

УДК 336.1:352

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2021.5.26>**Ігор Бабін,**

канд. юрид. наук, доцент,

доцент кафедри публічного права

Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

Віталій Вдовічен,

докт. юрид. наук, доцент,

декан юридичного факультету

Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

ПРАВОВА ПРИРОДА ПОДАТКОВИХ ПОВНОВАЖЕНЬ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

У статті розкривається правова природа податкових повноважень органів місцевого самоврядування. Серед вітчизняних та зарубіжних вчених єдиної думки стосовно сутності та змісту податкових повноважень органів місцевого самоврядування немає. Частина науковців, розглядаючи їх через призму принципу фінансової самостійності місцевого самоврядування, виступає за безумовне розширення податкових повноважень органів місцевого самоврядування. Інші, дотримуючись концепції податкового суверенітету держави, наголошують на їхньому похідному характері. Проблему породжує також постійна часто різноспрямована зміна податкового законодавства з цього питання.

Обґрунтовано, що місцеві податки та збори мають свої особливості, пов'язані зі статусом органів місцевого самоврядування та їхніми повноваженнями у сфері оподаткування. Це стосується порядку їх встановлення та введення, спрямування до бюджету та обов'язковості запровадження. Положення статті 143 Конституції України про право органів місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону необхідно розглядати в контексті інших конституційних положень, що стосуються питань оподаткування. У сукупності ці конституційні норми визначають, що особа зобов'язана буде сплатити місцевий податок чи збір лише за наявності двох правових підстав – закону та рішення органу місцевого самоврядування про його встановлення. Тобто процедура встановлення місцевих податків та зборів складається з двох етапів – загальнодержавного та місцевого. У науці податкового права вони отримали назву визначення та встановлення. Така процедура є гарантією захисту прав платників податків від надмірної податкової ініціативи органів місцевого самоврядування.

Встановлено, що реалізація гарантованих Конституцією прав громадян має забезпечуватись по всій території держави на однаковому рівні. Якими б не були податкові повноваження органів місцевого самоврядування, за відсутності достатнього економічного підґрунтя місцеві податки і збори не в змозі забезпечити відповідний рівень реалізації. Тому фінансову самостійність органів місцевого самоврядування необхідно розуміти як наявність достатніх фінансових ресурсів для виконання покладених на них функцій. Джерела походження цих ресурсів повинні мати другорядне значення. Необов'язково це мають бути податкові надходження. Цілком ймовірно, що значна частина таких ресурсів може формуватися за рахунок неподаткових джерел, в тому числі самооподаткування, яке має зовсім іншу, ніж податки, правову природу.

Ключові слова: податкові повноваження, місцеве самоврядування, податок, податковий суверенітет, податкова ініціатива.

Постановка проблеми. Органи місцевого самоврядування є найбільш наближеною до людини формою публічної влади, на яку покладатиметься забезпечення реалізації громадянами більшості своїх конституційних прав і свобод. Зрозуміло, що ефективне виконання таких завдань вимагає наявності відповідного рівня фінансових ресурсів. Тому в умовах проведення адміністратив-

ної реформи та фінансової децентралізації питання фінансової самостійності місцевого самоврядування набуває все більшої актуальності. Під фінансовою самостійністю зазвичай розуміється забезпеченість власними дохідними джерелами, які здебільшого ототожнюються з податками та зборами, повноваження зі встановлення яких належать органам місцевого самоврядування. Однак

наявна система місцевих податків і зборів не здатна забезпечити фінансову самостійність органів місцевого самоврядування, частина місцевих податків і зборів взагалі виконує декоративну функцію. Розв'язання цієї проблеми здебільшого бачать у розширенні меж податкових повноважень органів місцевого самоврядування, наділення їх правом податкової ініціативи. Для того щоб з'ясувати, чи зможе це забезпечити фінансову самостійність органів місцевого самоврядування, необхідно насамперед дослідити природу таких повноважень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

У науці податкового права єдиної думки стосовно сутності та змісту податкових повноважень органів місцевого самоврядування немає. Частина науковців розглядає податкові повноваження органів місцевого самоврядування через призму принципу фінансової самостійності та виступає за безумовне їх розширення. Інші дотримуються концепції податкового суверенітету держави та наголошують на їхньому похідному характері. Проблему також породжує постійна зміна податкового законодавства з цього питання. В основу дослідження покладено теоретичні напрацювання як вітчизняних, так і зарубіжних вчених, зокрема П.М. Годме, М.М. Злобіна, М.П. Кучерявенка, А.Й. Іванського, О.А. Музики-Стефанчук, В.В. Письменного, В.І. Скоробогача та інших.

