 р. застосовувався в розмірі 1,5% на накопичення понад 1,5 млн шведських крон (214 тис. Дол. США) для неодружених або розлучених осіб і такий же відсоток на накопичення більш 3 млн крон для сімей. Ці відомості призводять до закономірного висновку, що процес формування внутрішньої податкової політики пов'язаний з особливостями економічної і фінансової системи країни, її історією, споживацькою культурою, відокремлено сформованими традиціями та іншими факторами. Це говорить про те, що щонайменше необачно сліпо копіювати чужий досвід, не враховуючи унікальність своєї держави.

При цьому варто зауважити, що поняття «розкіш» прийшло з латинської мови, де спочатку означало «рясну родючість», потім значення слова змінилося, і воно стало позначати марнотратство, надмірності і навіть розпуста.

Поняття «розкіш» було запозичене більшістю європейських мов і стало позначати витрати при виробництві товарів і їх використанні, що виходять за рамки необхідного, а також певні аспекти способу життя.

Таким чином, розкіш - досить розпливчастий і до певної міри навіть сумнівний термін, зміст якого обумовлюється устроєм даного суспільства, його структурою, особливостями культури і економічними умовами. Екскурс в минуле був би дуже цікавий з історичної і культурологічної точок зору. Однак сьогодні це становить для нас інтерес лише настільки, наскільки отримані завдяки цьому знання можуть впливати на думки і вчинки сучасних людей.

Те, що було розкішною в Стародавній Греції чи Римі, сьогодні практично не вважається такою, а ось європейське уявлення про розкіш, який сформувався в 18 - 19 століттях, до цих пір робить свій вплив на людей. Викликані індустріалізацією масштабні зміни в суспільстві, переривається двома світовими війнами, призвели до ряду змін в соціальному житті, обумовлених новими технологіями, причому більшість людей ще не усвідомило всю силу їх впливу.

Таким чином, до числа позитивних результатів введення податку на розкіш можна зарахувати:

1) посилення фіскальної функції податкової системи, збільшення доходів державного бюджету;

2) підвищення регулюючого ефекту оподаткування;

- вирівнювання соціально-економічного становища різних верств населення країни, регулювання рівня споживання певного виду товарів;

3) розширення масштабів податкових повноважень органів влади субнаціонального рівня за умови, що податок регулюється і надходить в бюджети відповідних рівнів.

Негативні наслідки оподаткування надприбутків і предметів розкоші в країні виражаються в наступному:

1) витрати на адміністрування податку на розкіш можуть перевищувати суму доходів від його справляння;

2) введення податку стає чинником, що знижує рівень інвестиційної активності і інновацій в країні;

3) податок призводить до дивестицій і відтоку капіталу з країни;

4) скорочується внутрішнє споживання дорогих товарів, приводячи до масового придбання їх за кордоном;

5) посилюються процеси еміграції активної, працездатної, заможної частини населення країни;

6) збільшуються тенденції до порушення податкового законодавства.

Список літератури:

1. The World factbook Електронний ресурс: <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook>.

2. Нерівність доходів по-українськи: «гірше» ніж в Гондурасі, «краще» ніж у Швеції. Електронний ресурс: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2162366-nerivnist-dohodiv-poukrainski-girse-niz-u-gondurasi-krase-niz-u-svecii.html>.

3. Пикетти Т. Капитал в XXI веке / Т. Пикетти ; пер. с фр. А. А. Дунаев ; науч. ред. пер. А. Ю. Володин. – М.: АдМаргинем Пресс, 2015. – С.39.

4. Шакирова Р. Концепция налога на роскошь: зарубежный опыт, отчетвенная практика и альтернативы // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2016. №1 (33).

5. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. М.: Юнити, 2012. 375с.

6. Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. URL: <http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=442151-4&02> (дата обращения: 20.04.2014)

7. Николаева Е.В. Сравнительный анализ налога на роскошь в зарубежных странах. Оценка перспектив для России // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2014. № 5 [Электронный ресурс]. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2014/05/5225> (дата обращения: 17.10.2014).

НЕСТЕРЕНКО Л.Б.,
асистент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

**ПРОБЛЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ
ЗЕМЕЛЬНОГО ПОДАТКУ ЯК ДЖЕРЕЛА ДОХОДІВ
МІСЦЕВОГО БЮДЖЕТУ**

Децентралізація в Україні передбачає створення потужних спроможних територіальних громад. Спроможною є така громада, в якій місцеві джерела наповнення бюджету, інфраструктурні та кадрові ресурси є достатніми для вирішення її органами місцевого самоврядування питань місцевого значення, передбачених законодавством, в інтересах жителів громади. Для створення належного життєвого середовища територіальної громади органи місцевого самоврядування повинні мати у своєму розпорядженні достатньо фінансових ресурсів. Базовим джерелом доходів бюджетів органів місцевого самоврядування є місцеві податки. Збільшення їх частки у власних доходах місцевих бюджетів є одним із пріоритетних завдань для органів місцевого самоврядування. Оскільки земля в багатьох територіальних громадах є основним багатством та потенційним постійним джерелом доходів, саме на земельний податок потрібно звернути особливу увагу.

Оподаткування землі як майна було предметом дослідження багатьох відомих вчених. Серед них варто відмітити дослідження Гаврилюк Р.О., Мірошніченка А.А., Носіка В.В., Хохуляка В.В., Шульги Т.М., Ялбулганова А.А. Вчені приділяли увагу особливостям землі як об'єкту власності, визначенню податково-правової сутності земельного податку, його характерних ознак та особливостей, аналізували юридичну конструкцію земельного податку. Основними причинами низької дохідності від оподаткування землі, на думку Гаврилюк Р.О. є непрозорість ведення державного земельного кадастру та інвентаризації земель [1, с. 81]. Саме окремим проблемам

адміністрування земельного податку як джерела наповнення місцевих бюджетів присвячене дане дослідження.

Земельний податок - це встановлений законодавчим органом та забезпечений державним примусом грошовий платіж у бюджет, що сплачується власниками землі – фізичними і юридичними особами на засадах обов'язковості, односторонності та індивідуальної безвідплатності з метою задоволення загальносуспільних потреб [12, с. 4].

Відповідно до Податкового кодексу, земельний податок належить до переліку місцевих податків та зборів, установа яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Він сплачується в складі податку на майно як плата за землю [6]. Дане положення відповідає ст. 143 Конституції України, якою визначено, що органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки та збори [3].

Основу податкового адміністрування становлять положення ст. 7 Податкового Кодексу, які вимагають під час встановлення податку обов'язково визначати, у тому числі й такі елементи як: платник податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку [6]. Загалом юридична конструкція земельного податку визначена Податковим кодексом. Відповідно до ст. 12 даного нормативного акту до повноважень органів місцевого самоврядування віднесено прийняття рішення про встановлення земельного податку, зміну розміру його ставки (в межах визначених законодавством), визначення порядку справляння чи надання податкових пільг [6]. Дане рішення набирає чинності з початку бюджетного періоду. Таким чином, місцева влада не вирішує питання про те, хто є платником податку, це врегульовано на законодавчому рівні.

Платником земельного податку може бути лише власник землі. Такий висновок слідує з самої природи податку. Згідно Земельного кодексу земля може перебувати в державній, комунальній та приватній власності. Відповідно до ст. 80 Земельного кодексу суб'єктами права приватної власності на

землю є громадяни та юридичні особи; комунальної власності - територіальні громади, які реалізують це право безпосередньо або через органи місцевого самоврядування; державної - держава, яка реалізує це право через відповідні органи державної влади [2]. Вимоги щодо оформлення прав на земельні ділянки однакові для всіх власників. Відповідно до Земельного кодексу право власності на земельну ділянку виникає з моменту його державної реєстрації. Проблемою залишається розмежування земель різних форм власності, зокрема державної та комунальної.

Відповідно до законодавства землями комунальної власності відповідних територіальних громад вважаються: а) земельні ділянки: на яких розташовані будівлі, споруди, інші об'єкти нерухомого майна комунальної власності відповідної територіальної громади; які перебувають у постійному користуванні органів місцевого самоврядування, комунальних підприємств, установ, організацій; б) всі інші землі, розташовані в межах відповідних населених пунктів, крім земельних ділянок приватної та державної власності.

Землі за межами населених пунктів належать до державної власності, а це переважно землі сільськогосподарського призначення. Саме вони потенційно можуть приносити дохід громадам. У зв'язку з децентралізаційними процесами було прийнято рішення, що дозволило пришвидшити передачу земель за межами населених пунктів у власність об'єднаних територіальних громад.

Основні нормативні акти, які дозволяють юридично оформити таку передачу це – ст. 117 Земельного кодексу, яка називається: "Передача земельних ділянок державної власності у комунальну власність чи земельних ділянок комунальної власності у державну власність" [2]; розпорядження Кабінету Міністрів України, яке зобов'язує Держгеокадастр провести таку передачу в частині земель об'єднаних територіальних громад [4]; стаття 26 Закону України «Про місцеве самоврядування», яка регламентує обов'язкове узгодження дій Держгеокадастру з органом місцевого самоврядування в перехідний період передачі земель [9]. Загалом механізм схожий на процедуру

передачі землі громадянам, тільки приймаючою стороною виступає об'єднана територіальна громада.

Чи буде громада в такому випадку платником земельного податку? На думку вченої Шульги Т.Г., перебування земель у власності територіальних громад, які відповідно до законодавства України є юридичними особами, обумовлює необхідність вирішення питання щодо можливості їх оподаткування [13]. Згідно з законом всі форми власності на землю є рівними. Отже, на перший погляд, оподаткування земель комунальної власності має здійснюватися на загальних засадах. Проте, такий висновок є дещо поспішним. Комунальна власність на землю забезпечує не приватні, а суспільні інтереси, зокрема, всіх жителів села, селища чи міста. Потрібно враховувати особливості правового статусу територіальної громади як власника. Ст. 142 Конституції України передбачає, що рухоме і нерухоме майно, доходи місцевих бюджетів, інші кошти, земля, природні ресурси, які знаходяться у власності територіальних громад сіл, селищ, міст, районів в містах, складають матеріальну і фінансову основу місцевого самоврядування [3]. Отже, територіальна громада – суб'єкт, який отримує бюджетні доходи не може виступати платником податків, в тому числі земельного податку [13, с. 293]. Такої ж думки Гаврилюк Р.О., яка зазначає, що у випадку, коли мова йде про земельний податок, не можна застосовувати принцип «податок сплачує лише власник», інакше виникає парадокс – держава і органи місцевого самоврядування сплачуватимуть податок самі собі [1, с. 25-26].

З власником безпосередньо пов'язаний наступний важливий елемент юридичної конструкції земельного податку – об'єкт оподаткування. Ним є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, земельні частки (паї), які перебувають у власності [6]. Відомості про ці земельні ділянки повинні бути занесені до Державного земельного кадастру. Останнє означає, що земельна ділянка є сформованою, як об'єкт цивільних прав (встановлено межі, певне місцем розташування та визначено відповідне право). Проте це не завжди свідчить про те, що право на неї оформлене.

Право на земельну ділянку вважається належним чином

оформлене, якщо ділянці присвоєно кадастровий номер та відомості про право (власності чи користування) занесені до державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень.

Присвоєння кадастрових номерів почалося з 2002 року. До цього земельні ділянки надавалися у власність та користування без такого номера та без занесення відомостей до Державного земельного кадастру, на підставі видачі державних актів. Законодавством не передбачено обов'язковості для громадян заміни державного акта старого зразка на державний акт нового зразка з кадастровим номером. Тобто, громадяни не втратили своє право на землю до сьогодні. Але даних про ділянки, власниками яких вони є, немає в офіційних систематизованих документах. З точки зору формального права, такі земельні ділянки не можуть бути об'єктами оподаткування. Власники та користувачі землі є, але нарахувати їм податок юридично неможливо.

На думку представників Державної фіскальної служби, такі суб'єкти, котрі не сформували свої земельні ділянки та не оформили прав на неї, створюють підстави для виникнення ризиків податкового адміністрування плати за землю: неотримання податкових зобов'язань; унеможливлення взяття суб'єкта, що неправомірно використовує земельну ділянку, на податковий облік, що створює умови для ухилення від справляння плати за землю; отримання податкових зобов'язань у неповному обсязі; унеможливлення встановлення контролю за об'єктом оподаткування для суб'єкта, що неправомірно використовує земельну ділянку, у разі відсутності відомостей у Кадастрі щодо місця розташування, розміру земельної ділянки, її меж та нормативної грошової оцінки окремої земельної ділянки [5].

Тому, керуючись принципом платного використання земельних ділянок, можна стверджувати, що кожний суб'єкт (за виключенням тих, що звільняються від сплати такого податку), який володіє, користується земельною ділянкою, має сплачувати податок у розмірі, встановленому органом місцевого самоврядування.

В окремих випадках, податкові органи, при визначенні обов'язку сплачувати податок на земельні ділянки без належно

оформленого права, осіб - власників будівель/споруд, що не зареєстрували право власності чи користування на відповідні земельні ділянки, прирівнюють до наймачів таких земельних ділянок у розумінні ст. 796 Цивільного кодексу України. На нашу думку, не можна застосовувати дану статтю по аналогії, оскільки в ній йдеться скоріше про орендне землекористування. А орендні землекористувачі не є платниками земельного податку згідно з Податковим кодексом України.

Разом з тим особа, яка не оформила належним чином право власності або право користування земельною ділянкою, але володіє нерухомими майном, на яке право власності оформлене і яке знаходиться на такій земельній ділянці, в розумінні чинного законодавства є платником земельного податку.

Докази цього твердження знаходимо в судовій практиці. Наступна правова позиція була викладена в рішенні Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 26 лютого 2018 року справа № 804/6538/17. Відповідно до ч. 1 ст. 20 Земельного кодексу України, особа, яка набула права власності на будівлю чи споруду стає користувачем земельної ділянки на тих самих умовах, на яких вона належала попередньому власнику. Це відповідає загальному принципу цілісності об'єкту нерухомості із земельною ділянкою, на якій цей об'єкт розташований. Керуючись даними положеннями суд зазначив, що оскільки користування будівлею (спорудою) неможливо без користування земельною ділянкою, на якій вона розташована, а плата за землю справляється саме за користування земельною ділянкою, обов'язок щодо сплати сум податкових зобов'язань зі плати за землю у власника будівлі (споруди) виникає не з дати оформлення права землекористування, а з дати фактичного користування земельною ділянкою.

Таким чином, доводи позивача з приводу того, що він стане платником земельного податку лише з моменту реєстрації права власності на земельну ділянку є спростованими [10].

Подібні правові висновки викладено в Рішенні Окружного адміністративного суду міста Києва від 31.05.2018 р. (справа №826/8475/17), постанові Верховного Суду України від 12.09.2017 (справа №21-3078a16), та зрештою в постанові

нового Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 16 травня 2018 року (справа №П/811/1839/16) [8].

Проте, на нашу думку, не можна узагальнювати всі випадки неоформленого використання земельних ділянок. Одним із основних аргументів судів є застосування положень ст. 5 Податкового кодексу, де визначено, що Податковий кодекс є спеціальним нормативним актом по відношенні до інших у питаннях, що стосуються оподаткування. Тому, при нарахуванні земельного податку важливо чітко дотримуватися положень пункту 287.6 ст. 287 ПК України – при переході права власності на будівлю, споруду (їх частину) податок за земельні ділянки, на яких розташовані такі будівлі, споруди (їх частини), з урахуванням прибудинкової території сплачується на загальних підставах з дати державної реєстрації права власності на таку земельну ділянку.

А положення п. 287.8 ст.287 ПК України про те, що «власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилу будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями (їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації права власності на нерухоме майно» [6] потрібно застосовувати у поєднанні з ч. 2 ст. 42 Земельного кодексу України. Згідно з якою землі під багатоквартирними будинками передаються у спільну сумісну власність чи постійне користування співвласникам багатоквартирного будинку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [2]. Даний порядок ще на стадії розробки. Це важливо, оскільки немає чітко визначеної процедури яким чином податковий орган вирахуватиме площу земельної ділянки, на яку нараховуватиме земельний податок, якщо немає даних в Державному земельному кадастрі. В іншому випадку, можна спокійно нараховувати земельний податок з моменту оформлення прав на нерухомість, навіть без реєстрації прав на землю під нею.

Можна зробити висновок, зважаючи на те, що використання землі в Україні є платним, податковий орган має право та законні підстави нарахувати суми земельного податку та надіслати податкове повідомлення-рішення про внесення

податку у випадку отримання від відповідних органів виконавчої влади, що реалізують державну політику у сфері земельних відносин та у сфері державної реєстрації речових прав на нерухоме майно інформації, що необхідна для обчислення і справляння плати за землю, навіть стосовно земельної ділянки, на яку не оформлені правостановлюючі документи, але яка перебуває у фактичному користуванні. При цьому, на нашу думку, обов'язковим є факт наявності сформованої земельної ділянки, дані про яку внесено до Державного земельного кадастру.

Земельний податок може бути гарним джерелом наповнення місцевого бюджету. Проблемою залишається належне адміністрування податку, оскільки Державний земельний кадастр, який містить дані щодо бази оподаткування ще не сформований до кінця. Фактичних постійних користувачів і власників земельних ділянок є достатньо, але вони не спішають оформити належні їм земельні ділянки відповідно до чинного законодавства. У них наявний високий рівень прагнення уникнути сплати земельного податку, відсутнє відчуття відповідальності власника земельної ділянки, низька податкова культура та немає усвідомлення того, що кошти які вони сплатять в рахунок податку будуть витрачені на задоволення їх публічного інтересу чи інтересу територіальної громади. Сподіваємося, що в об'єднаних територіальних громадах ситуація зміниться, оскільки з'явилися реальні механізми контролю за витрачанням коштів бюджету.

Список літератури:

1. Гаврилюк Р.О. Право майнового оподаткування в Україні: історія та сучасність: навч.-метод. посібник. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2015. – 88 с.
2. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III. Електронний ресурс: URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

3. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Електронний ресурс: URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/254к/96-вр>

4. Питання передачі земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної власності у комунальну власність об'єднаних територіальних громад. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 31 січня 2018 р. № 60-р. Електронний ресурс: URL: <https://zakonodavstvo.com/kabinetu-ministriv-rozporyadjennya/rozporyadjennya-vid-sichnya-2018-pitannya327745.html>

5. Про забезпечення податкового адміністрування плати за використання безпідставно набутих земельних ділянок. Лист ДФС України від 06.02.2017 №2709/7/99-99-12-02-03-17. Електронний ресурс: URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/print-71411.html>

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. Електронний ресурс: URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

7. Постанова Верховного Суду України від 12.09.2017 р. по справі № 21-3078а16 [Електронний ресурс]. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/\(documents\)/D175EF09B886D66BC225819C0044F51F](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/(documents)/D175EF09B886D66BC225819C0044F51F)

8. Постанова Верховного Суду України від 16.05.2018 р. по справі № П/811/1839/16 [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74077915>

9. Про місцеве самоврядування в Україні. Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. Електронний ресурс: URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/280/97-вр>

10. Рішення Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 26 лютого 2018 р. по справі № 804/6538/17. [Електронний ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/73898083>

11. Рішення Окружного адміністративного суду міста Києва від 31.05.2018 р. по справі №826/8475/17. [Електронний

ресурс] // Єдиний державний реєстр судових рішень. – URL:
<http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/74373787>

12. Хохуляк В.В. Правове регулювання земельного податку в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. – Ірпінь, 2003. - 18 с.

