

В. І. ТЕРЕМЕЦЬКИЙ,

*кандидат юридичних наук,
доцент кафедри цивільно-правових дисциплін
навчально-наукового інституту права та масових комунікацій
Харківського національного університету внутрішніх справ*

ПРАВОВИЙ ВИМІР ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Проведено аналіз діючого законодавства щодо визначення повноважень органів місцевого самоврядування України в сфері податкових правовідносин. Значну увагу приділено адміністративно-правовому підґрунтю діяльності органів самоврядування як суб'єктів оподаткування.

Аспекти участі територіальних громад та органів, що їх репрезентують, у системі встановлення й стягнення податків і зборів є вкрай актуальними в умовах схвалення нового Податкового кодексу (далі – ПК) України. Тому саме дослідження специфіки участі органів місцевого самоврядування в правовідносинах у сфері оподаткування є **метою** даної статті. Слід зазначити, що особливості відповідних правовідносин розглядалися у багатьох працях економічного та фінансово-правового напрямку, зокрема в дослідженнях Т. Г. Бондарчука, В. П. Вишневського, С. Д. Герчаківського, А. В. Ібатуліної, В. С. Іваненка, І. О. Назаркевича, Л. О. Нікітіної, О. М. Піхоцької, В. В. Письменного, Л. Л. Тарангул, І. Ф. Щербини тощо.

Водночас наявні у указаній сфері наукові роботи є здебільшого застарілими, адже схвалення нового Податкового кодексу України радикально змінило відповідні механізми та статус самоврядних структур у сфері оподаткування. Крім того, відповідні аспекти неможливо розглядати поза методологією публічного правового регулювання, як муніципального так і адміністративного. Зокрема, тільки в рамках відповідних концептів можна реалізувати такі **завдання**, як аналіз правової природи фіскальних повноважень місцевого самоврядування, визначення ефективних форм та механізмів взаємодії державних та самоврядних структур у сфері самоврядування й окреслення реальності податкових механізмів як важелів реалізації прав територіальних громад та їх об'єднань.

Як відзначає Ю. М. Бурлуцька, місцеве оподаткування в Україні для органів самоврядування мало бути атрибутом фінансової влади, інструментом регулювання соціально-економічного розвитку території та методом формування бюджетних доходів [1]. Зауважимо, що з жодним із цих завдань місцеве оподаткування не впоралося. Так, на думку Т. Г. Мо-

лодченка, питання зміцнення доходної бази місцевих бюджетів шляхом реформування податкової системи та її фіскальної децентралізації залишається відкритим [2, с. 119].

Концепція реформування місцевих бюджетів, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 травня 2007 р. № 308-р, у свою чергу, вказує, що необхідність проведення реформи у сфері місцевих бюджетів та міжбюджетних відносин обумовлена такими проблемами: широкий перелік задекларованих державою соціальних зобов'язань; нерівномірність темпів соціально-економічного розвитку регіонів; недостатній обсяг доходної частини місцевих бюджетів; високий рівень дотаційності місцевих бюджетів [3].

Слід відзначити, що відповідні недоліки вітчизняної системи місцевого оподаткування визначилися за роки незалежності України. Систему місцевих податків та зборів в Україні вперше було закріплено декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 р. № 56-93, який неодноразово доповнювався законами України у 1993–2010 роках, але загальний перелік таких податків та форми їх стягнення майже не змінювалися [4].

До місцевих податків та зборів декретом від 20 травня 1993 р. було віднесено податок з реклами, комунальний податок, збір за паркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордера на квартиру, курортний збір, збір за участь у бігах на іподромі, збір за вигреш на бігах та збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збір за право використання місцевої символіки, збір за право проведення кіно- і телезйомок, збір за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, збір з власників собак та податок з продажу імпортованих товарів [5].

Протягом дії норми декрету неодноразово ставали об'єктом критики вітчизняних авторів. Так, О. С. Голованьова відзначає, що частина встановлених декретом податків і зборів є неефективними й такими, що не мають ні фіскального, ні регулюючого значення, тому такі податки та збори не використовувалися місцевою владою [6]. О. О. Молдован, констатує, що місцеві податки і збори «характеризуються невеликим обсягом надходжень», вказує, що найвагомими з них в аспекті забезпечення надходжень є ринковий збір і комунальний податок [7, с. 62]. Дійсно, у 2010 р. за структурою місцевих податків і зборів 85 % надходжень становили комунальний податок і ринковий збір [8]. Водночас щодо загальних показників ці надходження є незначними; так, за даними, наведеними А. О. Верзун, місцеві податки та збори як власне джерело бюджетів місцевого самоврядування становили у 90-х рр. ХХ ст. лише 2–3 % від доходів місцевих бюджетів та мали тенденцію до зниження [9]. Зазначають також, що частка місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів за період з 2003 р. становила не більше 2 %, у січні–вересні 2007 р. надходження місцевих податків і зборів становили 1,3 % від загальної суми доходів місцевих бюджетів, а за відповідний період 2008 р. – 1,1 % [10]. Відсутність фіскально значущих джерел надходжень у переліку місцевих податків і зборів призвела до доктринальних вимог щодо перегляду відповідної ситуації, зокрема, як відзначала О. В. Єсіна, до системи доходів місцевого самоврядування в Україні в перспективі необхідно залучати стабільніші і більше в кількісному аспекті джерела [11, с. 149].