Метою статті є розкриття правової природи податкових повноважень органів місцевого самоврядування.

Виклад основного матеріалу. Місцеві податки та збори є складовою частиною системи податків та зборів України, на них поширюються її загальні принципи та ознаки. Однак ці платежі мають і свої особливості, пов'язані із статусом органів місцевого самоврядування та їхніми повноваженнями у сфері оподаткування. Це стосується: порядку встановлення місцевих податків; порядку їх введення; порядку спрямування до бюджету; обов'язковості запровадження [1, с. 112-113].

Відповідно до частини 2 статті 92 Конституції України податки встановлюються виключно законами України. Незалежно від того, чи податок загальнодержавний, чи місцевий, встановлення його здійснюється шляхом прийняття відповідного закону України. Стаття 67 Конституції України закріплює, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Це означає, що місцеві податки і збори встановлюються законом та що ніхто не зобов'язаний сплачувати місцеві податки

і збори, не встановлені законом. З іншого боку, стаття 143 Конституції України визначила, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону. Це, своєю чергою, означає, що встановлення місцевих податків та зборів законом ще не означає автоматичне їх справляння на території певної територіальної громади. Для цього необхідне відповідне рішення територіальної громади або утвореного нею органу місцевого самоврядування. У сукупності ці конституційні норми визначають, що особа зобов'язана буде сплатити місцевий податок чи збір лише за наявності двох правових підстав – закону та рішення територіальної громади (органу місцевого самоврядування) про його встановлення. Тобто процедура встановлення місцевих податків та зборів складається з двох етапів – загальнодержавного та місцевого. У науці податкового права вони отримали назву – визначення та встановлення [2, с. 8].

На першому етапі держава визначає вичерпний перелік таких податків, необхідні елементи їхньої юридичної конструкції, надаючи органам місцевого самоврядування повноваження щодо їх введення на своїй території. На другому етапі органи місцевого самоврядування реалізують надані державою повноваження, встановлюючи та детально регламентуючи механізми справляння окремо кожного з податків і зборів, а також вводячи їх у дію. На думку М.П. Кучерявенка, таке положення забезпечує захист місцевих бюджетів від необґрунтованого і безмежного тиску зверху (держави) [3, с. 242].

Як зазначає В.І. Скоробогач, «за вітчизняним податковим законодавством реалізація першої частини процесу встановлення будь-яких податкових платежів – нормативне визначення їх переліку та закріплення правових механізмів щодо кожного з них – покладається виключно на Верховну Раду України. Остання як один з найважливіших державних органів влади, самим лише фактом законодавчого закріплення правових механізмів всіх місцевих податків та зборів дозволяє зняти питання про наявність втілення при розбудові податкової системи України механізму різних податків» [4, с. 40]. Відповідно до пункту 12.1 статті 12 Податкового кодексу України, до повноважень Верховної Ради України як єдиного законодавчого органу державної влади в Україні належить визначення: а) переліку загальнодержавних податків та зборів; б) переліку місцевих податків та зборів; в) обов'язкових та факультативних елементів податкових механізмів загальнодержавних