13. Шульга Т.М. К вопросу о земельном налоге как форме платы за землю. // Порівняльно-аналітичне право. - 2013. - № 3-1. - С. 292-295.

ФЕДОРЧУК М.Д.,
асистент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

**ТРАНСФОРМАЦІЯ ДОКТРИНИ МІСЦЕВИХ
ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ В УКРАЇНІ:
ЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ VERSUS ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ**

Оскільки в людей, які проживають на певній території є спільні потреби, то й необхідні адекватні форми задоволення цих потреб. Згідно з антропосоціокультурною доктриною податкового права, такою формою забезпечення суспільного добробуту та інтересів жителів певної громади є місцеві податки та збори. На основі антропосоціокультурного підходу до розуміння податкового права, Р.О. Гаврилюк обґрунтовує податкове право як основоположний спосіб співбуття індивідів у соціумі щодо задоволення їх спільних для всіх чи переважної більшості їх життєвих потреб [1].

Антропосоціокультурна доктрина податкового права є протилежністю етатистської доктрини, яка пов'язує податкове право з правом публічного суб'єкта (держави, органу місцевого самоврядування). Як стверджує Р. О. Гаврилюк, етатистська доктрина податкового права субстанційної держави є феноменом конкретної історичної та соціокультурної епохи. Вона породжена таким же конкретним історичним і соціокультурним явищем, як субстанційна держава. Субстанційна держава вважає людей, як масу, натовп, який потребує керівника [2, с.132-133]. Відповідно до етатистської податково-правової доктрини, місцеві податки є атрибутом органів місцевого самоврядування та необхідні для забезпечення в першу чергу їхньої діяльності. Вважається, що місцеві податки є обов'язком людей відповідної територіальної громади і необхідність їх справляння зумовлена потребою, в першу чергу, для забезпечення інтересів діяльності відповідного органу місцевого самоврядування.

В Україні доктринальне розуміння місцевих податків та їх законодавче регулювання завжди перебувало в стані трансформації. Місцеві податки та збори істотно почали реформуватися починаючи з 2014 року. Саме з того періоду відбувається реформа децентралізації влади, відповідно до положень Європейської Хартії місцевого самоврядування та впроваджується на основі Концепції реформи місцевого самоврядування та територіальної організації влади [3]. Розпочалася реалізація даної реформи в першу чергу з впровадження фінансової децентралізації, а саме були внесені зміни до Бюджетного та Податкового кодексів України щодо передачі органам місцевого самоврядування додаткових бюджетних повноважень і закріплення стабільних джерел доходів для їх реалізації [4]. Раніше діюча система місцевого оподаткування забезпечувала місцеві бюджети низькою часткою власних доходів, і як наслідок це обмежувало фінансові можливості місцевого самоврядування, які достатньо не могли забезпечувати публічні потреби жителів територіальної громади.

Коли мова йде про спільні потреби людей, які проживають в межах одного територіального утворення, то суб'єктом забезпечення цих потреб є місцеве самоврядування, яке являє собою організацію, що складається з індивідів, котрі координують свої дії, щоб досягти спільних цілей. А щоб забезпечити ці інтереси, органи місцевого самоврядування повинні володіти певними фінансовими ресурсами, яких повинно бути достатньо для забезпечення публічних потреб. Відповідно до антропосоціокультурної доктрини розуміння податкового права, публічні суб'єкти (в тому числі органи місцевого самоврядування), встановлюючи податки та збори, не повинні мати власних потреб та інтересів. Дані суб'єкти, як зазначає Р.О. Гаврилюк, є лише інструментом задоволення публічних потреб окремих індивідів, їх співтовариств і соціуму в цілому» [1, с.590].

В Хартії місцевого самоврядування визначено, що «принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в

межах закону» [5]. Проте яка частка в бюджеті місцевого органу повинні складати такі доходи, Хартія місцевого самоврядування не визначає. Відповідно до ст. 143 Конституції України право встановлювати місцеві податки і збори належить органам місцевого самоврядування [6]. Проте вони встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України.

Особливістю місцевих податків є те, що вони справляються для задоволення потреб жителів відповідних територіальних громад. Місцеві податки можна вважати однією з першочергових форм задоволення спільних потреб людей певного територіального утворення. Адже суспільні блага, послуги, які надаються в результаті сплати місцевих податків є найбільш наближеними до споживачів цих благ, тобто людей, які проживають в межах відповідного територіального утворення. Це знайшло своє місце в бюджетному законодавстві, так зокрема, ст. 7 Бюджетного кодексу України закріплює принцип субсидіарності, що ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання гарантованих послуг до їх безпосереднього споживача [7]. Також даний принцип закріплений в Європейській хартії місцевого самоврядування, в якій визначається, що «публічні повноваження, як правило, здійснюються переважно тими органами публічної влади, які мають найтісніший контакт з громадянином» [5].

Впровадження системи місцевих податків та зборів в Україні розпочалось у 1992 році, в той час як був прийнятий Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки та збори». В той час існував такий перелік місцевих податків та зборів: готельний збір; збір за паркування автомобілів; ринковий збір; збір за видачу ордера на квартиру; збір з власників собак; курортний збір; збір за участь у бігах на іподромі; збір за виграш на бігах; збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; податок з реклами; збір за право використання місцевої символіки; збір за право проведення кіно- і телезйомок; збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей; комунальний податок; збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон;

збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі. До даного переліку вносилися неодноразово зміни, проте місцеве оподаткування залишалося неефективним. Адже законодавчо закріплені місцеві податки та збори не могли належним чином впроваджуватися на місцях через відсутність умов (наприклад, збір за участь у бігах на іподромі, збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон), а деякі податки та збори були важкими для справляння та малоефективними (наприклад, збір з власників собак). У 1997 році були внесені зміни до Закону України «Про систему оподаткування» щодо системи місцевих податків та зборів, проте місцеве оподаткування надалі залишалося не здатним забезпечити в повній мірі інтереси жителів територіальних громад. У 2010 році з прийняттям Податкового кодексу України істотно змінилася система місцевих податків та зборів, були виключені малоефективні податки та збори. Проте система місцевого оподаткування надалі перебуває в умовах реформування, змінюється перелік місцевих податків та зборів, ставки.

Чинним Податковим кодексом України визначено такий перелік місцевих податків та збірв: податок на майно (складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю); єдиний податок; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір [8]. Найбільшу питому вагу у структурі місцевих податків і зборів займають надходження від податку на майно (в частині плати за землю (55%) та єдиного податку (понад 40%) [9].

В Україні останніми роками існує тенденція до зростання частки податкових надходжень до місцевих бюджетів. Цьому сприяє і реформа децентралізації, зокрема фінансова децентралізація, яка дає змогу покращити фінансову спроможність місцевих бюджетів. Фінансова децентралізація являє собою процес розподілу функцій, фінансових ресурсів і відповідальності за їх використання між центральним і локальним рівнями публічного урядування. У зарубіжних країнах використовується термін «фіскальна децентралізація»,

зміст якої розкривається через три основні аспекти: децентралізація видатків (надання місцевому самоврядуванню фінансових ресурсів для здійснення повноважень); децентралізація доходів (закріплення за місцевим самоврядуванням переліку власних доходів та право самостійно встановлювати їхні розміри); процесуальна і організаційна самостійність (право місцевого самоврядування формувати, затверджувати фінансові плани, бюджети тощо) [10].

Фінансова децентралізація має переваги, оскільки сприяє зростанню власних надходжень місцевих бюджетів, тим самим надаючи органам місцевого самоврядування можливість спрямовувати ці кошти на задоволення потреб жителів територіальної громади. Позитивний ефект фінансової децентралізації підтверджується і офіційними звітами щодо фінансової децентралізації. Так, звітом, підготовленим Кабінетом Міністрів України та Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України підтверджується висновок, що завдяки фінансовій децентралізації зміцнилися місцеві бюджети, що підтверджується статистикою. У 2007-2010 роках частка місцевих податків та зборів у місцевих бюджетах складала лише 1,1%-1,4%, а починаючи з 2011 року і до 2014 року вона зросла до 8,8%, а в 2016 році вже становила – 27,1% [9]. Об'єднання громад дозволило збільшити власні доходи бюджетів ОТГ на одного жителя відповідної території. В середньому такий показник власних доходів об'єднаних громад із розрахунку на одного жителя становить 2345 грн. (станом на 2016 р.) [11].

Крім цього, розвиток фінансової децентралізації свідчить про тенденції зростання обсягів власних ресурсів (податків та зборів) місцевих бюджетів та зростання частки місцевих бюджетів (з трансфертами) у зведеному бюджеті України. Для прикладу, в 2015 році частка місцевих бюджетів (з трансфертами) у зведеному бюджеті становила 45,60 %, а в 2017 році – 49,30% [11].

Отже, відповідно до антропосоціокультурної податково-правової доктрини, місцеві податки та збори є засобом

забезпечення публічних потреб жителів територіальної громади. А суб'єктом надання публічних благ, якими забезпечуються потреби, є місцеве самоврядування. Місцеве оподаткування в Україні неспинно трансформується, як в правовій доктрині, так і на практиці. Останніми роками Україна знаходиться на шляху переходу від централізації до децентралізації. Реформа децентралізації справляє позитивний вплив на місцеве оподаткування в Україні. Оскільки в місцевих бюджетах збільшується частка власних надходжень, до яких належать і місцеві податки та збори, то це зміцнює фінансову спроможність місцевого самоврядування. Внаслідок цього, органи місцевого самоврядування мають достатні ресурси для можливості надання різноманітних послуг, забезпечення соціальних, культурних та освітніх послуг, розвитку інфраструктури, тобто забезпечувати публічні потреби жителів територіальної громади.

Список літератури:

1. Гаврилук Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія. Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. 636 с.
2. Havrylyuk R. System of Paradigm Constants of Financial Law of State as the Basis of its Philosophic-Methodological Unity // Mrkyvka, Petr (ed.) System of Financial Law: System of Financial Law. General Part: Conference Proceedings. 1st ed. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015, pp. 130-143.
3. Фінансова децентралізація і бюджети перших 159 об'єднаних громад в деталях - експертна стаття: веб-сайт. URL: <http://decentralization.gov.ua/news/5244>
4. Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання Державного бюджету України за 2015 рік: веб-сайт. URL: <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/informaciya-ministerstva-finansiv-ukrayini-08/>
5. Європейська хартія місцевого самоврядування: веб-сайт. URL.: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_036

6. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96вр. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

7. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456 – VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2755-17. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. Структура місцевих податків та зборів: веб-сайт. URL: http://decentralization.gov.ua/uploads/attachment/document/67/Struktura-A3_4_%D0%B4%D1%80%D1%83%D0%BA_.pdf

10. Упровадження децентралізації публічної влади в Україні: національний і міжнародний аспекти / Г.Г. Динис, Т.О. Карабін, Я.В. Лазур, М.В. Менджул, Р.П. Натуркач, О.Я. Рогач, М.В. Савчин, І.С. Сухан, П.А.Трачук, І.В. Хохлова; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф. М.В. Савчина. Ужгород: TIMPANI, 2015. С.125-126.

11. Фінансова децентралізація в Україні : перший етап успіху: веб-сайт. URL:[http://decentralization.gov.ua/pics/attachments/Buklet_finansova_decenrt_\(21.03.17\).pdf](http://decentralization.gov.ua/pics/attachments/Buklet_finansova_decenrt_(21.03.17).pdf)

ВОЙЦЕХОВСЬКИЙ Н.В.,асистент кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича**МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ЯК ІНСТРУМЕНТ РОЗВИТКУ
ТЕРИТОРІЙ**

Чому ми сплачуємо податки? Нікому сплачувати податки не подобається. Громадяни різних країн неохоче ставляться до їх сплати. Попри факт розуміння керівництвом держави негативного сприйняття суспільством нав'язування оподаткування, держава повинна оподатковувати. Довгострокові наслідки у разі легковажного відношення до наповнення бюджетів, швидше за все, будуть більш критичними, аніж негативне ставлення членів суспільства до оподаткування. Податки необхідні як для фінансування бажаних державних видатків, так і для забезпечення того, щоб тягар оплати таких витрат розподілявся таким чином, щоб це було адміністративно здійсненним фактом, економічно виправданим та політично прийнятним. Таким чином кожна країна повинна мати податкову систему. Але ж яка система оподаткування найбільш оптимальна для кожної окремої країни в даний проміжок часу? Відповідь залежить від того факту, яким чином держава витрачає кошти і на що саме вони спрямовуються. Виникає питання: а що ж собою являє держава і чому вона вправі витрачати дані кошти? Відповідь варто шукати у підході до розуміння держави, як об'єднання кожного члена суспільства задля задоволення колективних потреб, в результаті чого продукуються суспільні блага, якими вправі користуватись і які впливають на життя кожного окремого громадянина. У разі наведеного вище підходу до розуміння сутності держави витрачання коштів державними органами слід розуміти як фінансування певних напрямків самим суспільством. Громадяни через їхні політичні інститути повинні визначати напрямки фінансування таким же способом, як формується сімейний

бюджет в окремих домогосподарствах. У сім'ї не кожен член формує бюджет, але при цьому сімейні кошти перерозподіляються таким чином, щоб потреби всіх були максимально задоволені. Так і колективні доходи повинні перерозподілятися задля того, щоб забезпечити можливість тих членів суспільства, хто доходів не отримав або отримав менше, користуватись такими благами як освіта чи медицина. Окрім цього, суспільство повинно використовувати податкову систему з оцінкою усіх ризиків та переваг у разі вибори різних варіантів фінансування з позицій розуміння його як витрачання власних доходів [1, с.2].

У контексті такого розуміння податків питання про роль місцевих податків та зборів в Україні як інструментів розвитку територій набуває дуже важливого значення. Одним із основних кроків на шляху до формування дохідної бази місцевого самоврядування стала фіскальна децентралізація, яку в європейській правовій літературі розкривають через такі три аспекти: 1) децентралізація видатків (надання місцевому самоврядуванню фінансових ресурсів на виконання завдань та функцій); 2) децентралізація доходів (закріплення за місцевим самоврядуванням переліку власних доходів, достатніх для належного виконання встановлених завдань та функцій); 3) процесуальна та організаційна самостійність (право самостійно формувати, затверджувати та виконувати фінансові плани, кошториси, бюджети) [2, с. 29]. Фінансову основу ж місцевого самоврядування і складають відповідні бюджети, наповнення котрих здійснюється у більшій мірі за рахунок платників податків. Саме тому органи місцевого самоврядування повинні передбачати ефективні та дієві механізми нагляду і контролю за складанням бюджетів та його виконанням. Одночасно вітчизняне законодавство повинно гарантувати нагляд за законністю та аудит місцевих фінансів з огляду на критерії професійності, ефективності, доцільності та здатності у повній мірі реалізувати весь потенціал органів місцевого самоврядування.

З огляду на природу місцевого самоврядування найбільш потужним інструментом розвитку територій стають

«власні доходи», які на підставі законодавства згідно із фінансово-правовою доктриною можна розуміти у вузькому та широкому значенні. У вузькому — це доходи від місцевих податків, зборів та обов'язкових платежів, надходження від господарської діяльності, успадковане майно тощо. У широкому — це поняття, що охоплює також і доходи від загальнодержавних податків і зборів у частці, визначеній законодавством, міжбюджетні трансферти та інші доходи, що не підлягають поверненню.

Українське суспільство на етапі обрання європейського вектору розвитку повинно чітко розуміти усю важливість налагодження дієвої фінансової системи на місцях. Прикладом ефективного використання місцевих доходів є досвід Німеччини, де існує три моделі вертикального розподілу податкових доходів між територіальними одиницями: 1) композиційна система, що означає право встановлених категорій суб'єктів місцевого самоврядування на чітко визначений відсоток конкретного податку); 2) розподільча система, що означає повноваження органів місцевого самоврядування щодо власних доходів на виконання власних завдань; 3) комбінована система, що полягає у поєднанні пайової та композиційної [3, с. 71, 95]. Поєднання цих систем дає поштовх до оптимального поєднання вирівнювальної політики держави та одночасно мотивації органів місцевого самоврядування до ефективної фінансової та господарської діяльності. При цьому слід розуміти, що розгалуженість системи місцевих податків та зборів досить широка. До місцевих податків в Німеччині відносяться: податок на майно (Grundsteuer); податок на здійснення господарської діяльності (Gewerbesteuer). Характерною особливістю німецького законодавства є передбачене в Конституції ФРН право земель і федерації на отримання надходжень від податку на здійснення господарської діяльності (ст. 106 п. 6), у формі збору, що стягується з відповідного суб'єкта місцевого самоврядування (Umlage); місцеві податки на споживання, оподаткування розкоші (Bagatellsteuern). До них, зокрема, належать: податок на

розваги (розважальні і гральні заклади) (Vergnugungssteuer); податок з власників собак (Hundesteuer); податок на напої (Getrankesteuer); податок на морозиво (Speiseeissteuer); податок на мисливство (Jagadsteuer); податок на рибальство (Fischereisteuer); податок на друге помешкання (Zweitwohnungssteuer). Надходження від цих податків можуть включатися до бюджетів територіальних громад лише тоді, коли законодавство землі не передбачає їх як джерела надходжень до бюджетів об'єднань територіальних громад. До місцевих зборів відносяться: адміністративні збори (Verwaltungsgebühren); збори за користування об'єктами громадського користування (Benutzungsgebühren); за будівництво і користування предметами спільного користування; туристичний збір; збір за пожежну охорону, інші. Частка зборів у загальній сумі місцевих доходів складає приблизно 25%. Крім цього, цей вид доходів фактично не залежить від політичної кон'юнктури, оскільки він встановлюється і стягується місцевими органами [4, с. 95].

Дієвість місцевого самоврядування, а отже і успішність децентралізації, залежить від фінансової спроможності територіальних колективів. Найбільш ефективним засобом створення повноцінної матеріальної бази для місцевого самоврядування, а також мірилом демократичності держави і компетентності самоврядних органів є фіскальна децентралізація. Досвід Європи визначає можливість фіскальної децентралізації шляхом децентралізації видатків (надання ресурсів на виконання певних функцій); доходів (закріплення за територіальними колективами права на певні доходи та на встановлення їх розміру); а також процесуальну і організаційну самостійність із використання коштів. До речі, існуючі в розвинених європейських державах моделі фінансової децентралізації передбачають не лише наділення територіальних колективів ресурсами, але й впровадження дієвих механізмів нагляду і контролю за діяльністю органів самоврядування у бюджетно-фінансовій сфері з боку державних органів (органів виконавчої влади або ж незалежних аудиторів), а також ефективних форм відповідальності і санкцій. Позитивним

прикладом для правової системи України можуть слугувати розгорнуті й структуровані переліки доходів місцевого самоврядування європейських країн, що забезпечують дійсне наповнення місцевих бюджетів [4, с. 98].