Водночас не слід забувати, що система місцевих податків та зборів, встановлена у 1993 р., мала низку характерних особливостей: місцеві податки й збори у повному обсязі надходили до місцевих бюджетів; органи місцевого самоврядування брали участь як у визначенні обсягу податків та зборів, так і у визначенні доцільності їх встановлення; органи місцевого самоврядування через визначені комунальні структури самостійно здійснювали стягнення місцевих податків та зборів.

Так, відповідно до ст. 143 Конституції України, п. 24 ст. 26 і ч. 1 ст. 69 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР та ст. 18 декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» встановлення сільськими, селищними та міськими радами місцевих податків та зборів визнавались, як власні повноваження цих рад. За ч. 1 ст. 69 Закону України «Про міс-

цеве самоврядування в Україні» органи місцевого самоврядування (у редакції до 2010 р.) мали право встановлювати місцеві податки і збори, що зараховуються до відповідних місцевих бюджетів. Крім того, згідно з нормами ч. 2 ст. 69 указанного Закону за рішенням зборів громадян за місцем їх проживання могли запроваджуватися місцеві збори на засадах добровільного самооподаткування. Таке самооподаткування визначалося у ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» як форма залучення на добровільній основі за рішенням зборів громадян за місцем проживання коштів населення відповідної території для фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру [12].

Водночас розуміння недосконалості механізмів місцевого оподаткування обумовило розроблення у 2008 р. урядом України проекту Закону України «Про місцеві податки і збори» (№ 3532, дата парламентської реєстрації 22 грудня 2008 р.). У ст. 2 проекту № 3532 визначалися повноваження сільських, селищних та міських рад щодо місцевих податків і зборів; саме ці органи місцевого самоврядування, на нашу думку, згадувалися через їх безпосередню функцію представницьких структур відповідних територіальних громад [4]; до речі, відповідний підхід щодо надання податкової компетенції зберігся й у чинному ПК України. Згідно з приписами ст. 3 проекту № 3532 порядок справляння кожного виду місцевого податку чи збору, що затверджується рішенням відповідної ради, мав стати невід'ємною частиною рішення про встановлення місцевих податків і зборів. Такий Порядок справляння повинен був містити інформацію про: суб'єкта оподаткування (платника та/або податкового агента); об'єкта (базу) оподаткування; ставки місцевого податку чи збору; механізми їх справляння; пільги щодо оподаткування; інші питання, пов'язані із сплатою місцевого податку чи збору, що мали регулюватися законом.

До місцевих податків ст. 4 проекту № 3532 відносила: ринковий податок; податок за місця для паркування транспортних засобів; податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки; плату за землю (земельний податок, а також орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності). До місцевих зборів було віднесено рекламний збір і туристичний збір. При цьому порядок встановлення податків на нерухомість та землю мав встановлюватися окремими законами України. Крім того, проект № 3532 фактично уникав питання про те, яким шляхом мають стягуватися місцеві податки та збори і хто по-

винен виступати відповідним суб'єктом контролю – державна податкова служба чи фінансові органи місцевого самоврядування. Водночас зобов'язання у ст. 5 та 6 проекту для місцевих органів повідомляти у п'ятиденний строк органи податкової служби про зміни у сфері ринкової діяльності та паркування фактично вказує на органи податкової служби як на такі, що мають контролювати відповідні процеси [13]. 19 травня 2009 р. вже доопрацьований проект закону «Про місцеві податки і збори» було відхилено.

Ухвалений 2 грудня 2010 р. ПК України регламентує аспекти місцевих податків та зборів достатньо стисло. У ч. 6.3 ст. 6 ПК України відзначається, що місцеві податки та збори, які справляються в установленому ПК України порядку, входять до складу податкової системи України. Згідно з ч. 8.3 ст. 8 ПК України «до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад».

Цікаво, що на відміну від попередніх нормативних визначень (декрету від 20 травня 1993 р. № 56-93, проекту № 3532) вказане визначення ПК України не згадує про обов'язковість надходження місцевих податків та зборів саме до місцевих, а не до державного бюджету [14]. Крім того, відповідно до чинної редакції ст. 69 Закону «Про місцеве самоврядування в Україні» місцеві податки і збори зараховуються до відповідних місцевих бюджетів у порядку, встановленому Бюджетним кодексом (далі – БК) України з урахуванням особливостей, визначених ПК України [15]. Тим самим держава фактично зберігає за собою можливість вилучення місцевих податків та зборів з місцевих бюджетів до державного.

У ст. 10 ПК України до місцевих податків було віднесено податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та єдиний податок. До місцевих зборів у ч. 10.2 вказаної статті було віднесено збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір. У наведеній статті ПК України додатково відзначалося, що місцеві ради мають обов'язково установлювати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності та в межах повноважень, визначених ПК України, самостійно вирішувати питання щодо встанов-

лення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору. При цьому встановлення місцевих податків та зборів, не передбачених ПК України, заборонялося, а порядок зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів мав здійснюватися відповідно до БК України.