податків та зборів; г) обов'язкових та факультативних елементів податкових механізмів місцевих податків і зборів. У цьому контексті продовжує залишатись актуальним коментар М.П. Кучерявенка, який у своїй фундаментальній праці «Курс податкового права» зазначив, що наразі застосування місцевих податків та зборів детально регламентується Верховною Радою України за, по суті, уявної свободи місцевих органів влади [5, с. 123-124]. Інколи така ситуація призводила до прямої підміни Верховною Радою України органів місцевого самоврядування, коли останні взагалі були виключені з процесу встановлення місцевих податків і зборів на своїй території. Йдеться про 2015-2016 роки, коли податковим законодавством допускалася можливість справляння транспортного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за відсутності відповідного рішення місцевої ради безпосередньо на підставі норм Податкового кодексу України. Звичайно, конституційність таких положень була сумнівною та породила масове судове оскарження податкових повідомлень-рішень з нарахованих цих двох місцевих податків [6, с. 80]. Однак те, що конституційне і податкове законодавство передбачають здійснення органами місцевого самоврядування податкових повноважень у вузько визначених Верховною Радою України межах, є безсумнівним фактом.

Згідно з пунктами 12.3 та 12.4. статті 12 Податкового кодексу України, до повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, щодо податків та зборів належать:

- прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів, та про внесення змін до таких рішень;

- встановлення ставок місцевих податків та зборів в межах ставок, визначених цим Кодексом;

- визначення переліку податкових агентів згідно із статтею 268 цього Кодексу;

- прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду.

Цим невеликим переліком юридично й обмежуються податкові повноваження

органів місцевого самоврядування. Однак враховуючи те, що частина місцевих податків та зборів є обов'язковою до встановлення органами місцевого самоврядування, а ставки єдиного податку для платників III та IV групи визначені Податковим кодексом, фактичні податкові повноваження ще менші. Аналізуючи муніципальне законодавство, А.Й. Іванський доходить висновку, що органи місцевого самоврядування позбавлені можливості створювати компетентні органи щодо фінансового контролю за діяльністю фізичних та юридичних осіб – платників місцевих податків і зборів. Миський голова фактично позбавлений будь-яких повноважень у сфері захисту фінансових прав та інтересів громади на стадії виконання бюджету, за винятком подання відповідних позовних заяв до підконтрольних суб'єктів – комунальних установ та інших утворень, засновниками яких є органи місцевого самоврядування. При цьому застосування до них фінансових санкцій за правопорушення в галузі фінансової діяльності законодавчо не передбачено, тобто не є можливим [7, с. 205-206]. Як зазначає О.А. Музика-Стефанчук, поняття правового регулювання взаємодії органів державної влади та місцевого самоврядування в бюджетно-фінансовій сфері виходить із принципу єдності бюджетної системи, а також із конституційного принципу єдності економічного простору, принципу єдності бюджетної та податкової політики [8, с. 61].

Така тенденція до централізації повноважень у податковій сфері пов'язана з концепцією державного суверенітету. Е.І. Козлова та О.Е. Кутафін зазначають, що «суверенітет держави – це властивість держави самостійно і незалежно від влади інших держав здійснювати свої функції на власній території та за її межами, в міжнародному спілкуванні» [9, с. 140]. Ознаками суверенітету є: верховенство, єдність та незалежність державної влади. Засновник цієї концепції Томас Гобс серед властивостей державного суверенітету також вказував і на виключне право держави встановлювати податки [10, с. 92-93]. Ця позиція надалі стала визначальною у фінансово-правовій науці та законодавстві. Наприклад, П.М. Годме зазначає, що «податок є одним з проявів суверенітету держави <...> Право стягувати податки завжди було частиною суверенних прав, так само як карбування монет та здійснення правосуддя» [11, с. 371]. М.О. Перепелиця наголошує, що право держави на встановлення, справляння і стягнення податків є суверенним і не може належати будь-кому іншому [12, с. 13]. На думку М.М. Злобіна, в цьому проявляється сутність держави як особливого

суб'єкта публічного права [13, с. 217]. У свою чергу І.І. Кучеров вказує на те, що «право встановлення і введення податків і зборів за своєю суттю є складовою частиною державного суверенітету, яка може бути визначена як суверенітет у сфері оподаткування (податковий суверенітет). Це право є похідним від волевиявлення народу, яке зазвичай закріплюється при встановленні конституційного обов'язку сплати податків і зборів» [14, с. 190].