Питання місцевого оподаткування є важливим інструментом функціонування та розвитку місцевого самоврядування. Адже успішне виконання функцій та завдань, покладених на органи місцевого самоврядування, неможливе без належного фінансового забезпечення. Основним джерелом надходжень місцевих бюджетів мають стати власні доходи, у тому числі місцеві податки і збори. Тому підвищення ролі саме місцевих податків та зборів і збільшення їх частки у складі доходів є головним напрямком зміцнення місцевих бюджетів та розширення фінансової автономії відповідних територій. З огляду на це, органи місцевого самоврядування мають забезпечити підвищення ефективності бюджетно-податкового планування та сприяти виявленню резервів зростання податкового потенціалу. Реалізація цих завдань можлива насамперед через обґрунтоване і зважене встановлення місцевих податків і зборів на території відповідної територіальної громади. Система місцевого оподаткування повинна не лише забезпечувати потреби місцевих бюджетів у надходженні коштів, а й враховувати рівень платоспроможності потенційних платників податків та зборів. Відтак, при встановленні розміру ставок місцевих податків і зборів, а також при запровадженні пільгових умов їх справляння слід одночасно враховувати обидва аспекти у їх нерозривному зв'язку [5, с.5].

Отже, для утвердження України як демократичної та правової держави повинне бути сформоване дієве місцеве самоврядування, яке буде спроможне ефективно та своєчасно задовольняти потреби громад. Ключове місце у цьому процесі відіграє децентралізація, успішність якої залежить від фінансової спроможності органів місцевого самоврядування, що необхідно для якісного виконання наданих їм функцій.

Список літератури:

1. Richard M. Bird, J. Scott Wilkie., Designing tax policy: constraints and objectives in an open economy. - International Center for Public Policy: Working Paper 12-24., 2012. - 40 p.
2. Ruśkowski E., Salachna J. Finanse lokalne po akcesji, 2 wyd. – Warszawa: Wolters Kluwer Polska Sp., 2007. – S. 29
3. Birk D. Steuerrecht. – Heidelberg: C.F. Müller, 2004. – S. 71, 95.
4. Бориславська О., Заверуха І., Захарченко Е., та ін. Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / [Бориславська О., Заверуха І., Захарченко Е., та ін.]; Швейцарсько-український проект «Підтримка децентралізації в Україні – DESPRO. – К. : ТОВ «Софія». – 2012. – 128 с.
5. Станкус Т. Місцеві податки і збори / Т. Станкус, Ю. Крот. — Х. : Фактор, 2017. — 80 с.

ТАРАНЕНКО К.Ю.,
аспірант кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

ПРОБЛЕМА ЗАКОННОСТІ НАРАХУВАННЯ ТРАНСПОРТНОГО ПОДАТКУ: ПРАВОВІ ПОЗИЦІЇ ВИЩОГО АДМІНІСТРАТИВНОГО СУДУ УКРАЇНИ

Законом України від 28.12.14 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» було запроваджено новий місцевий податок, а саме податок на майно, який складається з трьох різновидів: транспортний податок, податок на майно, відмінне від земельної ділянки та плата за землю [10]. Серед них справляння транспортного податку викликало численні спірні ситуації, зокрема щодо необхідності його справляння у 2015, 2016 та 2017 роках.

Транспортний податок був введений в Податковий кодекс України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких нормативно-правових актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р., що набув чинності 01.01.2015 р. [10]. Далі щороку до нього вносилися зміни: у 2015 р. Законом України від 24 грудня 2015 року №909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [11] та у 2016 році Законом України від 20 грудня 2016 року № 1791-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» [12].

Часові рамки прийняття даних законів та набрання ними чинності показують, що законодавець фактично надав суб'єктам господарювання декілька днів, щоб вивчити ці численні зміни у ПК України і почати їх застосовувати у господарській діяльності, абсолютно ігноруючи при цьому п. 4.1.9 ст. 4 ПК

України, що закріплює принцип стабільності податкового законодавства [3, С.90].

Аналізуючи Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких нормативно-правових актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р., яким було введено в Податковий кодекс України транспортний податок, зрозуміло, що, дотримуючись принципу стабільності, транспортний податок повинен був би вводитися в дію не раніше 01 січня 2016 р., а оскільки цей податок визначено як місцевий податок, то органи місцевого самоврядування повинні були б приймати рішення про його введення з урахуванням вимог статті 4 та 12 ПК України, яка регламентує, що рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом [4].

Втім, можна констатувати, що необхідність забезпечення стабільності податкового законодавства широко пропагується владою, але на практиці не виконується. Наприклад, в м. Чернівці транспортний податок був установлений через *один місяць* після прийняття відповідних змін до Податкового кодексу України рішенням Чернівецької міської ради № 1480 «Про справляння в місті Чернівці місцевих податків, зборів та акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів в 2015 році» від 29.01.2015 р. [13]. Нормативна вимога про стабільність податкового законодавства не враховувалася також і, для прикладу, Київською міською радою, що ввела транспортний податок на території міста відповідно до Рішення № 58/923 від 28.01.2015 р. «Про внесення змін до рішення Київської міської ради від 23 червня 2015 року № 242/5629». Як наслідок, органи Державних податкових інспекцій передчасно почали надсилати податкові повідомлення-рішення власникам транспортних

засобів, що зумовило сплату неправомірно нарахованого транспортного податку та грубого порушення принципу стабільності податкового законодавства, прав та інтересів платників податків [2].

Більше того, невизначеності ситуації із транспортним податком посприяв і Вищий адміністративний суд України (далі – ВАСУ), який продемонстрував досить неоднозначну позицію з цього питання. Постановою від 30.08.2016 року ВАСУ ухвалив рішення про визнання незаконним нарахування транспортного податку на 2015 рік [5], і фактично через місяць виніс рішення на користь фіскальних органів постановою від 28.09.2016 року [6]. Такою новою Постановою ВАСУ визнав законним нарахування транспортного податку за 2015 рік, незважаючи на те, що закон, яким його запровадили, а також саме рішення місцевої ради про його встановлення прийняті з порушенням принципу стабільності податкового законодавства.

ВАСУ мотивував своє рішення тим, що з урахуванням положень пп. 10.2 ст. 10 та пп. 12.3.5 ст. 12 ПКУ щодо поділу місцевих податків на *обов'язкові чи не обов'язкові* для встановлення, транспортний податок як обов'язковий підлягає сплаті, виходячи навіть лише безпосередньо з норм ст. 267 ПКУ, безвідносно до наявності чи відсутності рішення місцевої ради щодо встановлення цього податку. Крім того, ВАСУ стверджує, що норма пп. 4.1.9. ст. 4 «Основні засади податкового законодавства України» ПКУ, яким встановлено *принцип стабільності*, як одна із основних засад податкового законодавства не має пріоритету по відношенню до будь-якої іншої норми Кодексу, зокрема ст. 267. А при вирішенні питання про співвідношення норм однакової сили, норми ст. 267 ПКУ є конкретними нормами (регулюють відносини з приводу транспортного податку), які мають переважну силу по відношенню до загальної норми-принципу [6].

Втім 09 лютого 2017 року ВАСУ вкотре розглянув спір у справі № 805/3465/15-а про нарахування транспортного податку за 2015 рік [7]. Цього разу суд дійшов висновку, що нарахування вказаного податку не відповідає принципу стабільності

податкового законодавства (п. 4.1.9 Податкового кодексу України) та, відповідно, є незаконним. Суд, зокрема, чітко визначив, що в цілому нормативне регулювання транспортного податку є суперечливим, непослідовним і неузгодженим, що не дозволяє нараховувати транспортний податок, а встановлення та, відповідно, нарахування місцевих податків без рішення місцевої ради (а на підставі лише Податкового кодексу України) не можуть бути законними, оскільки ст. 143 Конституції України відносить це питання саме до компетенції місцевих рад, а не Верховної Ради України. Хоча податкові органи часто на підтвердження своєї позиції посилалися на пп. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України і переконували, що навіть якщо місцева рада не прийняла рішення про встановлення місцевого податку, передбаченого законом, гроші все одно стягуються на підставі норми Податкового кодексу України. Та колегія суддів урахувала «значний обсяг законодавчої бази, яка регулює питання встановлення розміру, порядку адміністрування та сплати транспортного податку», взяла до уваги «суперечність, непослідовність та неузгодженість... норм нормативно-правових актів» і дійшла висновку «про наявність неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків у спірному випадку». ВАСУ узяв до уваги п. 56.21 ст. 56 Податкового кодексу України, відповідно до якого в спірних питаннях рішення приймається на користь платника. Адже органи державної влади віддали перевагу найменш сприятливому тлумаченню національного законодавства, що призвело до накладення на заявника додаткових зобов'язань щодо сплати податку [7]. 01.03.2017 р. ВАСУ ухвалою у справі № 813/5891/15 (876/12325/15) суд знову визнав незаконним нарахування транспортного податку за 2015 рік [8]. Можна зробити висновок, що за такого підходу, транспортний податок не може нараховуватися ні протягом 2016 року, ні навіть протягом 2017 року, оскільки в обох випадках елементи транспортного податку (серед іншого, об'єкт та база оподаткування) були змінені законами без дотримання 6-місячного строку, встановленого п. 4.1.9 Податкового кодексу України.

Особливість транспортного податку також полягає в тому, що ВРУ встановила безпосередньо всі обов'язкові елементи податку, які підлягають визначенню обов'язково при встановленні податку (п. 7.1. ст. 7 ПКУ). При тому щодо цих обов'язкових елементів не залишено дискреції для місцевих рад, навіть ставка податку є конкретно визначеною. ВРУ зобов'язала місцеві ради обов'язково встановлювати цей податок (п. 10.2 ст. 10 ПКУ), а отже місцеві ради навіть не мають дискреції з питання про встановлення чи не встановлення цього податку. І як «останній цвях» – це положення про застосування податку навіть за відсутності рішення місцевої ради (пп. 12.3.5. ПКУ) [14].

Однак ВАСУ в ухвалі від 19 квітня 2016 року у справі № К/800/2667/16, а також в ухвалі від 29 травня 2017 року у справі № К/800/29745/16 дійшов висновку, що «Верховна Рада України не є уповноваженою на встановлення місцевих податків, оскільки відповідно до підпункту 12.1.2 пункту 12.1 статті 12 Податкового кодексу України Верховна Рада України лише встановлює перелік місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Наявність у Податковому кодексі України норм, які регулюють правила справляння транспортного податку, не є підставою для його справляння за відсутності відповідного рішення місцевої ради або якщо не сплинув строк, протягом якого таке рішення мало бути прийняте» [9]. Так, суд послався на п.12.3 ст.12 ПК, відповідно до якого рішення щодо місцевих податків приймають місцеві ради. При цьому відповідному рішенні обов'язково мають бути визначені об'єкт оподаткування, платник податків, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, передбачені ст.7 кодексу. Таким чином, безпосереднє встановлення місцевих податків, а отже, й транспортного податку, віднесено ПК до компетенції відповідних сільських, селищних, міських рад у межах їх повноважень.

Ці ухвали важливі вже принаймні тому, що рішення судів попередніх інстанцій у цих справах були не на користь платників податку. Логіка висновків нижчестоящих судів

ймовірно виходить з того, що відповідно до п.10.2 ст.12 ПК місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). Підпункт 12.3.5 п.12.3 ст.12 кодексу передбачає: якщо місцева рада не прийняла відповідного рішення, такі податки «до прийняття рішення» справляються, виходячи з норм ПК, «із застосуванням їх мінімальних ставок» [1].

Проте визнання місцевого податку встановленим безпосередньо на підставі рішення Верховної Ради у формі закону суперечить Конституції. Стаття 143 Основного Закону передбачає, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону. Тобто встановлення місцевих податків і зборів ця норма відносить до компетенції виключно територіальних громад, а не інших органів, зокрема Верховної Ради України [1].

На основі вищевикладеного можна зробити висновок, що практика Вищого адміністративного суду України свідчить про те, що запровадження транспортного податку було здійснено із ігноруванням принципу стабільності податкового законодавства, що гарантується державою у ст. 4 ПК України, а також законодавчих вимог щодо встановлення та справляння місцевих податків. А мета цього рішення зрозуміла – пришвидшити процес надходження фінансових ресурсів у бюджет держави, уникаючи при цьому будь-якої відповідальності за невиконання вимог законодавства.

Список літератури:

1. Веремко В. ВАС: транспортний податок встановлюється місцевою радою / В. Веремко // Закон і бізнес. – № 21 (1267). – URL: http://zib.com.ua/ua/123729-vischiy_adminsud_vinis_pershu_uhvalu_schodo_novih_pravil_ust.html
2. Веремко В. Розсудливих розсудять / В. Веремко // Закон і бізнес. – №41 (1287). – URL: <http://zib.com.ua/ua/>

print/125821-derzhava_sluzhit_lyudini_a_ne_navpaki_i_v_podatkoviy_sferi_v.html

3. Зельдіна О. Р. Зміна податкового законодавства: проблеми і шляхи їх вирішення / О. Р. Зельдіна // Економіка та право. Серія : Право. – 2016. – № 1. – С. 88-93.

4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. – URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

5. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі К/800/8077/16 від 30.08.2016 р. // Єдиний державний реєстр судових рішень. – URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/60223298>

6. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі К/800/10935/16 від 28.09.2016 р. // Єдиний державний реєстр судових рішень. – URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/62528464>

7. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі К/800/52542/15 від 09.02.2017 р. // Єдиний державний реєстр судових рішень. – URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/64860449>

8. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі К/800/16418/16 від 01.03.2017 року. // Єдиний державний реєстр судових рішень. – URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/65070096>

9. Постанова Вищого адміністративного суду України у справі К/800/29745/16 від 29 травня 2017 року // Єдиний державний реєстр судових рішень. – URL: <http://kmp.ua/uk/documents/court-decisions/the-court-ruling-of-the-high-administrative-court-of-ukraine-as-of-may-29-2017/>.

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. – URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення

збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24 грудня 2015 року №909-VIII // База даних «Законодавство України» / ВР України. – URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/909-19>

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році: Закон України № 1791 від 20.12.16 р. // База даних «Законодавство України» / ВР України. – URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>

13. Рішення Чернівецької міської ради № 1480 «Про справляння в місті Чернівці місцевих податків, зборів та акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів в 2015 році» від 29.01.2015 р. – URL: <http://chernivtsy.eu/portal/f/mr/ses2014060-1480.doc>

14. Транспортний податок як школа місцевих податків (за крок до визнання неконституційним). – URL: <http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/vehicle-tax-as-a-school-of-local-taxes-on-the-cusp-of-recognizing-unconstitutional/#>

БАРТУСЯК П.І.,

аспірант кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

ПРАВОВІ ПРОБЛЕМИ ЗАПОБІГАННЯ ІНФЛЯЦІЇ В МІСЦЕВОМУ ОПОДАТКУВАННІ

Інфляція належить до перманентних, атрибутивних суспільному розвитку явищ. Це означає, що вона принципово невикорінювана в межах людської цивілізації. Інфляція торкає гроші, працю та стосунки обміну – явища, котрі філософ Томас Ренч називає інтерекзистенціалами, тобто, найсуттєвішими рисами, смисловими умовами людського буття [10, с. 183]. Разом із тим феномен інфляції, спричинюючи знецінення грошей, трансформує, видозмінює ряд податкових правовідносин.

Стосовно останнього американський науковець Мартін Фельдштайн справедливо зауважує, що наші податкові закони були написані виключно для соціально-економічних умов із нульовою або ж надто низькою інфляцією, а навіть рівень інфляції в межах 6 чи 8 відсотків або більше спричинює значні труднощі у податковій системі, створюючи фіктивний дохід для платників податків [1, р. 154]. Лейф Мутен, шведський юрист-фінансист, стосовно глибокого інфляційного впливу на податкову систему пише, що під дією інфляції принципи справедливості і рівноправності, котрими керувалися при побудові податкової системи, видозмінюються і вже не відповідають тим принципам, котрі виникають опісля інфляційних процесів [6, с. 204].

Закономірним постає питання про те, як інфляція видозмінює правовідносини у галузі місцевого оподаткування та які вмонтовані у законодавство механізми передбачені для пом'якшення таких впливів. Якщо коротко, то знецінення грошей найочевидніше проявляється у деформаціях податкових надходжень та розбалансуванні місцевих бюджетів. Все це обумовлено тим, що в сучасному світі практично усі податково-

правові відносини неможливі без посередництва грошей, котрі у свою чергу стали універсальним винайденим людством посередником у відносинах з приводу розподілу та перерозподілу суспільних благ (публічних фінансів) [5, с. 195; 8, с. 56]. Фінансові правовідносини, зокрема, податкові, як їх частина, неможливі сьогодні без посередництва грошей.

У доповіді розглянемо два місцеві податки – транспортний та земельний – з точки зору наявності у структурі їх юридичних конструкцій інфляційних ризиків, тобто, відкритих ран, які можуть бути «інфіковані» інфляцією. Основними показниками при такій оцінці виступатимуть у першу чергу база оподаткування та ставка податку, оскільки, поперше, вони найчастіше так чи інакше виражені у грошовому вимірі, а, по-друге, їхні значення у кінцевому підсумку визначають суму податку для сплати.

Транспортний податок входить у структуру місцевих податків та відноситься до майнових податків. За ст. 267 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) цим податком оподатковуються легкові автомобілі з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року [7, ст. 267.2.1].

Щодо інфляційних ризиків, пов'язаних із використанням показників мінімальної заробітної плати у юридичній конструкції транспортного податку (об'єкт оподаткування) можна говорити, що підхід до формування ставки цього податку покликаний частково погасити вплив інфляційних процесів, адже, як свідчить практика, щорічно мінімальна заробітна плата зростає, а в ідеалі її зростання повинно або збігатися із рівнем інфляції, або навіть його випереджати. Але українська суспільна дійсність показує, що це не завжди відбувається так. Наприклад, за офіційними статистичними даними з 1 січня 2014 року (1218 грн.) до 1 січня 2015 року (1218 грн.) мінімальна заробітна плата залишалася без змін [4], в той час як рівень інфляції у 2014 році становив 124,9% [2], у 2015-2016 роках мінімальна заробітна плата

зросла на 13,7% з 1218 до 1378 грн. [4], а індекс інфляції за цей період становив 143,3% [2], у 2016-2017 роках мінімальна заробітна плата зросла із 1378 до 3200 грн. [4] тобто більш ніж на 130%, а індекс інфляції протягом 2016 року становив 112,4 % [2].

Можемо констатувати, що останнє різке підвищення рівня мінімальної заробітної плати виконало у тім числі функцію антиінфляційного заходу у місцевому оподаткуванні. Ним уряд намагався надолужити втрачені унаслідок інфляції попередніх років податкові надходження, зниження котрих відбувалося через прив'язку ставок ряду податків до мінімальної заробітної плати, котра не реагувала в повній мірі на тенденції розвитку інфляції.

Транспортний податок у своїй юридичній конструкції має ще один змінний фактор пов'язаний із грошима, а, отже, підвладний впливу інфляції, – середньоринкову вартість автомобіля. Вона визначається згідно із методикою, розробленою Кабінетом міністрів України, у котрій вказано, що середньоринкова вартість автомобіля визначається як добуток ціни нового транспортного засобу на коригувальний коефіцієнт, що залежить від строку експлуатації та від пробігу [3, п. 2]. Такий підхід, на наш погляд, достатньо захищений від впливу інфляції, оскільки дані про ціни нових автомобілів згідно цієї ж методики беруться із актуальних офіційних прайс-листів виробників (дилерів) [3, п. 3], які вже поглинають вплив інфляції.

Зовсім іншою є ситуація із ставкою транспортного податку. Вона встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування [7, ст. 267.4]. Цей елемент юридичної конструкції транспортного податку, на наш погляд, є найбільш незахищеним від інфляції. Оскільки інфляція є перманентним, темпоральним феноменом, то ставки податків встановлені у абсолютних значеннях, а ще й номінальному розмірі в національній валюті найбільше піддаються впливу інфляційних процесів.

Транспортний податок в Україні був введений із 1 січня 2015 року. З того моменту ставка податку залишається незмінною, хоча за офіційними даними індекс інфляції становив у 2015 році 143,3% , у 2016 – 112,4%, а у 2017 – 113,7% [2]. Це

означає, що за нашими грубими підрахунками *post factum* проіндексована ставка податку на сьогодні мала б становити майже 46 000 грн. ($25000 \cdot 1,433 \cdot 1,124 \cdot 1,137$).

Але, як відомо, таке коригування не здійснено досі, а його механізм не передбачений у чинній редакції ПКУ. Хоча, наприклад, його ст. 29 передбачає потенційну можливість коригування ставок податків встановлених у абсолютних величинах, зокрема, стосовно акцизних податків, рентної плати та екологічного податку [7, ст. 29]. З чим пов'язаний неоднаковий підхід у коригуванні ставок податків, що встановлені у абсолютних величинах важко відповісти. Можливо таким чином законодавець сприяє реалізації негласних звільнень, податкових пільг для платників транспортного податку.

Одним із найцікавіших із місцевих податків в плані захисту юридичної конструкції від впливу інфляції є ще один майновий податок – земельний податок. За ч. 1 ст. 271 ПКУ базою оподаткування тут є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого ст. 289 ПКУ, а також площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено [7, ст. 271.1.1].

Тут з позиції впливу інфляції важливою є методика індексації нормативної грошової оцінки земельної ділянки. Нормативна грошова оцінка земельної ділянки є фактично номінальним грошовим виразом цінності земельної ділянки для цілей оподаткування. Вона підлягає коригуванню на індекс інфляції. Так, ст. 289 ПКУ передбачає, що Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру за індексом споживчих цін за попередній рік щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка земель за станом на 1 січня поточного року. Формула розрахунку проста: $K_i = I : 100$, де K_i – коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки землі, а I – індекс споживчих цін за попередній рік [7, ст. 289.2].

Примітно, що у 2018 році значення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земельних ділянок за 2017 рік становить 1,0 [9]. Хоча, як свідчать статистичні дані, індекс інфляції у 2017 році сягав 113.7% [2], тобто, за вказаною у ПКУ формулою коефіцієнт індексації мав би становити 1,137 (113,7:100). Але чому ж тоді Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру «помилково» вирахувала коефіцієнт 1, тобто, по факту презюмувала, що в Україні у 2017 році інфляції не було? Тому, що у Перехідних положеннях ПКУ імперативно встановлено, що індекс споживчих цін за 2017 рік, що використовується для визначення коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земельних ділянок застосовується із значенням 100 відсотків. Таким чином, для усіх інших розрахунків у країні індекс інфляції у 2017 році становив за офіційними даними 113,7%, але при коригуванні нормативної грошової оцінки земельних ділянок з метою оподаткування використовується значення індексу інфляції у розмірі 100%. Не інакше як випадком прихованої податкової пільги це назвати не можна, оскільки такий коефіцієнт суттєво знижує базу оподаткування виражену у грошовій сумі.

Мусимо зауважити, що у розглянутих нами вище юридичних конструкціях місцевих податків наявні елементи, котрі найбільше піддаються впливу інфляції. У результаті перманентного знецінення грошей нееластичність ставок податків та/або статичність баз оподаткування призводять до порушення ряду принципів оподаткування. Серед них окремо виділимо принципи рівності перед законом, фіскальної достатності, соціальної справедливості, економічності оподаткування, нейтральності оподаткування та рівномірності сплати податків.

Разом із тим зазначимо, що порівняно із захищеністю від інфляції податкових надходжень до державного бюджету у місцевих рад є в цьому плані ряд суттєвих переваг вже на етапі визначення та встановлення місцевих податків та зборів. По-перше, місцеві ради вільні самостійно визначати чи встановлювати ряд податків та зборів: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, збір за місця для

паркування транспортних засобів, туристичний збір [7, ст. 10.3]. По-друге, вони вільні самостійно визначати, які ставки в межах граничних розмірів ставок визначених ПКУ обирати для відповідних податків чи зборів [7, ст. 8.3]. По-третє, усі питання про встановлення місцевих податків чи зміну структури місцевих податків чи зборів оформляються рішенням місцевих рад, а не шляхом внесення змін до ПКУ [7, ст. 12.3.4]. Усе це вбачає уже на етапі встановлення місцевих податків та зборів їхню більшу еластичність відносно інфляційних процесів, кращий захист від інфляції надходжень до місцевих бюджетів, а відповідно й більш ґрунтовний правовий захист публічних інтересів платників місцевих податків.

Список літератури:

1. Feldstein M. Inflation, Capital Taxation and Monetary Policy // Inflation: Causes and Effects. / M. Feldstein. Robert E. Hall (ed.). – Chicago: University of Chicago Press, 1982. – pp. 153-168.
2. Индекс инфляции [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://index.minfin.com.ua/economy/index/inflation/>
3. Методика визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 18 лютого 2016 р. № 66 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/66-2016-п/paran9#n9>
4. Минимальная заработная плата [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://index.minfin.com.ua/labour/salary/min/>
5. Мосс М. Опыт о даре: формы и причины обмена в архаических обществах // Общества. Обмен. Личность. Труды по социальной антропологии / М. Мосс. Сост., пер. с фр., предисловие, вступит, статья, комментарии А. Б. Гофмана. – М.: КДУ, 2011. – С. 134-285.
6. Мутен Л. Реформа подоходного налога в странах, стоящих на пути перехода к рыночной экономике // Налогово-бюджетная политика в странах с экономикой переходного

періода. / Л. Мутен. Под ред. В. Танзи. – Вашингтон, МВФ, 1993. – С. 192 -220.

7. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Поланьи К. Экономика как институционально оформленный процесс // Избранные работы / К. Поланьи. – М.: Изд. дом «Территория будущего», 2010. – С. 47-81.

9. Про індексацію нормативно грошової оцінки земель [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://volynska.land.gov.ua/pro-indeksatsiiu-normatyvno-hroshovoi-otsinky-zemel/>

10. Ренч Т. Конституція моральності. Трансцендентальна антропологія і практична філософія / Т.Ренч. Пер. з нім. В.Приходька. – К.: Дух і Літера, 2010. – 348 с.

КОСТЯ Л.М.,
аспірант кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича

ОСОБЛИВОСТІ ТА МЕЖІ ЗАСТОСУВАННЯ МЕДІАЦІЇ ДЛЯ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВО-ПРАВОВИХ СПОРІВ

В умовах розвитку українського суспільства виникає необхідність застосування такої поширеного світі механізму вирішення спорів як медіація. Як зазначає Р.О. Гаврилук "детермінантами, що зумовлюють необхідність медіації, є основні властивості самої людини" [4, с.130]. Саме в медіації людина (громадянин) може зберегти особистий контроль на вирішенням своєї проблеми та взяти відповідальність на себе за її вирішення.

Однією із найбільш складних категорій конфліктів, які вирішуються або потенційно можуть вирішуватися за допомогою медіації, є податково-правові спори між платниками податків та фіскальними органами держави. Їх складність в аспекті застосування процедур медіації полягає серед всього іншого та насамперед в особливій природі публічного інтересу.

Публічний інтерес важко піддається суб'єктній ідентифікації, його складно, а подекуди – й неможливо, персоніфікувати та з'ясувати його реальний зміст, – а саме потреби, якими він породжений [8, с.237]. Публічні потреби загалом знеособлюються в рамках податкових правовідносин, в той час коли потреби платника податків, як і його інтерес (як правило, зменшення суми податкового зобов'язання чи розстрочення його виконання), майже завжди є достатньо конкретними або можуть бути без особливих труднощів конкретизовані. Платник податків – *безпосередній* носій приватного інтересу, який в процесі медіації *особисто* і *мотивовано* бере участь у вирішенні податково-правового конфлікту. При чому його мотивація напряму визначається природою та змістом інтересу, суб'єктом якого він виступає.

Натомість реальним носієм публічного інтересу є індивіди (здебільшого ті ж платники податків), які є його носіями лише спільно, у своїй сукупності, у формі територіальної громади чи народу певної країни. Реалізація спільного, публічного інтересу з необхідністю вимагає певних опосередкованих інституційних механізмів, якими на сьогодні поки що виступають держава, органи державної влади чи місцевого самоврядування та їх посадові особи. Мотиваційна складова їх діяльності у сфері податкових правовідносин не є настільки чітко вираженою, як це має місце із платником податків. Дуже часто вона підміняється особистою мотивацією посадових осіб фіскального органу, що не має прямого відношення до реалізації публічного інтересу. Мотивація поведінки працівника фіскального органу, його бажання діалогу з платником податків та вирішення конфліктних ситуацій, крім іншого, може додатково визначатися потребою у кар'єрному зростанні, отриманні різного роду матеріальних заохочень, прагненні уникнути службових ризиків [5, с.62].

Без відповідних нормативних змін, в умовах засилля позитивістських настроїв в наукових колах, а тим більше, прихильності до юридичного позитивізму (а по суті – легізму) збоку практикуючих юристів та населення в Україні в цілому, навряд чи можливо просувати ідею медіації у податковому праві, без її одночасної формалізації на рівні Податкового кодексу та підзаконних нормативно-правових актів (наказів, інструкцій, а також листів, рекомендацій і роз'яснень Державної фіскальної служби України).

Водночас головна перевага медіації, яка безумовно стверджує її право на існування серед всього набору існуючих юридичних способів розв'язання податкових конфліктів, є те, що медіація по суті виходить з розробленого свого часу професором П.М. Рабиновичем потребового підходу у праві [7, с.45]: вона відступає від акценту на юридичних позиціях сторін, і рухається в бік основного – реальних потреб та інтересів платників податків з одного боку, та фіскальної служби й держави як виразників публічного інтересу – з іншого.

Вищесказане нами по суті зводиться до вступного опису меж застосування медіації у врегулюванні спірних податкових правовідносин. Тут ми хотіли б запропонувати свого роду їх класифікацію. Так, на нашу думку, їх можна поділити на:

а) *нормативні*, тобто ті, які існують в чинному податковому законодавстві, а також впливають із положення статті 19 Основного Закону, а саме, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України;

б) *організаційні межі* – в частині ієрархії та компетенції податкових органів, а також можливості та характеру участі у медіаційних процедурах самих платників податків, податкових агентів чи їх представників, а також громадських організацій платників податків;

с) нарешті, *субстантивні межі* – тобто ті, які стосуються змісту або предмету податкових конфліктів, які можуть вирішуватися за допомогою регулятивних засобів медіації.

Окрім цього, такі межі очевидно будуть визначатися й численними ризиками, які можуть супроводжувати застосування медіації для вирішення податково-правових спорів. В своїй сукупності їх можна умовно назвати *фактичними або ненормативними межами* реалізації засобів медіації для врегулювання конфліктів в галузі оподаткування. До них, на наш погляд, можна віднести наявність відповідної правової культури та культури переговорів, при чому як з боку працівників органів державної фіскальної служби України, так і самих платників податків чи їх представників; усвідомлення переваги консенсусних рішень над змістом тих рішень, що зазвичай досягаються в юрисдикційних процесах (адміністративному чи судовому оскарженнях); уміння та здатність сторін конфлікту відійти від позицій, трансформованих у вигляді прав, юридичних обов'язків та гарантій, до обговорення інтересів кожної із сторін спору; готовність поступитися частиною власних інтересів тощо.

В першу чергу, потрібно з'ясувати процесуальні та фактичні передумови для консенсуального, тобто заснованого

на згоді між сторонами, формами посередницького попередження та вирішення податкових спорів. Адже не секрет, що серед теоретиків і практиків, в т.ч. й самих податківців, і не лише в Україні, існують серйозні побоювання та сумніви щодо можливості ведення перемовин з приводу податків. Тому варто розглянути нормативні, та ненормативні (а серед них – і політичні) бар'єри на шляху до впровадження медіації у податкові відносини та її успішної реалізації.

Не є таємницею, що кількість повторних оскаржень рішень ДФС є надзвичайно великою, що свідчить про неефективність розгляду скарг головними управліннями ДФС України в областях. Так само велика кількість справ, що перебувають на розгляді в місцевих адміністративних судах та в порядку апеляційного оскарження. Менш як 10 відсотків позовів, які надійшли до судів від платників податків, були вирішені на їх користь. Багато податкових справ залишаються не вирішеними в судах впродовж двох, трьох і більше років. Це надзвичайно низький поріг ефективності вказаного засобу врегулювання податкових спорів, що є на сьогодні доступним для платників податків і зборів. Це ж саме стосується й адміністративного оскарження. Тому питання позитивних зрушень тут є надзвичайно нагальним і є однією з ключових умов для нормального розвитку бізнесу та підприємницької ініціативи в Україні.

Очевидно, що альтернативні засоби вирішення спорів мають стати одним з головних шляхів виходу із кризової ситуації в галузі розв'язання конфліктів між контролюючими органами та платниками. Зокрема, медіація допоможе їм зекономити час та гроші (власні чи державного бюджету відповідно), а також створить середовище для простого і швидкого вирішення податкових спорів без погіршення становища самих платників податків.

Є й інша важлива обставина, яка змушує нас з прихильністю ставитись до можливості активного використання медіації та інших форм посередництва для врегулювання конфліктів, що впливають з податкових правовідносин. Ця обставина досить

добре досліджена в галузі економічної психології, а саме: концепція процедурної справедливості [3, с.236] для платників та *піраміда дотримання поведінкових норм*, розроблена свого часу Джеймсом Брейтвейтом [10, с.35]. *Процедурну справедливість* можна визначити як додержання процедурних правил, що спрямовані на забезпечення справедливості результату тієї чи іншої дії, незалежно від інших обставин. Справедливість у процедурах визнається цінністю в більшості культур, місць і епох; на думку С. Хемпшира, чесність в процедурі є константою людської природи [9, с.92].

Згідно зазначених концепцій ефективність податкового права залежить від добровільного дотримання та виконання норм, що в свою чергу пропорційно визначається наявністю відповідного рівня *довіри* між сторонами податкового зобов'язання та відкритості до співпраці, тобто кооперативних стереотипів поведінки, одночасно як платників податків, так і посадових осіб фіскальних органів. Ефективність та відчуття справедливості податкового права, включаючи процедурну справедливість, завжди йдуть нога в ногу, вони є синергетичними, а не антагоністичними явищами соціально-правової дійсності.

Інтегрування медіації в механізм вирішення податкових спорів є особливо сприятливим для реалізації саме процедурної справедливості. Медіативні методи, навіть тоді, коли вони не забезпечують негайне вирішення податкового спору, створюють для його учасників можливість висловити свої позиції, бути почутими опонентами, надають їм більше контролю над долею та результатом вирішення конфлікту. Все це є важливими компонентами суб'єктивної процедурної справедливості, а по суті – факторами, які формують в сторін конфлікту сприйняття процедур вирішення податкового спору як справедливих за своїм характером.

На нашу думку, за останнє десятиріччя поступово відбуваються зміни також у сприйнятті платниками податків контролюючих органів, їх ролі та призначення у функціонуванні податкової системи країни. А отже й складається відносно

сприятливе середовище чи підґрунтя для формалізації (імплементації) інституту медіації у податкове право. Такі думки висловлюються вже не лише поодинокими представниками академічної спільноти, але й все більше і більше практиків починають згадувати про медіацію як засіб вирішення податкових спорів [2, с.32].

Це ж звичайно не означає, що наша держава, суспільство, різні групи платників податків чи самі ж податківці одразу ж готові сприйняти медіацію як ефективний на надійних механізм врегулювання суперечностей, що виникають при сплаті податків та зборів. Зовсім ні. Переважна більшість з них продовжує керуватися з одного боку реальними перешкодами на шляху впровадження медіації у податкові відносини, а з іншого – численними міфами про її абсолютну непридатність для регулювання спірних питань у сфері оподаткування, або ж взагалі повну несумісність із податковим правом.

Навіть у тих країнах, де вирішення податкових спорів останнім часом стало можливим і через застосування медіації чи споріднених їй способів, все ж таки такі випадки не набули поки що масового поширення. Так, наприклад у Польщі, де починаючи з 2004 року є можливість використання медіаційних переговорів в рамках провадження в адміністративних судах, кількість податкових спорів, вирішених таким чином, є мізерною (в межах декількох десятків, а по окремих роках позитивно вирішених за допомогою медіації справ взагалі не було) [1].

Одним із пояснень такого стану речей може бути схильність до *формалізму* в інтерпретації та реалізації норм податкового права. Це характерна риса української правової культури. Формалістична модель передбачає, що правореалізація є силлогістичними (механічними) вправами і пристосування юридичних правил до фактів об'єктивної дійсності, а юридичне тлумачення в ідеальному варіанті має бути зведене лише до лінгвістичних аргументів (так зв. текстуальний підхід у правовій інтерпретації), та що є можливим й бажаним трактувати право як нормативну систему, яка герметично ізольована від будь-яких поза-правових впливів

та втручань [6, с.143]. За таких умов, навряд чи є дивним, що використання альтернативних способів вирішення правових спорів, в т.ч. й медіації, ставиться під сумнів, сприймається скептично. Саме в юридичному формалізмі й коріниться аргумент скептиків щодо наявності непереборних нормативних перешкод для використання медіації у податковому праві.

Складність застосування процедур медіації до податкових спорів полягає в особливій природі публічного інтересу. Можливість застосування медіації при вирішенні податкових спорів, реалізація її численних переваг перед судовим порядком їх розгляду й процедурами адміністративного оскарження водночас супроводжується суттєвою обмеженістю автономії як платників податків, так і фіскальних органів, починаючи взагалі від можливості використання медіативних процедур, кола питань, які можуть бути предметом медіації, й закінчуючи строками, способами й конкретними методами вирішення податково-правових конфліктів.

Отже, інтегрування медіації в механізм вирішення податкових спорів є особливо сприятливим для реалізації процедурної справедливості. Медіативні методи, навіть тоді, коли вони не забезпечують негайне вирішення податкового спору, створюють для його учасників можливість висловити свої позиції, бути почутими опонентами, надають їм більше контролю над долею та результатом вирішення конфлікту. Все це є важливими компонентами суб'єктивної процедурної справедливості, а по суті – факторами, які формують у сторін конфлікту сприйняття процедур вирішення податкового спору як справедливих за своїм змістом.

Список літератури:

1. Filipczyk H. Alternative Methods for Resolving Tax Disputes in Poland – the Odds of Success // [електронний ресурс] – джерело доступу: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/nt185182.pdf>

2. Балух В.С. До питання можливості впровадження в Україні медіації при вирішенні податкових спорів // *Право та державне управління*. – 2013. – № 3 (12). – С. 31-35;

3. Бігун В.С. (ред.) *Правосуддя: філософське та теоретичне осмислення: Колективна монографія / За ред. В.С. Бігуна*. – К., 2009. – 372с.

4. Гаврилюк Р.О. *Правова природа медіації як вислід буттєвих властивостей людини // Право України*. – 2018. - №3. – С. – 128-143.

5. Костя Д.В. *Медіація як альтернативний спосіб вирішення податкових спорів: вихідні теоретичні застереження // Дні науки Національного університету "Києво-Могилянська академія" на факультеті правничих наук*. 2017: Матеріали наук.-практ. конф. (Київ, 27 січня 2017 року). – К.: Національний університет "Києво-Могилянська академія", 2017. – С. 59-63.