На думку окремих дослідників місцевих податків, концепція податкового суверенітету держави для України на тепер є не актуальною, через те, що наша держава є унітарною та в ній визнається та гарантується місцеве самоврядування, тому реальні повноваження органів місцевого самоврядування у сфері місцевих фінансів необхідно розширювати [4, с. 69-72]. В.В. Письменний бачить таке розширення в наділенні органів місцевого самоврядування правом податкової ініціативи. Вчений пише: «За прикладом зарубіжного досвіду місцевим радам в Україні потрібно надати значно більше податкових повноважень і закріпити їх на законодавчому рівні. Зокрема, мова йде про можливість впровадження ними власних податкових платежів» [15, с. 40].

Однак світовий досвід показує, що концепція податкового суверенітету держави не залежить від політичного режиму та форми державного устрою, і демократичні унітарні держави, в тому числі наші сусіди, які вже успішно пройшли етап фінансової децентралізації, теж передбачають похідний характер податкових повноважень органів місцевого самоврядування. Наприклад, у Польщі потенційна можливість мати податкові повноваження обмежена виключно рівнем громади. Жоден з двох вищих рівнів – повіт чи воєводство – не має жодних податкових повноважень. І навіть на муніципальному рівні податкова автономія є обмеженою. Перелік місцевих податків, їх мінімальні та максимальні ставки встановлюються парламентом, тому повноваження органів місцевого самоврядування обмежені виключно вибором конкретної ставки податку [16, с. 38].

На нашу думку, питання про обмеженість податкових повноважень органів місцевого самоврядування законом необхідно розглядати не тільки з позиції фінансової самостійності органів місцевого самоврядування та їх здатності самостійно забезпечити себе фінансовими ресурсами, необхідними для здійснення повноважень, а й з позиції іншої сторони податкового правовідношення – платника податку. Податок – це насамперед обмеження права приватної власності, яке

полягає у встановленні обов'язку передати її частину від приватного до публічного суб'єкта. Непорушність права приватної власності і сплата податків належать до прав і основних обов'язків громадян, тому, виходячи зі статті 92 Конституції України, вони мають визначатися виключно законами України. Аналізуючи положення статті 92 Конституції України, П.С. Пацурківський підкреслює: «Саме така форма закріплення податку є основою дотримання прав і свобод платників податків» [17, с. 14]. Повернення до наявності права податкової ініціативи в органів місцевого самоврядування, тобто в період до набуття чинності Конституцією України, означало би повернення в епоху податкового свавілля органів місцевого самоврядування, коли з метою наповнення місцевого бюджету органи місцевого самоврядування, незважаючи на Закон України «Про систему оподаткування» та Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори», намагалися встановити місцеві податки і збори практично на все: починаючи із власників собак, які перебувають без прив'язі, і закінчуючи тимчасовим перебуванням іноземних громадян на території міста [18, с. 226].

Висновки

Реалізація гарантованих конституцією прав громадян (на освіту, охорону здоров'я, соціальний захист тощо) має забезпечуватись на однаковому рівні по всій території держави. Якими б не були податкові повноваження органів місцевого самоврядування, за відсутності достатнього економічного підґрунтя місцеві податки і збори не в змозі забезпечити відповідний рівень реалізації. Тому фінансову самостійність органів місцевого самоврядування необхідно розуміти як наявність достатніх фінансових ресурсів для виконання покладених на них функцій. Джерела походження цих ресурсів повинні мати другорядне значення. Необов'язково це мають бути податкові надходження. Цілком ймовірно, що значна частина таких ресурсів може формуватись за рахунок неподаткових джерел у вигляді плат за надання спеціальних послуг або взагалі міжбюджетних трансфертів. Перспективним у цьому плані може стати інститут самооподаткування населення, який має зовсім іншу, ніж місцеві податки, правову природу.

Список використаних джерел:

1. Бабін І.І. Податкове право : навчальний посібник. К.: Видавничий дім «КОНДОР», 2018. 488 с.