6. Кузьменко В.В. (ред.) *Онтологія, аксіологія, антропологія, гносеологія філософсько-правових вчень: навчальний посібник*. – Дніпропетровськ: Дніпропетровський державний ун-т внутр. справ, 2015. – С. 141-145.

7. Рабинович П. М. *Потребовий підхід – безальтернативний інструмент виявлення соціальної сутності права і держави // Наукові праці Одеської національної юридичної академії / голов. ред. С. В. Ківалов ; МОН України, ОНЮА*. – Одеса : Юрид. л-ра, 2009. – Т. 8. – С. 45-53.

8. Устименко В.А. (ред.) *Публічна власність: проблеми теорії і практики: монографія*. – Чернігів: Десна Поліграф, 2014. – 329с.

9. Хемпшир С. *Справедливість – это конфликт: душа и государство // Логос*. – 2007. – № 5 (62). – С. 90-96.

10. *Человек, психология, экономика, право, управление: проблемы и перспективы. // Материалы XVII Международной научной конференции аспирантов, магистрантов и студентов, г. Минск, 16 мая 2014 г. / Минский университет управления; под ред. канд. пед. наук В.В. Гедранович*. – Минск: Изд-во МИУ, 2014. – 382с.

СОЛОДАН К.В.,
аспірант кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

ОПОДАТКУВАННЯ ІТ-ДІЯЛЬНОСТІ НА МІСЦЕВОМУ РІВНІ В ШВЕЙЦАРІЇ

Сфера ІТ-діяльності набуває все більшого розвитку в Україні і світі. Найчастіше результати ІТ-діяльності (програмне забезпечення, електронні книги, відеозаписи та аудіозаписи, комп'ютерні ігри тощо) реалізуються через електронну комерцію. Тому доцільно зупинитись на її визначенні та оподаткуванні. Хоча у споживачів електронна комерція давно користується популярністю, активна господарська діяльність у цій галузі належним чином досі не регулювалася, і де-юре Україна, наприклад, визнала її лише з ухваленням Закону України «Про електронну комерцію». Так, електронна комерція - відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру [7]. Суттєве зростання цього сектору економіки викликає необхідність належного правового регулювання оподаткування ІТ-діяльності. Електронна комерція відіграє важливу роль у сфері оподаткування, що спонукає до чіткого розмежування його об'єктів і суб'єктів. Зокрема об'єктом оподаткування вважається дохід отриманий юридичною чи фізичною особою від реалізації товарів (робіт, послуг) з використанням інформаційно-комунікаційних систем, а суб'єктами оподаткування – суб'єкт господарювання, який отримує свій дохід від діяльності в мережі Інтернет, споживачі та державні органи [6, с. 74]. В контексті даного дослідження актуальним є правове регулювання оподаткування досліджуваного виду діяльності на місцевому рівні. Варто

зазначити важливість розгляду поставленої проблематики з позицій антропосоціокультурного підходу та права людини на податки, що ґрунтовно висвітлила Р. О. Гаврилюк [5], оскільки, як зазначає П. С. Пацурківський, основною характеристикою пост-радянської науки фінансового права є її традиція позитивістського підходу до правової науки. Він знаходить своє найбільш концентроване вираження в етатистській доктрині фінансового права, яка асоціює існування фінансового права лише в субстанційній державі із її вимогами [4, с. 145]. Р. О. Гаврилюк аргументує підхід, який заперечує основні константи етатистської доктрини фінансового права [14] та доводить, що фінансове право, як і право загалом, має антропосоціокультурну природу [14, с. 154].

Податкове право, як і право загалом, належить до апріорі системних явищ дійсності [10, с. 71]. Це передусім зумовлено тим, що право породжене такими ж системними потребами індивідів [3, с. 6-7]. Тому і бути адекватно пізнаним воно може тільки за допомогою системного підходу до його пізнання. Як зазначала нещодавно Р.О. Гаврилюк, уже з першої парадигми загальної теорії систем, котра дістала назву «частина-ціле» і була сформульована ще Арістотелем, слідує, що складні явища повинні досліджуватися системно, тому що у всіх таких випадках «ціле більше суми своїх частин» [1, с. 113]. Це так звана аксіома емерджентності. Іншими словами, резюмує вищезазначена авторка, у системі як цілісності з'являються певні якості, котрі не властиві будь-якому з її елементів зокрема. Дана парадигма з давніх-давен використовується для опису і пояснення виникнення системних якостей, або, як висловлюються творці теорії систем, «ефектів системи», та успішно застосовується в аналізі будь-яких системних явищ [1, с. 114]. Послідовне застосування системного типу пізнання щодо правових моделей, іншими словами, типових юридичних конструкцій IT-оподаткування докорінно відрізняється від усіх інших відомих підходів до вивчення податкового права тим, що не протиставляє платника податків і публічний суб'єкт – одержувача податкових надходжень, а виходить з діалектичної єдності приватних і публічних інтересів платників податків,

тобто їх системності, оскільки носій як одного, так і іншого інтересу єдиний – людина (окремі індивіди), їхні співтовариства та соціум в цілому [11, с. 48]. Тобто, у даному випадку має місце така концентрація і диференціація водночас соціальних інтересів, яка, згідно формули М. Вебера, сама по собі виступає тим природним началом, яке призводить до зародження відповідного порядку та утворює його нормативну структуру [17], у нашому випадку – правові моделі ІТ-оподаткування.

Своєрідною країною-зразком місцевого оподаткування є Швейцарія, яка використовує європейську правову модель оподаткування ІТ-діяльності. Система оподаткування Швейцарії повністю відображає федеративний устрій країни, що складається з 26 незалежних кантонів, в яких є близько 2650 самостійних муніципальних утворень [8]. Р. О. Гаврилук зазначає, що швейцарська конституційно-правова модель фіскальної муніципалізації побудована на принципі субсидіарності, у відповідності з яким основоположні повноваження, в тім числі й у сфері оподаткування, перебувають у муніципальних громадах та кантонів, і тільки окремі, спеціально обумовлені у Конституції Швейцарської Конфедерації компетенції, делегуються ними союзній державі [2, с. 174]. Оподаткування в цій країні здійснюється одразу на трьох рівнях – федеральному, кантональному та локальному. Причому, оподаткування зазвичай виникає одразу на трьох рівнях [9]. Оскільки Швейцарія принципово не розрізняє онлайн та офлайн транзакції, продажі, здійснені онлайн оподатковуються звичайними податками, такими як ПДВ та податок з доходів. ПДВ зараз складає 8% та має бути включене в ціну продукту [12]. ПДВ є виключно федеральним податком, в той час як подохідний податок стягується як на федеральному, так і на місцевому рівні. Недивлячись на багаторівневе оподаткування, в цілому, в Швейцарії одне з найнижчих податкових навантажень в Європі.

В кантонах основним джерелом податкових надходжень є прибутковий податок з доходів фізичних та юридичних осіб. З валової суми податків, згідно Конституції Швейцарії, три десяті поступають кантонам, з цього не менше однієї шостої

використовується для фінансування вирівнювання забезпеченості публічними фінансовими ресурсами між кантонами [2, с. 177].

Для всіх рівнів оподаткування подається лише одна податкова декларація. Зазвичай в Швейцарії подається єдина податкова декларація на сім'ю (чоловік та дружина, діти у віці до 18 років, якщо вони також заробляють). Існують різні податкові ставки, обмеження та звільнення від оподаткування, які застосовуються в кожній індивідуальній ситуації. Податок на прибуток стягується Конфедерацією та кантонами, і його ставка може бути прогресивною або пропорційною до доходу фізичної особи. Важливо знати, що дохід нижче 14 500 швейцарських франків звільняється від податку на прибуток. На федеральному рівні податок на прибуток стягується на прогресивній основі, яка коливається від 0,77% до 11,5% загального доходу фізичної особи. Податок на прибуток юридичних осіб встановлюється на рівні Конфедерації та є пропорційним або прогресивним за єдиною ставкою 8,5%, або на рівні кантону, який коливається. Вона базується на чистому прибутку, що обліковується у звіті про прибутки та збитки підприємств та коригується з метою оподаткування. Існують також положення, що обмежують подвійне оподаткування згідно з податковими договорами, наприклад, "звільнення від участі" для компаній, які володіють 20% або більше акцій інших компаній, "привілеєм" для компаній, які звільняються від податку на прибуток від кантона, а також "привілеї на дому" для компаній, які розташовані за межами Швейцарії і які управляються лише у Швейцарії [12]. Податок на прибуток, який в кінцевому рахунку сплачується, залежить від конкретного місця проживання – є досить великі варіації в його розмірі, залежно від кантону. Податки, що стягують в кантоні Цуг, є найнижчими в Швейцарії, в той час як Невшатель – найдорожче для сплати податків місце в Швейцарії. Тому, напевно, не дивно, що Цуг в Цюрихському регіоні є домом для багатьох міжнародних компаній та має велику кількість емігрантів серед населення [15].

Як вказує Р. О. Гаврилюк, лівова частка податкових надходжень – понад п'ятдесят процентів – залишається в

общинах, які є для них власними фінансовими ресурсами. А у відповідності із Конституцією, общинна автономія гарантується у відповідності із кантональним правом. Не союзна держава наділяє общини автономією – вони створюють її самі спільно з кантонами, а загальнонаціональна держава тільки гарантує общинну автономію, «у своїх діях враховує їх можливий вплив на общини», «бере до уваги при цьому особливе становище міст та агломерацій, а також гірських областей» [2, с. 178]. Такий підхід стимулює продуктивно працювати всі рівні публічної влади, а головне – найбільше заохочує до високопродуктивної праці виробників валового внутрішнього продукту і національного доходу країни, єдино які і є базою сукупних податкових надходжень відповідних рівнів публічної влади [2, с. 179].

Отже, податкова система Швейцарії робить основний акцент на місцевих податках як основному джерелу надходжень місцевих фондів публічних коштів. Така податкова децентралізація, на нашу думку, є прогресивною та найкращим чином сприяє найповнішому задоволенню публічних потреб громадян. Акцент на місцевому оподаткуванні галузі ІТ-діяльності, що так швидко розвивається, дозволить кращим чином здійснювати право людини на податки, оскільки належне забезпечення здійснення згаданого права людини прямо залежить від наповнення публічних фондів, коштами яких і створюється публічне благо.

Список літератури:

1. Гаврилюк Р. «Правовий механізм податку» чи «юридична конструкція податку»: дискусійні питання теорії та методології / Р. Гаврилюк // *Право України*. – 2008. – № 6. – С. 110-114.

2. Гаврилюк Р. О. Конституційно-правова природа моделей швейцарської фіскальної муніципалізації та польської фіскальної децентралізації: порівняльний аналіз / Р.О. Гаврилюк // *Prawo naszych sasiadow* / [Redaktor cyklu publikacji Jerzy Posluszny]. – Т. 1: *Konstytucyjne podstawy budowania i rozwoju*

spoleczenstwa obywatelskiego w Polsce i na Ukrainie – dobre praktyki – Rzeszow-Przemysl, 2013. – S. 170-185.

3. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід. Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Київ, 2015. – 35 с.

4. Гаврилюк Р. О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід: монографія / Р. О. Гаврилюк. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2014. – 636 с.

5. Гаврилюк Р. Егалітарна інструментально-потребова концепція податкового права / Р. Гаврилюк // Право України. – 2007. – № 10. – С. 45-50.

6. Задорожна М. Податкове навантаження та тінізація економіки : діалектика взаємозалежності [Текст] / Марія Задорожна // Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів : зб. тез доп. VIII Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 22 квіт. 2016 р.] / редкол. : А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк, Луцик А. І. [та ін.] ; відп. ред. А. І. Луцик. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 74-76.

7. Закон України "Про електронну комерцію" від 03.09.2015 № 675-VIII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/675-19/conv>

8. Налогообложение в Швейцарии [Електронний ресурс] / Режим доступу : <https://fbs-tax.com/tax-planning/switzerland/taxation-in-switzerland/>

9. Налогообложение физических лиц в Швейцарии [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.rocheduffay.ru/articles/swiss_taxation_individuals.htm

10. Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права. – Чернівці: ЧДУ, 1998. – 276 с.

11. Bertalanffy L. von General System Theory. Foundations. Development. Applications. - N.Y., 1968. – P. 86.

12. E-commerce in Switzerland [Електронний ресурс] / Режим доступу: <https://gettingthedealthrough.com/area/11/jurisdiction/29/e-commerce-switzerland/>

13. Havrylyuk R. System of Paradigm Constants of Financial Law of State as the Basis of its Philosophic-Methodological Unity // Mrkyvka, Petr (ed.) System of Financial Law: System of Financial Law. General Part: Conference Proceedings. 1st ed. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015. - pp. 130-143.

14. Patsurkivskyy P. Post-Soviet Conceptions of the System of Financial Law: Philosophic-Methodological Analysis // Mrkyvka, Petr (ed.) System of Financial Law: System of Financial Law. General Part: Conference Proceedings. 1st ed. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015. - pp. 144-160.

15. Paying 2017-2018 income tax in Switzerland? [Електронний ресурс] / Режим доступу: <https://transferwise.com/us/blog/income-tax-in-switzerland>

16. Taxation in Switzerland [Електронний ресурс] / Режим доступу: <https://www.lawyersswitzerland.com/taxation-in-switzerland>

17. Weber M. Rechtssoziologie / Aus dem Manuskript hrzg. u. eingel. Von Wirkelnann J.; - Zuchterhand, 1960. – S. 196.

ХАНДІЙ О.В.,
аспірантка кафедри публічного права
Чернівецького національного університету
імені Юрія Федьковича

ЄВРОПЕЙСЬКА ПРАВОВА КУЛЬТУРА МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ЦІННІСНИЙ ВИКЛИК ДЛЯ УКРАЇНИ

У найбільш широкому – філософському – розумінні культура є системою надбіологічних програм людської життєдіяльності, що історично розвиваються та забезпечують відтворення і еволюцію соціального життя у всіх його проявах. Не випадково культурологи розцінюють культуру як аналог генетичного коду людини, а саме її соціокод, за допомогою якого передається від людини до людини, від покоління до покоління, від суспільства до суспільства уся сукупність набутого соціального досвіду. Універсалії культури, що є складовими відповідного соціокоду, детермінують світогляд суб'єктів, які є його носіями, формують їх базисні ментальні установки. Жодні сутнісні соціальні зміни неможливі без відповідних змін у культурі людей, яка супроводжує та забезпечує, так би мовити, «соціальну спадковість» [1, 2, 3, 4, 5].

Таке розуміння природи правової культури у науці фінансового права в цілому та податкового права зокрема поки що репрезентують тільки окремі її представники не лише на вітчизняних теренах [6, 7], але й на всьому пострадянському просторі і навіть у глобальнішому вимірі. Як пояснює дану ситуацію стосовно пострадянської науки фінансового права П.С.Пацурківський, «причини цього явища багатопланові, проте насамперед вони кореняться у панівних світоглядних засадах» цієї науки [8].

В свою чергу, як обґрунтовано підкреслюють вищезазначені автори, квінтесенцією світогляду є цінності відповідних суб'єктів. Ці цінності існують тільки в динаміці, від однієї історичної епохи до іншої змінюються

парадигмально, разом зі зміною матриць суспільних вимог до юридичної науки та професії правника у суспільстві [9]. До прикладу, історія розвитку європейських суспільств знає цілий ряд таких кардинально відмінних між собою матриць. Остання з них повністю визріла та сформувалась у середині ХХ ст. під впливом загальноєвропейських та загальнолюдських цінностей, а саме прав людини, верховенства права і плюралістичної демократії, змінивши, в свою чергу, соціальну спадковість та її антропосоціокультурний код у європейських соціумів. Такі зміни щоразу не оминають і юридичну науку, оскільки «наука того чи іншого суспільства є невід'ємним елементом його культури, відображає специфіку усього культурного контексту епохи» [8, с.59].

Як саме відбувається зміна податково-правових культур та відповідних ментальних матриць у соціумів стосовно них, переконливо показала на прикладах податково-правових культур давньогрецьких держав-полісів та Давньоримської імперської держави Р.О. Гаврилюк. Як з'ясувала вона, ці культури за усіма сутнісними параметрами були протилежними. Ця їх протилежність була зумовлена спочатку цивілізаційним, а пізніше і редистрибутивним переворотом, що сталися у межах Античної людської цивілізації. Внаслідок вищезазначених переворотів докорінно змінилися майже усі цінності відповідних соціумів, які виступали базовими соціокодами систем суспільних в цілому та податкових зокрема відносин, окрім відсутності поділу податків та зборів на загальні та місцеві [6, с.276-450].

Така цивілізаційна зумовленість та прив'язка усіх суспільних феноменів та їх відповідних дефініцій, як резонно звернув увагу на одному зі спеціальних міжнародних «круглих столів» П.С. Пацурківський, є не випадковою, а навпаки, закономірною. Він аргументовано показав, що саме таким чином можуть бути адекватно самоідентифіковані сучасниками та сприйняті наступниками усі конкретно-історичні цінності, в тім числі і податкове право як цінність. Цивілізаційний підхід дозволяє зафіксувати у загальноприйнятних поняттях «атомарні» (що лежать в основі всього) складові найглибших пластів

інтенціональної структури особистості у єдності предметів її устремлінь (аспект майбутнього), особливого переживання – володіння (аспект нинішнього) та збереження відповідного надбання для прийдешніх поколінь (аспект минулого) [10; 11; 12]. Не випадково на це звертав увагу ще А.Дж.Тойнбі, для якого цивілізація – це культура, що досягла меж само – ідентифікації [13]. Податково-правових культур та їх дефініцій зокрема, як і фінансово-правових культур та їх дефініцій в цілому, не менше, резюмував П.С. Пацурківський, ніж людських цивілізацій, що мали місце в історії [10, с.969].

То чи можливо за такої невичерпності проявів податково-правових культур виробити їх уніфіковане поняття? Чи таке поняття уже існує? Аналіз багатющої наукової та іншої літератури з даної проблематики, на жаль, переконує що аналогічне поняття у науці податкового права ще не вироблене, хоча пошуки його ведуться дуже давно, про що уже йшлося в науці податкового права [14]. Не дивлячись на велику різноманітність підходів вчених до пошуку поняття податково-правової культури, зумовлену як особливою складністю власне феномену податкового права [15], плюралізмом методологічних підходів до його пізнання [16], їх усі можна звести до двох парадигмально протилежних типів – етатистського та людиноцентристського. Першому з них властивий елементаристський підхід до з'ясування зовнішніх ознак феномену податково-правової культури, іншому – системний, тобто, внутрішній підхід. Для обидвох цих типів підходів притаманні свої закономірності розвитку: якщо перший нараховує не одну тисячу років і має дуже розгорнуту бібліографію, то наступний можна охарактеризувати як такий, що лише завершує своє якісне виокремлення [8, с.56].

Перший підхід найбільш виразно та послідовно репрезентують дослідники податкового права зокрема та фінансового права в цілому постсоціалістичних країн, що є само по собі зрозумілим. Адже саме в цих країнах продовжує найбільш повно і наполегливо культивуватись етатистське розуміння податкового права та проектуватись ненауковий

елементаристський підхід до його аналізу і осмислення. Нещодавно ґрунтовний філософсько-методологічний аналіз пострадянських підходів до розуміння феноменів фінансового права в цілому та податкового права зокрема оприлюднив П.С. Пацурківський [17]. Я повністю поділяю його оцінки та висновки.