2. Кофлан В.М. Правові основи місцевого оподаткування : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2002. 15 с.
3. Податкове право України : навчальний посібник / за ред. М.П. Кучерявенка. Х.: Право, 2010. 256 с.
4. Скоробагач В.І. Правове регулювання місцевих податків та зборів : дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2015. 207 с.
5. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права : в 6 т. Т.ІІІ: Учение о налоге. Х.: Легас; Право, 2005. 600 с.
6. Babin Igor. Features of the application of the decisions of the European Court of Human Rights by Ukrainian courts in tax cases. *DANUBE: Law, Economics and Social Issues Review*. 2020. № 11 (1). P. 75-89. DOI: 10.2478/danb-2020-0005.
7. Іванський А.Й. Місцеві ради у відносинах фінансово-правової відповідальності. *Форум права*. 2009. № 1. С. 202-207. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2009_1_31 (дата звернення: 20.04.2021).
8. Правове регулювання місцевих фінансів в Україні / Солдатенко О.В., Антипов В.І., Музика-Стефанчук О.А. та ін. ; за заг. ред. О.В. Солдатенко. К.: Алеута, 2011. 244 с.
9. Козлова Е.И., Кутафин О.Е. Конституционное право России : учебник. М., 2012. 592 с.
10. Hobbes T. *Leviathan or the matter. Forme and power of a common wealth ecclesiastical and civil*. London: Printed for A. Crooke, 1651. 394 p.
11. Годме П.М. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978. 429 с.
12. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : монография / под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. 116 с.
13. Злобин Н.Н. Налог как правовая категория. *Финансово-правовая доктрина постсоциалистического государства*. Выпуск 1. Черновцы: "Рута", 2003. С. 209-225.
14. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) : монография. М., 2009. 473 с.
15. Місцеві фінанси: підручник / за ред. д. е. н., проф. О.П. Кириленко. 2-ге вид., доп. і перероб. Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2014. 448 с.
16. Swianiewicz P., Lukomska J. Local Tax Competition in Poland? *Miscellanea Geographica – Regional Studies on Development*. Vol. 20 No. 3. 2016. P. 37-43. DOI: 10.1515/mgrsd 2016 0018.
17. Пацурківський П.С. Поняття фінансово-правової доктрини держави. *Науковий вісник Чернівецького університету. Серія «Правознавство»*. 2002. Випуск 154. С. 5-19.
18. Кириленко О.П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика). К.: Видавництво ТОВ "НІОС", 2000. 384 с.

Ihor Babin, Vitalii Vdovichen. Legal nature of tax powers of local government bodies

The article reveals the legal nature of the tax powers of local governments. There is no consensus among domestic and foreign scholars on the nature and content of tax powers of local governments. Some scholars, considering them through the prism of the principle of financial independence of local government, advocate the unconditional expansion of the tax powers of local governments. Others, adhering to the concept of tax sovereignty of the state, emphasize their derivative nature. The problem is also caused by the constant, often divergent change in tax legislation on this issue.

It is substantiated that local taxes and fees have their own features related to the status of local governments and their powers in the field of taxation. This applies to the procedure for their establishment and introduction, budget allocation and mandatory implementation. The provisions of Article 143 of the Constitution of Ukraine on the right of local governments to establish local taxes and fees in accordance with the law must be considered in the context of other constitutional provisions relating to taxation. Collectively, these constitutional norms stipulate that a person will be obliged to pay a local tax or fee only if there are two legal grounds – a law and a decision of a local self-government body to establish it. That is, the procedure for establishing local taxes and fees consists of two stages – national and local. In the science of tax law, they are called definition and establishment. Such a procedure is a guarantee of protection of taxpayers' rights from excessive tax initiative of local governments.

It is established that the realization of the rights of citizens guaranteed by the Constitution should be ensured throughout the country at the same level. Whatever the tax powers of local governments, in the absence of a sufficient economic basis, local taxes and fees are unable to ensure the appropriate level of implementation. Therefore, the financial independence of local governments should be understood as the availability of sufficient financial resources to perform their functions. The sources of these resources should be of secondary importance. Not necessarily it must be tax revenue. It is likely that a significant part of such resources can be formed from non-tax sources, including self-taxation, which has a completely different legal nature from taxes.

Key words: Local Government, tax, tax powers, tax sovereignty, tax initiative.