Дослідження Р.О. Гаврилук суттєво доповнило вищезазначену статтю П.С. Пацурківського ґрунтовним аналізом критеріальних засад якісного виокремлення фінансового права в цілому та податкового права зокрема пострадянськими вченими юристами-фінансистами [18]. Вона показала, що з приводу дефініцій щодо усіх публічних фінансів, в тім числі податків і податкового права етатистською доктриною права беруться нормативні, передусім конституційні дефініції відповідних феноменів [19].

Вищезазначені дослідження П.С. Пацурківського та Р.О. Гаврилук уже фактом їх появи націлюють вчених юристів-фінансистів більш цілеспрямовано аналізувати феномен податково-правової культури з позицій системного підходу, оскільки їм вдалося на цьому шляху суттєво приростити наукові знання щодо їх предметів аналізу. Проте до їх мети все-таки не належало обґрунтування атрибутивності системного підходу до з'ясування поняття податково-правової культури як явища системного і динамічного за своєю природою.

Метою даної статті є обґрунтування необхідності застосування до вироблення поняття податково-правової культури в цілому та правової культури місцевого оподаткування передусім антропосоціокультурного підходу та використання для цього інструментів системного аналізу та осмислення європейської правової культури місцевого оподаткування як ціннісного виклику для України.

Конкретними завданнями статті є з'ясування системної природи європейської правової культури місцевого оподаткування як суспільного феномену та її зумовленості відповідними соціокодами суспільства як «саморегулюючої процесуальної системи соціальної взаємодії індивідів» [6, с.39],

її місії ціннісного виклику для культури права місцевого оподаткування в Україні.

Для того, щоб з'ясувати системні властивості податково-правової культури, необхідно передусім вияснити, якою є природа податку, податкового права, а також чинники, що їх зумовлюють. Ці питання були і залишаються в центрі уваги усіх, хто досліджував раніше чи аналізує тепер податкове право. Величезна більшість дослідників продовжує відносити податкове право до атрибутів держави і вже звідси виводити його базові властивості – встановлення податку законом, примусовий характер податкового обов'язку платника податку, фіскальна природа податку, асиметричність податку, карально-жертвний характер відповідальності за порушення податкового права держави [20; 21].

Такий підхід суперечить уже загальноновизнаним історичним фактам, згідно яких податкове право як перерозподільне право є не суто державним, а публічним феноменом і що воно історично передувало державі, змістовно ширше від чисто державного явища і насправді не є породженням держави. Податкове право як публічний феномен корениться у спільних людських потребах, а останні зумовлені дуальною природою людини [22; 23]. Наукою доведено, що історично першою формою податкового права було додержавне перерозподільне право соціумів. Його поява у часі збіглася з появою людини як істоти соціальної. Цьому праву були притаманні, як зазначає Р.О. Гаврилюк, такі властивості: антропність, конструктивність, контекстуальність [24].

Антропність цього права як його властивість проявлялась у тому, що публічні потреби атрибутивні індивідам, тому і засіб їх забезпечення людиномірний. Конструктивність як властивість додержавного податкового права створювалась колективними інтенціональними установками людей і їх практичними діями відповідно до ними ж вироблених правил у процесі тривалої життєдіяльності. Контекстуальність додержавного податкового права зумовлювалась тим, що воно згідно з його природою було динамічною системою символічних текстів і контекстів, множини конкретних правових ситуацій, в основі своїй типових,

а в конкретному змісті й особливостях суттєво відмінних між собою, контекстуальних, у які були фактично включені у процесі задоволення власних публічних потреб переважна більшість або усі індивіди відповідних соціумів [24, с.80-121; 25; 26; 27; 28; 29; 30; 31].

Однією з умов появи та утвердження субстанційних держав у наступні історичні епохи, як довела Р.О. Гаврилюк, стало захоплення та привласнення ними публічного податкового права додержавних соціумів [32]. Це не було одномоментним актом, а охоплювало собою у кожному випадку цілу історичну епоху. У Давньоримській імперії вона тривала з часу правління імператора Октавіана Августа до часу правління імператора Діоклетіана. Квінтесенцією усіх перетворень, пов'язаних зі зміною податково-правової культури у цей час в Давньоримській імперії, стала трансформація її громадян у підданих імперії [32].

«Це зробило можливою (а з етатистської точки зору навіть необхідною), – як зазначає Р.О. Гаврилюк, – глибоку якісну трансформацію природи публічного інтересу і публічних потреб у давньоримському соціумі. Якщо впродовж багатьох віків існування республіканської традиції розуміння природи публічного і особливо давньогрецької помісної традиції його розуміння воно в дійсності зводилось до всезагального чи переважаючого інтересу громадян, то з фактичним їх знищенням як соціального феномена у Давньоримській імперії під публічним став розумітися державний інтерес, а ще точніше – потреби субстанційної держави. Місця істинно публічним потребам індивідів Римської імперії, які складала її населення, серед цих потреб не залишилося... Це переродження публічного у свою протилежність і складає квінтесенцію давньоримського імперського редистрибутивного перевороту» [24, с.206-207].

Звідси цілком очевидно, що податок, податкове право, податково-правова культура є одним із глибинних проявів та виявів відповідної цивілізації, про що уже йшлося вище. Ці феномени – сутнісна характеристика, атрибут будь-якого суспільства. Вони пронизують собою усі явища суспільного

життя. Упродовж століть та тисячоліть податкове право як право перерозподільних відносин у соціумі безперервно змінює свої правові форми та зовнішні прояви, еволюціонує від викупу життя поневоленими народами до податку на додану вартість, обчислюваного за своєрідними податковими нанотехнологіями, залишаючись незмінним у своїй глибинній природі у якості одного з фундаментальних соціокодів суспільства.

Відомий український фахівець з податкового права Д.В. Гетманцев резонно наголошує, що податкова культура є невід'ємною частиною культури народу, його характеру, психологічних, поведінкових патернів, на яких народ виріс, сформувався як єдине ціле. «Ми можемо називати це поганою спадковістю, характером чи духом народу, але факт залишається фактом: ми сформувалися на певних цінностях, які неможливо змінити, просто прийнявши закон; цінностях, відмова від яких виходить за межі можливостей влади, безсилої змінити те, що покоїться у свідомості мас, – резюмує він. – Ми не кажемо, що ці цінності погані чи хороші. Зрештою, їх істинність може бути перевірена тільки віками історії. Однак очевидно, що в нинішньому історичному контексті наші підходи до оподаткування ..., м'яко кажучи, не тільки не є нашою конкурентною перевагою, а й ослаблюють нашу конкурентоспроможність, відкидаючи на задвірки цивілізованого світу» [33].

Останнє твердження Д.О. Гетманцева зумовлене несистемними спробами української влади механічно перенести на вітчизняний ґрунт європейські практики оподаткування, які позитивно зарекомендували себе в інших країнах. При цьому нехтується необхідність співставити вітчизняну податково-правову ментальність та культуру в цілому з адекватними феноменами європейських народів та з'ясувати, чи вони співставні, однокореневі чи ні? Якщо вони різні, а це у більшості випадків саме так, то з неминучістю буде одержаний протилежний результат, станеться зіткнення цивілізацій, від чого так переконливо застерігав ще у далеких 1990-х рр. Семюел Хантінгтон [34].

Якщо мати на увазі європейську правову культуру місцевого оподаткування як цінність, то одним із найконцентрованіших її репрезентантів є, до прикладу, Європейська хартія місцевого самоврядування від 15 жовтня 1985 р. Цивілізовані спільноти Європи розуміють під місцевим самоврядуванням «право і спроможність органів місцевого самоврядування в межах закону здійснювати регулювання та управління суттєвою часткою публічних справ, під власну відповідальність, в інтересах місцевого населення» [35]. Причому згідно цієї концепції місцевого самоврядування «публічні повноваження, як правило, здійснюються переважно тими органами публічної влади, які мають найтісніший контакт з громадянином» [35, Ст.4]. Саме у розпорядження цих органів, згідно статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, безпосередньо потрапляють фінансові ресурси від місцевих податків і зборів, тобто, це їх власні ресурси:

«1. Органи місцевого самоврядування мають право в рамках національної економічної політики на власні адекватні фінансові ресурси, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень. 2. Обсяг фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування відповідає повноваженням, передбаченим конституцією або законом. 3. Принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону. 4. Фінансові системи, які складають підґрунтя ресурсів органів місцевого самоврядування, мають достатньо диверсифікований і гнучкий характер і повинні забезпечувати можливість приводити наявні ресурси, наскільки це практично можливо, у відповідність до реального зростання вартості виконуваних ними завдань. 5. Захист більш слабких у фінансовому відношенні органів місцевого самоврядування передбачає запровадження процедур бюджетного вирівнювання або аналогічних заходів з метою подолання наслідків нерівного розподілу потенційних джерел фінансування і фінансового тягара, який вони повинні нести. Такі процедури або заходи не

повинні звужувати свободу дій органів місцевого самоврядування в межах власної відповідальності. 6. З органами місцевого самоврядування повинні належним чином проводитись консультації про порядок передачі їм перерозподілених ресурсів. 7. У міру можливості, дотації органам місцевого самоврядування призначаються не для фінансування конкретних проектів. Надання дотацій не скасовує основоположну свободу органів місцевого самоврядування проводити свою політику в межах власної компетенції. 8. Для цілей здійснення позик інвестиційного капіталу органи місцевого самоврядування мають доступ до національного ринку капіталу в межах закону» [35, Ст. 9].

Вітчизняна дійсність протилежна європейській культурі місцевого оподаткування та місцевих зборів, починаючи із їх конституційно-правової парадигми. Але і вона, в свою чергу, по-різному сприймається різними її дослідниками – від тлумачення їх як цивілізованого податку до пояснення їх правової природи як данини. Причому кожен з цих підходів має під собою певний вітчизняний ґрунт, українські ментальні та інші витоки.

Так, уже згадуваний нами вище Д. Гетманцев наполягає на тому, що «розуміння нашою [українською. – О.Х.] цивілізацією **податку як відкupu** сформувалося з самого початку... наступні за монгольським ярмом етапи нашої історії, вже під владою Російської імперії, ще більше сприяли розвитку **парадигми податку – данини** у свідомості нашого народу» [33].

Р.О. Гаврилюк виходить із притаманності українській податково-правовій культурі, як і всій культурі українського соціуму, висхідної, атрибутивної людиноцентричності [7, с.445]. Проте українському соціуму, на відміну від більшості європейських соціумів, резонно зауважує вона, не випало продовжити власний еволюційний розвиток у відповідності з висхідним антропосоціокодом. На заваді цьому стали руйнівні зовнішні чинники, серед яких найзгубніший вплив мали монголо-татарське іго у XII-XV століттях та особливо поневолення українських земель спочатку Московським царством, а пізніше Російською державою [7, с.446]. Однак

остаточно зруйнувати українську податково-правову культуру, як довела вона, не вдалося і московітам [32, с.1].

Автор даної статті разом з П.С. Пацурківським обстоюють позицію, що для податково-правової культури українців на усьому протязі її існування та розвитку у різній мірі були та залишаються властиві як антропосоціоцентризм, так і етатизм [16, с.198]. Жодне з цих начал не зникало в тій чи іншій історичній періоді еволюції українського соціуму назавсім та, з іншого боку, не витісняло свого антипода, щоб стати єдино реальним феноменом. Тим не менше впродовж усієї вітчизняної історії у податково-правовій культурі українців переважав де-факто нав'язаний їм із зовні етатизм. Він штучно культивувався усіма без винятку загарбниками українських земель, які змінювали один одного. І тільки поява суверенної української держави зумовила відродження людино центристських цінностей у податково-правовій культурі українців.

Спільним для усіх цих підходів є те, що податково-правова культура їх авторами відноситься до складних, динамічних суспільних феноменів, є повноцінною системою, яку і пізнавати необхідно як систему. Цікаве спостереження щодо суспільства як саморегулюючої процесуальної системи знаходимо у Р.О. Гаврилюк. Всебічно проаналізувавши традиційні атомістичну і субстанційну доктрини та кооперативну концепцію суспільства, яка стала породженням антропосоціокультурної парадигми пізнання, вона аргументовано резюмувала, що оскільки в основу кооперативної моделі суспільства покладено принцип самореференції, тоді як субстанційна доктрина вдається до пошуків позалюдських чинників появи і функціонування соціуму, а атомістична не може пояснити його процесуальної природи, то вони поступаються кооперативній концепції за своїм евристичним потенціалом та мірою обґрунтованості й достовірності [32, с.12].

Отже, для з'ясування поняття та властивостей податково-правової культури цілком придатна кооперативна концепція суспільних феноменів як самореферентних. Для їх пізнання, згідно позиції П.С. Пацурківського, яку я поділяю, необхідне

застосування «загальної теорії систем Н.Лумана і філософсько-правових концепцій внутрішньої форми права Г.Спенсера-Брауна і Р.М.Унгера» [17, р.155; 8, с.52-60; 36; 37; 38; 39]. Р.О. Гаврилюк, на мою думку, обґрунтовано радить доповнити цей пізнавальний інструментарій методами структурно-функціонального аналізу К. Леві-Строса, генетичного структуралізму Л. Гольдмана, структурного функціоналізму Л.Гольдмана, Т. Парсонса, Р. Мертона, А.Р. Редкліф-Брауна і Б.Малиновського і кібернетичним підходом до аналізу систем Г.Бейтсона, рядом інших пізнавальних інструментів [32, с.6]. Парадигмальні константи фінансового, в т.ч. податкового права держави не можуть бути використані, як доводить Р.О. Гаврилюк, у вищезазначених цілях [18, р.142].

Але не тільки системний методологічний інструментарій необхідний для формулювання поняття та виокремлення основоположних властивостей податково-правової культури як системного цивілізаційного явища. Для цього потрібне також системне мислення, як зазначають Джозеф О. Конор та Ієн Макдермотт, – воно йде по вертикалі, по горизонталі, вглиб і по колу» [40]. Стосовно осмислення та аналізу податково-правової культури пострадянської України це має особливе значення, оскільки у вітчизняному соціумі уже сталися глибинні зміни у сприйнятті платниками податків останніх як феномену. Якщо спробувати показати це найбільш стисло, то можна зазначити, що у масовій свідомості українських платників податків з'явилося сприйняття «податку як не подарунка державі» [41].

Як одне із переконливих свідчень цього можна розглядати рішення ЄСПЛ у справі «Федоренко проти України» від 30 червня 2006 р. Так, у пункті 21 цього рішення визначено, що, відповідно до прецедентного права органів, які діють на підставі Конвенції, право власності може виступати не тільки у формі майна, а й у формі «виправданих (правомірних) очікувань» від ефективного використання права власності. ЄСПЛ звернув увагу, що для українських платників податків такі правомірні очікування випливають із пункту 4.1.9 Податкового кодексу України, у якій законодавець встановив обов'язкову для себе

норму, котра породжує обґрунтовані «законні очікування» у платників податків щодо майна (податку), який вони муситимуть (чи не муситимуть) сплатити у наступному податковому періоді, зберігши або втративши своє майно. Із цього випливає, що хоча платник податків не має права на позов про скасування податкового закону, прийнятого з порушенням пункту 4.1.9 Податкового кодексу України, коли доведе, що додаткові витрати виникли у нього внаслідок неправомірного порушення його законодавчих очікувань [42].

В українських платників податків з'явився інтерес до доктрини *actiones populares* та до зарубіжного досвіду її застосування. Як відомо, ця доктрина дозволяє громадянину як представнику суспільства, втім числі платнику податків, звертатися з позовом до суду з метою захисту суспільних інтересів. Чималий досвід використання цієї доктрини для захисту публічного інтересу мають платники податків в Швеції, Голландії, Польщі та найбільше США, де платникам податків надані особливо широкі можливості для оскарження легітимності використання доходів місцевого бюджету. На думку Верховного суду США, інтерес такого платника податків до використання бюджетних коштів муніципальним утворенням є «прямим і безпосереднім», схожим на інтерес акціонера до діяльності акціонерної корпорації, а отже, підлягає судовому захисту. Доктриною передбачено, по суті, що кожен громадянин має право вимагати, щоб кошти публічних грошових фондів не витрачалися марно. Це дуже змінює ментальність платників податків [41].

Не випадково останнім часом завдяки зусиллям українського законодавця Податковий кодекс України випередив у своєму баченні податково-правової культури традиційну етатистську податково-правову доктрину. Зокрема, йдеться про відносно нову для податкового права України юридичну конструкцію «сервісного обслуговування платників податків», яка передбачає надання державою адміністративних, консультаційних інформаційних та інших послуг, пов'язаних з реалізацією прав та обов'язків платників податків [43]. Українська фінансово-правова наука поки що мовчазно ігнорує цю конструкцію. Правозастосовна

практика ставиться до неї надмірною обережністю, по можливості уникає законодавець, сміливо вписавши визначення поняття сервісного обслуговування у текст статті 14 ПК України, перехопив подих. Так буває завжди, коли загальна суспільна податково-правова культура не встигає за інноваціями практики, але вже сприйняла їх неминучість.

Висновки. Отже, податок – одне з найунікальніших явищ людської цивілізації. З'явившись одночасно з нею, в подальшому податок трансформувався в один з ключових факторів розвитку людства, став системоутворюючим ядром особливої податково-правової культури. Податково-правова культура – це буттєво укорінена, ментально та офіційно закріплена система особливих соціокодів як основоположних антропосоціокультурних цінностей, що визначають поведінку індивідів та їх спільнот по задоволенню їх публічних потреб.

Правова культура місцевого оподаткування і зборів є атрибутивною частиною загальносоціальної податково-правової культури. Але у кожному типі соціумів співвідношення цих культур між собою унікальне. Для європейських спільнот, що утворили ЄС, характерна значна автономія культури місцевих податків і зборів. Це дзеркально відображує співвідношення у житті їх соціумів ролі та місця загальнодержавних інститутів публічної влади та інститутів місцевого самоврядування. В Україні таке відношення протилежне у порівнянні із класичним європейським. Проте Україна все виразніше заявляє про її потребу у децентралізації державної влади. Звідси європейська правова культура місцевого оподаткування все виразніше постає як ціннісний виклик для України та безцінний досвід для творчого практичного застосування.

Список літератури:

1. Библер В.С. На гранях логіки культури. – М., 1997.
2. Ионин Л.Т. Социология культуры. – М., 1936.
3. Тойнби А. Дж. Постыжение истории. – М., 1991.
4. Флиер А.Я. Культурогенез. – М., 1995.

5. Фуко М. Слова и вещи. – М., 1997.
6. Гаврилюк Р.А. Антропосоциокультурный код налогового права. Монография. Книга 1. Истоки налогового права / Р.Гаврилюк. - Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. – 452 с.
7. Гаврилюк Р.А. Антропосоциокультурный код налогового права. Монография. Книга 2. Константы налогового права / Р.Гаврилюк. - Черновцы: Черновицкий нац. ун-т, 2014. – 804 с.
8. Пацурківський П. Світоглядні проблеми науки фінансового права / П.Пацурківський // Право України. - 2010. - № 1. - С.52.
9. Пацурківський П., Гаврилюк Р. Ціннісні виклики українській юридичній (правничій) освіті / П.Пацурківський, Р.Гаврилюк // Право України. - 2017. - № 10. - С.39.
10. Пацуркивский П.С. Парадигмальные детерминанты законодательных дефиниций (на примере финансового права) // Материалы Международного «круглого стола» «Законодательная дефиниция: логико-гносеологические и практические проблемы (Черновцы, 21-23 сентября 2006 года) / Под ред. В.М. Баранова, П.С. Пацуркивского, Г.О. Матюшкина. – Нижний Новгород: Нижегородский исследовательский научно-прикладной центр «Юридическая техника», 2007. – С. 969.
11. Костя Д. В. Теоретико-правовые проблемы законодательного определения природоресурсных платежей / Д. В. Костя // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы : Материалы Международного «круглого стола» (г. Нижний Новгород, 21-23 сентября 2006 г.). – Нижний Новгород : Нижегородский исследовательский научно-прикладной центр «Юридическая техника», 2007. – С. 882-894.
12. Kostya, D. Institution of Natural Resources Payments in the System of Financial Law of Ukraine / D. Kostya // Mrkyvka, Petr (ed.) System of Financial Law: System of Tax Law: Conference Proceedings. 1st ed. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015, pp. 292-311.

13. Тойнби А.Дж. Цивилізація перед судом історії. – М., 1996. – С. 133.

14. Гаврилук Р.А. Еволюція конституційних дефініцій налога / Р.А. Гаврилук // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы: материалы Международного «круглого стола» (Черновцы, 21-23 сентября 2006 г.) / под ред. В.М. Баранова, П.С. Пацуркивского, Г.О. Матюшкина. – Нижний Новгород: Нижегородский исследовательский научно-прикладной центр «Юридическая техника», 2007. – С. 726-746.

15. Проблеми теорії фінансового права. – Чернівці: ЧДУ, 1998. – С.13.

16. Пацурківський П., Савкіна О. Податково-правова доктрина України: між Скіллою етатизму і Харібдою людиноцентризму// Право України. – 2017. – №9. – С.192-194.

17. Patsurkivskyi P. Post-Soviet Conceptions of the System of Financial Law: Philosophic-Methodological Analysis. System of Financial Law: General Part: Conference Proceedings / Petr Mrkývka (ed.). – 1st ed. Brno : Masaryk University, Faculty of Law, 2015. – pp. 144-161.

18. Havrylyuk R. System of Paradigm Constants of Financial Law of State as the Basis of its Philosophic-Methodological Unity // Mrkyvka, Petr (ed.) System of Financial Law: System of Financial Law. General Part: Conference Proceedings. 1st ed. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015, pp. 130-143.

19. Гаврилук Р. Основні типи доктринальних підходів до визначення юридичної категорії «податок» / Р.Гаврилук // Юридична Україна. – 2004. - №4(16). – С.11-17.

20. Etel L., Dowgler R., Grzegorz L., Poplawski M., Presnarowicz S. Prawo podatkowe. Warszawa, Wydawnictwo Difin S.A. 2005. 502 s.

21. Dan Drosu Şaguna. Drept financiar public. Bucureşti: C.H. BECK; 2012. 416 p.

22. Гаврилюк Р. Властивості додержавного перерозподільного (податкового) права людини / Р. Гаврилюк // Юридична Україна. - 2014. - № 6. - С. 36-43.

23. Гаврилюк Р. Необхідність і форми позитивації права людини на податки / Р. Гаврилюк // Юридична Україна. - 2014. - № 10. - С. 38-45.

24. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права : антропосоціокультурний підхід : монографія / Руслана Гаврилюк. – Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2014. – С. 80, 94, 109.

25. Демин А.В. Полевические заметки предистории налогов и налогообложения // Финансовое право. – 2010. – № 5.

26. Polanyi K. Primitive, Archaic, and Modern Economies: Essays of Karl Polanyi. – Garden City, N.Y.: Anchor Books, 1968. – P. 37-45.

27. Sahlins M. Stone age economics. – Routledge, 2013 – p. 8,14,17.

28. Дж М. Древнейшие цивилизации Ближнего Востока. – 1982. – М.: Наука, 1982. – С. 87-94.

29. Кунов Генрих. Всеобщая история хозяйства том 1. Хозяйство первобытных и полукультурных народов М., 1929. – С. 161-167.

30. Searle J. R. The Construction of Social Reality. – New York: Free Press, 1995. – P. 34-44.

31. Mancur O. The Logic of Collective Action. Public Goods and the Theory of Groups. – Cambridge Ma.; Harvard University Press, 2002. – P. 48-49.

32. Гаврилюк Р.О. Природа податкового права: антропосоціокультурний підхід. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора юридичних наук. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Київ, 2015. – С. 14.

33. Гетманцев Данило. Зіткнення цивілізацій. // Дзеркало тижня. – № 11 (257). – 26 березня 2016 р.

34. Huntington, Samuel P. The clash of civilizations and the remaking of world order. Penguin Books India, 1997.

-
35. Європейська хартія місцевого самоврядування від 15 жовтня 1985 р. // Офіційний вісник України. – 2015. - № 24. – 03 квітня. – Ст. 3.
36. Unger, R. M.: Law in Modern Society: Toward a Criticism of Social Theory, New York, 1976. 482 p.
37. Spencer Brown, G.: Laws of Form. 2nd ed., New York, 1972. 458 p.
38. Луман Н. Введение в системную теорию/ Под ред. Д. Беккера. Пер. с нем. К.Тимофеевой. - М: Логос, 2007. – 336 с.
39. Луман Н. Социальные системы. Очерк общей теории / Пер. с нем. М.Д. Газиева. Под ред. Н.А. Головина – СПб: Наука, 2007. – 641 с.
40. The Art of Systems Thinking : Essential Skills for Creativity and Problem Solving / J. O'Connor, I. McDermott ; pref. de Gene R. Bellinger.
41. Гетманцев Д. Податок – це не подарунок державі // Дзеркало тижня. – 2018. - №2 (342). – С.9.
42. European Court of Human Rights. Case of Fedorenko v. Ukraine App. No(s).25921/02 [Internet] Available at: <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-75599>
43. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

ЮРІЙЧУК І.В.,

аспірант кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича

АДМІНІСТРАТИВНІ ПРОЦЕДУРИ У СФЕРІ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ

На сучасному етапі розвитку нашої держави, безумовним фактом є те, що розвиток інституту адміністративно-процедурного права в Україні є одним із основних завдань адміністративної реформи, метою якої є створення належної та високорозвиненої системи органів публічної адміністрації, що забезпечуватиме та гарантуватиме захист прав, свобод та законних інтересів кожної людини. Підвищення ефективності роботи Державної фіскальної служби та її територіальних органів у сфері оподаткування напряму залежить від ефективності адміністративних процедур, що, безумовно, є одним із базових складових адміністративної реформи, та вимагає подальшого його вдосконалення.

Ефективне функціонування податкової системи України неможливе без належної адміністративної процедури та надійної системи адміністрування місцевих податків і зборів. Введений в дію у 2011 році Податковий кодекс України вніс значні зміни в процедуру адміністрування місцевих податків та зборів, проте в умовах сьогодення існує ряд проблем, а саме: недостатність якісного нормативно-правового регулювання адміністративних процедур, відсутність уніфікованого підходу до визначення поняття «адміністративна процедура» та наявність прогалин у практичному аспекті функціонування податкової системи, що зумовлює його недосконалість. Потреба аналізу правової природи, значення та ролі адміністративних процедур у сфері місцевого оподаткування і зумовило практичну актуальність даного дослідження.

Перш за все варто зазначити, що під адміністративною процедурою слід розуміти нормативно закріплений алгоритм

(порядок дій для досягнення результату) розгляду та вирішення органами публічної адміністрації індивідуальних адміністративних справ, що здійснюється з метою реалізації та захисту прав, свобод та законних інтересів фізичних та юридичних осіб та забезпечення верховенства права в українському соціумі.

В свою чергу, під «адміністративними процедурами в сфері місцевого оподаткування», варто розуміти нормативно закріплений порядок дій органів публічної адміністрації щодо розгляду та вирішення індивідуальних адміністративних справ у сфері публічного управління, спрямованих на забезпечення прав та законних інтересів платників місцевих податків та зборів.

Як відзначає М.М. Чинчин, характеристика системи процедур, які застосовуються при регулюванні адміністрування місцевих податків та зборів, їх співвідношення опосередковуються змістом податкових правовідносин. Призначення правової процедури орієнтоване на виконання правових норм. Системи правових процедур фактично охоплюють усі відносини з моменту їх виникнення до припинення [5, с. 26]. Тому адміністрування місцевих податків та зборів необхідно розглядати з позицій статичності і динаміки – як сукупність податкових процедур та сукупність процесуальних дій з їх реалізації [2, с. 70].

Ми погоджуємося з позицією В.І. Теремецького, що наявність адміністративних процедур у податковому праві переслідує декілька цілей: по перше, встановити найбільш доцільний, надійний та ефективний порядок взаємодії контролюючих органів і платників податків; по друге, необхідність суворої процедури забезпечує захист прав і законних інтересів платників податків від можливих зловживань та проявів свавілля з боку повноважних суб'єктів [3, с. 98]. Наявність чіткої та ефективної процедури, з одного боку, унеможливорює вчинення неправомірних дій з боку контролюючих органів та гарантує досягнення правового наслідку, з іншого – гарантує захист прав та законних інтересів платників місцевих податків у разі їх порушення.

Відомий американський дослідник Р. МакГі у своїй праці «Філософія оподаткування та публічних фінансів» зазначає, що,

за загальним правилом, платники податків сплачують уряду більше, ніж одержують від нього в якості послуг, зважаючи на вартість утримання уряду. Держава, забираючи у платника автомобіль на виконання його податкового обов'язку, видає йому навзаєм велосипед. Суперечність погіршується практичною відсутністю контролю громадян за тими цілями, на які держава використовує зібраний податок і їх відповідністю інтересам суспільства, яке цей податок сплачує [6, с. 23].

Звідси можемо констатувати, що метою адміністративних процедур у податковому праві є встановлення найбільш доцільного, надійного та ефективного порядку взаємодії контролюючих органів і платників податків, бо наявність чіткої науково обґрунтованої процедури унеможливило розпорошення дій з боку органів контролю й гарантує досягнення максимально позитивного результату з найменшими витратами ресурсів, а необхідність суворої процедури, як зазначає В.І. Теремецький, забезпечує захист прав і законних інтересів платників податків від можливих зловживань та проявів свавілля з боку повноважних суб'єктів [4, с. 260].

Слід звернути увагу, що основним нормативно-правовим актом, який регулює адміністративно-процедурну діяльність в сфері місцевого оподаткування в Україні є Податковий кодекс України. Так, відповідно до пп. 14.1.1-1, п. 14.1, ст. 14 Податкового кодексу України [1], адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Зважаючи на відсутність належного нормативного

регулювання адміністративно-процедурних правовідносин, вважаємо за необхідне розмежувати поняття «адміністрування місцевих податків та зборів» та «адміністративна процедура в сфері місцевого оподаткування», які співвідносяться між собою як загальне і конкретне. Оскільки адміністрування являє собою сукупність рішень та податкових процедур контролюючих органів, то адміністративна процедура, в свою чергу, визначає порядок такого адміністрування.

Крім наявних теоретико-правових проблем та відсутності нормативного регулювання адміністративних процедур, також існують певні недоліки, які виникають у практичній сфері реалізації адміністративних процедур в місцевому оподаткуванні.

Наприклад, відповідно до Податкового кодексу України (ст. 265) [1] одним із місцевих податків є податок на майно, який складається з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки та плата за землю є одними із найвигідніших для органів місцевого самоврядування та становлять собою значуще джерело надходжень до місцевого бюджету. Однак, в рамках розділу XII Податкового кодексу України, під оподаткування підпадає лише зареєстроване нерухоме майно (приватні житлові будинки, землі тощо). Проте, у багатьох населених пунктах України є велика кількість житлових будинків, у яких тривалий період часу проживають люди, або землі, які знаходяться у приватній власності, але вони не зареєстровані або їх власники не оформили належним чином правовстановлюючі документи (через складність процедури, великі затрати коштів та часу тощо). Тобто, виникла ситуація, коли майно платників податків не зареєстроване у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно, що в результаті тягне за собою нестабільне наповнення дохідної частини місцевих бюджетів.

Зважаючи на вищевикладене, варто зазначити, що проблеми практичної реалізації процедур в місцевому оподаткуванні зумовлене прогалинами податкового законодавства, відсутністю належного нормативно-правового регулювання адміністративних

процедур, що потребують подальшого розв'язку та вдосконалення.

Отже, під «адміністративними процедурами у сфері місцевого оподаткування», варто розуміти нормативно закріпленій порядок дій органів місцевого самоврядування щодо розгляду та вирішення індивідуальних адміністративних справ у сфері публічного управління, спрямованих на забезпечення та реалізацію прав, свобод та законних інтересів платників місцевих податків та зборів у сфері податкових відносин.

Дослідження природи адміністративних процедур у сфері місцевого оподаткування дозволяє зробити висновок, що даний правовий інститут потребує подальшого вдосконалення та розвитку задля проголошення принципу верховенства права в Україні та забезпечення захисту прав та законних інтересів платників податків.

Список літератури:

1. Податковий кодекс України: закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
2. Вікторчук М.В. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції: дис. ... канд. юрид. наук, 12.00.07 / Вікторчук Марія Василівна / Харківський національний університет внутрішніх справ – Харків, 2016 – 219 с.
3. Теремецький В. І. Адміністративні процедури у сфері податкових правовідносин / В. І. Теремецький // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2012. – № 1. – С. 95-100
4. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні: дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / В. І Теремецький. – Х. : Харк. нац. ун-т внутр. справ, 2012. – 408 с.
5. Чинчин М.М. Межі та стадії податкового адміністрування / М.М. Чинчин // Фінансове право. – 2013. – № 1. – С. 26-29
6. Mc Gee Robert W. The Philosophy of Taxation and Public Finance. – Kluwer Academic Publishers, 2004. – P. 23.

РАРИЦЬКА В.Б.,аспірант кафедри публічного права
Чернівецького національного
університету імені Юрія Федьковича**ПОДАТКОВА ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ: СПОСІБ
ПОДОЛАННЯ ПОДАТКОВОГО ДЕРЖАВОЦЕНТРИЗМУ
ЧИ ОДИН ІЗ ПРОЯВІВ АСИМЕТРИЧНОСТІ
ПОДАТКОВОГО ПРАВА ДЕРЖАВИ?**

Децентралізація системи публічного управління у податковій сфері, яка реалізується в межах загального децентралізаційного процесу, стала однією із найбільш масштабних вітчизняних податкових реформ та обумовила, перш за все, розширення податкових можливостей місцевої влади. Вона передбачає справедливий розподіл повноважень, відповідальності, податкової бази між різними ланками бюджетної системи та спрямована на формування здатності представницьких органів влади територій надавати місцеві громадські послуги і забезпечувати збалансований розвиток територій, що в умовах централізованої держави обмежено залежністю місцевої влади від центрального бюджету [1, с.133].

Податковий децентралізаційний процес в Україні та закордоном супроводжувався низкою економічних та правових досліджень, які як висували нові переваги децентралізації, обґрунтовували її доцільність та ефективність, так і спростовували їх. Однак, попри значну доктринальну невизначеність головних критеріїв ідеальної моделі децентралізованої податкової системи, процес податкової децентралізації продовжує залишатися глобальним світовим трендом. Його популярність пов'язана із основоположною ідеєю, квінтесенцією децентралізаційного процесу в цілому. Вона полягає у передачі фіскальних повноважень, а також обов'язків щодо надання суспільних благ місцевим органам влади та, таким чином, **підвищення ефективності і якості надання публічних послуг органами влади на місцевому рівні.**

На вказані переваги податкової децентралізації вказували у своїх дослідженнях авторитетні науковці-економісти, зокрема, Дж. Б'юкенен, Р. Масгрейв, В. Оутс, П. Самуельсон, Ч. Тібу. Розглядаючи податкову децентралізацію в контексті бюджетного федералізму (який, варто зауважити, може бути притаманний не лише державам з федеративною формою державного устрою, але й унітарним державам), Л. Якобсон досить влучно зауважує, що він «...передбачає хоча б деяку долю самостійності не тільки у визначенні потреб у суспільних благах, але й у акумулюванні ресурсів для їх задоволення» [2, с.97]. Отже, в рамках процесу децентралізації законодавець збільшує повноваження місцевих органів влади, зокрема щодо прийняття рішень стосовно їх доходів та видатків, оскільки вони надають суспільні товари та послуги більш ефективно, ніж центральні. За рахунок локалізованого або децентралізованого надання суспільних благ, передбачається, що органи місцевого самоврядування можуть легше визначити потреби людей і забезпечити відповідну форму та рівень суспільних благ [3]. Таким чином, податкова децентралізація дозволяє місцевим органам влади самостійно акумулювати публічні фінансові ресурси та приймати з їх допомогою ефективні рішення засновані на місцевих потребах.

Реалізація податкової децентралізації, зосередженої на ефективному виконанні публічним утворенням (державою чи місцевим органом влади) зворотного обов'язку надавати публічні послуги індивідам обумовила необхідність привернення уваги наукового співтовариства, законодавця та правозастосувачів до необхідності застосування антропосоціокультурного методологічного підходу до розуміння основоположних податкових категорій та податкового права в цілому, інтерпретації права як антропосоціального феномена. Згідно з ним, право є заснованим на свободі волевиявлення способом нормативного існування індивіда в соціумі **щодо задоволення його особистих і загальних (публічних) потреб** на засадах свободи, рівності й справедливості [4, с.9]. Виявлені максими глобального податкового децентралізаційного процесу, серед яких його спрямованість на

легкість та значно вищу результативність визначення місцевими органами влади публічних потреб членів громади, ефективність надання публічних послуг, доцільність витрачання коштів, отриманих від податкових надходжень, органічно вбудовуються у вищевказану квінтесенцію антропосоціокультурного податково-правового світогляду.

Водночас, гостра необхідність зміни парадигмальних підходів до розуміння податкового права та використання підходів, які більш адекватно відображають його істинну правову природу ігнорується вітчизняним законодавцем та науковцями, тому у законодавстві та науці податкового права продовжує домінувати нормативістський, легістський підхід до розуміння податку. Зазначений методологічний підхід став основою для законодавчого визначення податково-правового статусу держави з її невідчужуваним, суверенним, асиметричним правом на податки. Асиметрична податкова влада держави дає їй можливість приймати рішення щодо обсягу податкових прав органів місцевої влади. Підтвердженням цьому є, зокрема, неповноцінна природа податкової децентралізації, впроваджена в Україні. На неї вказує ряд ознак – критеріїв децентралізованого податку, розроблених європейською наукою податкового права, які лише частково імплементовані в українське податкове законодавство або взагалі в ньому відсутні. До них можна віднести автономію місцевої влади у вирішенні питання про встановлення відповідних податків і зборів, визначенні ставки місцевих податків, встановленні податкової бази, адмініструванні місцевих податків та ін. Крім того, одним із найбільш показових при дослідженні ступеня податкової децентралізації критерієм є можливість місцевих органів влади акумулювати податкові ресурси та на власний розсуд визначати їх розподіл з метою фінансування витрат, задоволення публічних потреб членів громади. Адже, якщо органи місцевого самоврядування зобов'язані ефективно виконувати децентралізовані функції, вони повинні мати адекватний рівень надходжень, а також повноважень приймати рішення щодо витрат [5].

Згідно з дослідженням, представленим Інститутом муніципального фінансування та управління щодо місцевої фіскальної автономії 8 міст у всьому світі [6] (включаючи Лондон, Торонто, Франкфурт, Париж, Берлін, Нью-Йорк, Мадрид, Токіо) для оцінки фактичної міри місцевої фіскальної автономії необхідно проаналізувати характеристики кожного податку - який рівень влади (місцевий чи державний) встановлює ставку податку та в якій мірі держава обмежує встановлення місцевої податкової ставки. Порівнюючи ступінь фіскальної автономії міст у розрізі співвідношення їх власних доходів та міжбюджетних трансфертів, автор дослідження доводить, що серед восьми міст, які стали об'єктом дослідження, більшість з них (зокрема, Торонто, Токіо, Париж, Нью-Йорк та Франкфурт) мають найбільш виражену фіскальну автономію. Доходи від власних джерел таких міст складають понад 70 відсотків загальних надходжень. Водночас, Берлін та Лондон мають найменшу фіскальну автономію, оскільки їх власні надходження становлять близько 30 відсотків від загального обсягу надходжень. Детально досліджуючи податкові надходження одного з «аутсайдерів» рейтингу – Берліна, автор звертає увагу на те, що найбільшим джерелом доходів для міста є податок на прибуток та податок на додану вартість – загальнодержавні податки, від яких Берлін отримує визначений законом відсоток перерахувань, проте не має жодних повноважень щодо встановлення вказаних податків, визначення їх податкової бази чи встановлення ставки податків. Таким чином, підсумовує автор дослідження, у вказаних випадках фіскальна автономія міста вважається обмеженою [6].

Аналіз правового регулювання місцевих податків в Україні вказує на відсутність автономії місцевих органів влади над отриманими податковими надходженнями. Незважаючи на те, що усі кошти, отримані від збору місцевих податків, надходять до місцевого бюджету та знаходяться у розпорядженні місцевих органів влади, місцеві податкові надходження не є основним джерелом їх доходів, а тому їх

недостатньо для повноцінної реалізації місцевими органами влади своїх функцій та надання якісних публічних послуг.

Попри тривалий процес податкової децентралізації в Україні фінансування місцевої влади продовжує здійснюватися за рахунок загальних національних податків, зокрема, податку з доходів фізичних осіб. Так, у доходах місцевих бюджетів надходження від сплати ПДФО складають близько 58 % від загальної суми доходів місцевих бюджетів. Водночас, частка місцевих податків і зборів у загальній структурі доходів місцевих бюджетів складає лише 26% [7].

Основною проблемою фінансування місцевого самоврядування за рахунок загальних національних податків є те, що можливість їх подальшого розподілу залишається невизначеною.

Наприклад, відповідно до діючого податкового законодавства, частина надходжень від адміністрування акцизного збору на паливо (13,44% у 2018 р.) спрямовується до місцевих бюджетів [8]. Проте, передбачається позбавлення місцевої влади вказаного доходу з 2020 року і спрямування його до спеціального фонду державного бюджету. Таким чином, місцева влада позбавляється одного з джерел податкових доходів, надходження їй решти перерозподілених загальнодержавних податків у наступному бюджетному періоді залишається невизначеним, тому рано чи пізно за результатами такої несиметричної децентралізації органи місцевого самоврядування ризикують залишитися з невеликою сумою місцевих податків, які складають незначну частину їх доходів.

З іншого боку, в податковій системі України існують загальнодержавні податки та збори, які за своєю природою є надзвичайно важливими для місцевої громади, зокрема, природоресурсні платежі. Законодавець включає усі природоресурсні платежі до податкової системи України [9, с.293]. До них відносяться, зокрема, рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів в частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування; рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів (крім рентної плати за

спеціальне використання лісових ресурсів в частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування); рентна плата за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення); рентна плата за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення; рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення; рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення; рентна плата за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату та ін.

Костя Д. В., досліджуючи правовий характер цих виплат, підкреслює компенсаційну функцію природоресурсних платежів та стверджує, що «... їх основною метою є відшкодування в грошовому еквіваленті певної частини втрат споживаних суспільством природних ресурсів з метою забезпечення сталого розвитку та благополуччя майбутніх поколінь» [9, с.304-305]. Таким чином, публічні природні ресурси мають відношення до благополуччя місцевої громади.

Водночас, розподіл прородоресурсних платежів відбувається у визначеному законом відсотковому співвідношенні. Зокрема, 100% рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів (крім рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів в частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування); рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення та рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення зараховуються до місцевих бюджетів. Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів в частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування зараховується лише до бюджету міста Києва та обласних бюджетів, з розподілом 50%. Також виключно до вказаних бюджетів зараховуються рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (в розмірі 25%), а також рентна плата за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних

об'єктів місцевого значення) (у розмірі 45%). До місцевих бюджетів нижчих рівнів надходження вказаних природоресурсних платежів не передбачено. Що ж стосується рентної плати за користування надрами для видобування нафти, природного газу та газового конденсату, то лише по 2% від її суми зараховуються до обласних і районних бюджетів, по 3% до бюджетів міст обласного значення та бюджетів ОТГ, та лише по 1% до бюджетів міст районного значення та селищних і сільських бюджетів [10].

Враховуючи те, що держава самостійно (шляхом закріплення у законодавстві відповідних правових норм) розподіляє основну частину доходів органів місцевого самоврядування (зокрема, перерозподілених загальнодержавних податків), а також встановлює ліміт повноважень місцевих органів на їх вплив на процес адміністрування податків, податкову базу, ставки як місцевих податків, що в повному обсязі зараховуються до місцевих бюджетів, так і загальнодержавних податків, що перерозподіляються у кожному конкретному бюджетному періоді між державним та місцевим рівнями податкової системи, можна з упевненістю заявити, що попри продовження процесу податкової децентралізації в Україні закон жорстко обмежує податкову автономію органів місцевого самоврядування. Вище обґрунтовані особливості фінансування місцевої влади вказують на їх загальну фіскальну залежність від центральної влади та демонструють асиметричний характер місцевих податків. Порівняльне дослідження особливостей правового регулювання місцевих податків в Україні та за кордоном вказує на те, що такий дисбаланс, асиметрія державних та місцевих податків спостерігається у багатьох державах і є характерною ознакою будь-якої податкової системи. Проте ступінь асиметрії, яка фактично вимірюється кількістю факторів, що дозволяють припустити про відсутність податкової автономії у місцевих органах влади, вкрай висока в Україні.

Отже, попри прагнення України до децентралізації, в тому числі податкової, вона все ще залишається надзвичайно централізованою фіскальною державою, яка володіє необмеженим

асиметричним правом на податки. Тому податкова децентралізація із способу подолання державоцентризму та переходу до адекватного правовій природі податкового права антропосоціокультурного методологічного підходу до право розуміння в руках етатистської держави перетворюється всупереч своїй правовій природі у її фіскальний інструмент.

Список літератури:

1. Герчаківський С.Д., Кабаш О.Р. Теоретичний логос фіскальної децентралізації / С. Д. Герчаківський, О. Р. Кабаш // Регіональна економіка. - 2009. - № 2. - С. 133-141. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/regek_2009_2_19

2. Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов: учеб. для ВУЗов / Л. И. Якобсон – М.: Аспект Пресс, 1996. – 319 с.

3. Sabaruddin L.O. Local public goods and public goods decentralization. Available from: URL <https://economicsinsight.wordpress.com/2012/06/28/local-public-goods-and-public-goods-decentralization/>.

4. Гаврилюк Р. О. Інструментально-потребовий підхід до правопізнання П. М. Рабіновича та його формула права як можливостей індивідів / Р. О. Гаврилюк // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наук. праць. Вип. 660: Правознавство. - Чернівці: ЧНУ, 2013. – С. 5-15.

5. Intergovernmental Fiscal Relations. The World Bank Group. Available from: URL <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/fiscal.htm>.

6. Slack E. How Much Local Fiscal Autonomy Do Cities Have? A comparison of eight cities around the world. IMFG Perspectives, No 19/2017: 15 p. Available from: URL https://munkschool.utoronto.ca/imfg/uploads/432/imfg_perspectives_local_fiscal_autonomy_enidslack_july_25_2017.pdf.

7. Хотенко О., Смірнова О. Податкові джерела доходів місцевих бюджетів. ІПП, 22.11.2017. Режим доступу: URL:

<http://ngoipr.org.ua/blog/podatkovyi-dzherela-dohodiv-mistsevyh-byudzhetiv/>

8. Деякі питання зарахування частини акцизного податку з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального до загального фонду бюджетів місцевого самоврядування у 2018 році. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2018 р. № 116. Режим доступу: URL <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-2018-п>.

9. Kostya D. Institution of Natural Resources Payments in the System of Financial Law of Ukraine. Mrkyvka, Petr (ed.) System of Financial Law: System of Tax Law: Conference Proceedings. 1st ed. Brno: Masaryk University, Faculty of Law, 2015, pp. 292-311.

10. Джерела доходів місцевих бюджетів. За підтримки Програми для України з розширення прав і можливостей на місцевому рівні, підзвітності та розвитку «U-LEAD з Європою». Режим доступу: URL http://decentralization.gov.ua/uploads/attachment/document/14/%D0%94%D0%B6%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BB%D0%B0_%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4_%D0%B2_%D0%BC_%D1%81%D1%86%D0%B5%D0%B2%D0%B8%D1%85_%D0%B1%D1%8E%D0%B4%D0%B6%D0%B5%D1%82_%D0%B2.pdf

ДОМЕНКО А.І.,

студентка 3 курсу спеціальності «Міжнародне право»

Інституту міжнародних відносин

Київського національного університету

імені Тараса Шевченка

ПРАВОВИЙ АСПЕКТ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ІСПАНІЇ

Податкова система Іспанії об'єднує федеральні, регіональні й місцеві податки. В Іспанії право оподаткування поділяється між державою і сімнадцятьма автономними громадами, деякі з них розділені на дві або більше провінцій або у деяких випадках архіпелаги або острови. В Іспанії автономні міста Сеута і Мелілья і місцеві уряди мають дуже обмежені повноваження щодо оподаткування. Стаття 13 Конституції Іспанії проголошує, що «кожен повинен робити внесок для підтримки суспільних витрат згідно своєї платоспроможності через справедливую систему оподаткування, яка ґрунтується на принципах рівності і прогресивного оподаткування, яке за жодних умов не повинно мати конфіскаційну мету» [4]. До основних принципів оподаткування в Іспанії відносять платоспроможність, універсальність, рівність, прогресивне оподаткування і заборона конфіскації.

Для порівняння ми окреслимо принципи функціонування інституту місцевих податків і зборів інших європейських країн, які передбачають: справедливий розподіл тягаря місцевих податків з урахуванням платоспроможності платників податків і вигоди, яку вони отримують від послуг, що надаються місцевими органами влади; прозорість податкового тягаря для фізичних і юридичних осіб, які є платниками податків, що має сприяти ефективному розподілу ресурсів; визнане право органів місцевого самоврядування змінювати при потребі в обсязі наперед установлених обмежень обсяг місцевих податків; різниця між обсягом місцевих податків, які збираються органами місцевого самоврядування різних адміністративно-

територіальних одиниць, не повинна бути великою, за винятком випадків, коли це пояснюється таким чинником, як різний рівень послуг; невисокий рівень економічних (мінімальний вплив на економічну структуру території муніципалітету), демографічних (неспричинення міграції жителів) і соціальних (запобігання погіршенню становища соціальних груп) наслідків; певна еластичність, яка б сприяла коригуванню обсягу податкових надходжень залежно від зміни рівня витрат [1, с. 57].

Місцеві органи влади у багатьох країнах наділені правом самостійно встановлювати місцеві податки та збори. Така самостійність може проявлятися у різних формах. Органи місцевої влади можуть мати необмежені права у місцевому оподаткуванні, виборі форм обкладання та його розмірів [3, с. 200].

Для більшості розвинутих країн характерна множинність місцевих податків. Серед них розрізняють групу прямих реальних податків (на нерухоме і рухоме майно, землю, з власників транспортних засобів, подушний, промисловий, на професію, на мешканців, екологічний), групу прямих податків на доходи (прибутковий, на прибуток підприємств, із спадщини і дарувань), непрямі податки на продаж (на роздрібний продаж, на продаж спиртних напоїв на розлив, на споживання електроенергії, газу, акцизи на бензин, тютюн, спиртні напої), збори і мита (збір на прибирання сміття та його вивіз, на будівництво службових будинків, за паркування машин, за користування спортивними й оздоровчими закладами і установами культури, за полювання і риболовлю, видовища, послуги цвинтарів, із власників собак, за видачу різних ліцензій і реєстраційних посвідчень, за участь у бігах, за відкриття готелів; збори для компенсації збільшення вартості земельної ділянки внаслідок проведення забудов та інших робіт [3, с. 201].

Стаття 9 Європейської Хартії про місцеве самоврядування вимагає, щоб принаймні частина доходів місцевих бюджетів формувалась за рахунок місцевих податків, ставки яких мають визначатись органами місцевого самоврядування. Це вважається суттєвою гарантією незалежності органів місцевого самоврядування, оскільки самостійне розв'язання ними завдань

місцевого значення і, відповідно, фінансування необхідних для цього видатків є центральним критерієм оцінки самостійності органів місцевого самоврядування [2, с. 17].

Державний акт 58/2003, який є основним законом Іспанії про оподаткування, регулює принципи, загальні поняття і процедури для всієї системи оподаткування [5]. Його норми імплементуються через Загальні інструкції про податковий контроль RD 939/1986, Загальні інструкції про збір податків RD 939/2005, Загальні інструкції про податкові злочини RD 2063/2004, Загальні інструкції про процедури перегляду оподаткування RD 520/2005.

Місцеві уряди мають повноваження оподаткування тільки у випадках, де державний акт надає їм право приймати рішення (наприклад, для деяких місцевих податків державний акт надає можливість застосовувати тариф не вище 4% і місцеві уряди приймають рішення про розмір цього тарифу з урахуванням максимально дозваної ставки).

Місцеві податки становлять у загальній сумі 31% доходів місцевих бюджетів в Іспанії [1, с. 57]. Місцеві податки і повноваження про їх оподаткування місцевими урядами врегульовано у Законодавчому королівському декреті 2/2004 [5]. Згідно цього декрету розрізняють такі місцеві податки в Іспанії: податок на нерухомість, податок на економічну діяльність, податок на транспортні засоби (розмір податку залежить від потужності автомобіля), податок на вивіз сміття, податок на будівельні роботи (розмір податку ґрунтується на бюджетній вартості побудови, яка затверджена дипломованим архітектором), податок на збільшену вартість земель населених пунктів (сплачується при зміні власника ділянки у разі, якщо його кадастрова вартість зросла за період, що минув від придбання до продажу). Останні два види місцевих податків є вибірковими. Кожна міська рада вирішує чи збирати такий податок, що надає певний рівень свободи вибору стосовно податкових тарифів.

Майнове оподаткування на місцевому рівні має свої переваги. В Іспанії застосовуються прогресивні ставки

оподаткування при оподаткуванні місцевими податками особистого майна громадян [1, с. 64]. Муніципальні платежі за послуги, що надаються місцевими органами влади, є важливим джерелом доходів місцевих бюджетів. Муніципальні платежі забезпечують формування 16% доходів Іспанії [1, с. 64].

Податок на нерухомість, вартість якої визначається за кадастровими підрахунками, стягується з земельних ділянок і будівель у межах провінцій. Ставка з цього податку регулюється муніципалітетами і становить зазвичай 3%. Цей місцевий податок стягується один раз на рік і становить приблизно 15% муніципальних доходів. Податок на нерухомості, яка перебуває у власності підприємств, зареєстрованих в офшорних зонах, стягується за підвищеною ставкою, що складає 5%.

Одним з основних місцевих податків є податок на економічну діяльність. Він був введений з метою посилення контролю за збором податків з невеликих підприємців, власників малих магазинів, які є основою економіки Іспанії. Податок на економічну діяльність сплачується юридичними і фізичними особами, які займаються підприємницькою діяльністю. Він поповнює місцеві бюджети на 3,4% від загальних доходів.

Податок на транспортні засоби складає приблизно 100-200 євро на рік за автомобіль середньої потужності.

В Іспанії впроваджено місцевий податок з доходів, який є важливим джерелом наповнення місцевого бюджету. Цей податок справляється у вигляді місцевої надбавки до державного податку з доходів фізичних осіб [2, с. 16].

В Іспанії також практикують спеціальні податки, передбачені на послуги, які мають індивідуальний характер. Наприклад, вартість ремонтних робіт будинків розподіляється між мешканцями, які проживають у цьому районі. Такі додаткові місцеві податки запроваджуються тільки з дозволу урядів автономних територій.

Забезпечення ефективності виконання органами місцевої влади своїх функцій і підтримання високого рівня якості життя населення вимагає ефективної системи місцевого оподаткування. Оподаткування в Іспанії здійснюється на трьох рівнях:

державному, регіональному і місцевому, що свідчить про можливість поєднання державних інтересів з інтересами автономних громад і провінцій. В Іспанії основу бюджету складають податкові надходження. Позитивним у місцевому оподаткуванні Іспанії ми вбачаємо належний рівень автономії провінційних урядів, що створює умови для ефективної фіскальної децентралізації, високоякісну законодавчу базу, яка регулює процедуру, загальні поняття і принципи місцевого оподаткування.

Місьцеве оподаткування в Іспанії ґрунтується на принципах рівності, платоспроможності та універсальності, передбаченими Конституцією держави, що забезпечує сприятливе податкове середовище на рівні автономних громад і їх провінцій.

Список літератури:

1. Бондарчук Т.Г. Зарубіжний досвід місцевого оподаткування та можливості його застосування в Україні / Т. Г. Бондарчук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – №1. – С. 56-66.

2. Бортнік Н.В. Зарубіжна практика місцевого оподаткування / Н. В. Бортнік // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2016. – №8(1). – С. 15-17.

3. Калустян Я.В. Оцінка систем місцевого оподаткування зарубіжних країн / Я. В. Калустян // Науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». – 2013. – С. 200-205.

4. Constitution of Spain [Electronic resource] : [Web site]. – Electronic data. – Mode of access: http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/Norm/const_espa_texto_ingles_0.pdf (viewed on June 3, 2018). – Title from the screen.

5. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [Electronic resource] : [Web site]. – Electronic data. – Mode of access: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/rdleg2-2004.html (viewed on June 2, 2018). – Title from the screen.

Наукове видання

**ПРАВОВА МОДЕЛЬ
МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ
КРІЗЬ ПРИЗМУ ЦІННІСНИХ ВИКЛИКІВ
РЕВОЛЮЦІЇ ГІДНОСТІ**

*Збірник матеріалів круглого столу 30 березня 2018 року,
м. Чернівці*

Комп'ютерна верстка **Куряц О.М.**
Художнє оформлення **Петрова В.Д.**

Підписано до друку 09.11.2018. Формат 60x84/16.
Папір офсетний. Друк різнографічний. Умов.-друк. арк. 9,63.
Обл.-вид. арк. 10,35. Тираж 100. Зам. 3-003п.
Видавництво та друкарня Чернівецького національного університету,
58002, Чернівці, вул. Коцюбинського, 2.
e-mail: ruta@chnu.edu.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 891 від 08.04.2002.