У частинах 12.2, 12.3 ст. 12 ПК України встановлюються повноваження сільських, селищних та міських рад щодо податків та зборів. Рішення про встановлення місцевих податків та зборів згідно з наведеними нормами ПК України має схвалюватися такими місцевими радами в межах своїх повноважень. Під час прийняття такого рішення мають обов'язково визначатися об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи з дотриманням критеріїв, встановлених ПК України для відповідного місцевого податку чи збору. Копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів має надсилатися в десятиденний строк з дня оприлюднення до органу державної податкової служби (далі – ДПС), у якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів. Додамо, що зі змісту ст. 41 ПК України прямо випливає, що саме ДПС є єдиним контролюючим органом у сфері справляння місцевих податків та зборів, а органи місцевого самоврядування таких повноважень позбавлені.

Рішення про встановлення місцевих податків та зборів має офіційно оприлюднюватися відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передуює 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. Цікаво, що для державних податків та зборів така норма, яка в цілому може вважатися доцільною, у ПК України відсутня. У разі якщо місцева рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків та зборів, що є обов'язковими, такі податки та збори справляються ДПС виходячи з норм ПК України із застосуванням мінімальної ставки місцевих податків та зборів [15].

Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів визнається у ПК України нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами. Водночас затвердження форм податкових декларацій (розрахунків) з місцевих податків та зборів згідно з порядком, встановленим ПК України та надання методичних

рекомендацій щодо їх заповнення здійснюється ДПС України (п. 12.3.6 ПК України). Місцеві ради у сфері оподаткування згідно з вимогами ПК України: 1) зобов'язані встановлювати більшість місцевих податків та зборів, які будуть стягуватися ДПС України навіть за умов їх не встановлення місцевою радою; 2) позбавлені права контролю за виконанням власних рішень у сфері оподаткування; 3) позбавлені права тлумачити власні рішення у сфері оподаткування; 4) не можуть надавати податкові пільги у вигляді індивідуальних пільгових ставок або звільнення від сплати для окремих юридичних та фізичних осіб.

Таким чином, встановлення місцевих податків та зборів не може вважатися сьогодні самостійним правом територіальних громад і є делегованою компетенцією місцевим радам відповідно до приписів ПК України. Це, безумовно, не сприяє реалізації прав місцевого самоврядування та унеможлиблює децентралізацію фіскальної системи України.

Отже, фактично основна компетенція у сфері адміністрування місцевих податків та зборів сьогодні належить ДПС України. Так, згідно з пунктами 72.1.2.1, 72.1.2.4, 72.1.2.5 ПК України для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДПС України використовується інформація, що надійшла від органів місцевого самоврядування, зокрема, інформація: 1) про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами (із вказівкою про вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування (в разі наявності), за якими його можна ідентифікувати); 2) про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги; 3) про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності (із максимальною деталізацією відомостей, корисних для ДПС).

Наведена інформація має безоплатно та періодично надаватися органам ДПС України; зокрема, інформація про об'єкти оподаткування та про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва має надаватися органами місцевого самоврядування щомісяця протягом 10-ти календарних днів місяця, що настає за звітним. Відповідний Порядок періодичного подання інформації органам ДПС та отримання інформації цими органами за письмовим запитом був схвалений постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1245 [16]. Слід, однак, зауважити, що ні вказаний порядок, ні ПК України не дають відповіді на питання про те, яка структура з боку місцевого самоврядування є суб'єктом владних повноважень. Вважаємо,

що відповідну компетенцію має встановлювати місцева рада, схвалюючи належні рішення у сфері оподаткування. Відкритим залишається питання й про порядок ухвалення місцевою радою рішень у сфері місцевих податків та зборів. Відповідно до приписів Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» 1997 р. дані питання мають вирішуватися виключно на пленарних засіданнях місцевих рад. Більш детально порядок підготовки їх проектів, опрацювання, проведення експертних та громадських обговорень має визначитися актами територіальної громади.

Можна стверджувати, що відповідні приписи ПК України не в повному обсязі відповідають нормам Європейської хартії місцевого самоврядування та наведеним положенням Конституції України про фінансову основу місцевого самоврядування. Вони суперечать зафіксованим у правовій доктрині принципам сучасних демократичних систем податкових відносин між органами державної влади та місцевого самоврядування.

З огляду на вищевикладене, вважаємо за доцільне удосконалити організаційно-правові механізми у сфері місцевого оподаткування таким чином: 1) передати функцію контролю за справлянням місцевих податків та зборів на фінансові органи територіальних громад, для чого внести відповідні зміни до ПК та БК України й Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», причому питання утворення цього органу чи надання відповідних повноважень віднести до компетенції місцевих рад; 2) схвалити урядовою постановою Типове положення про фінансовий орган територіальної громади, де б визначалися процедури його участі у процесах розроблення проектів рішень про місцеві податки та збори, його взаємодію із органами ДПС України та порядок здійснення цим органом фінансового контролю; 3) затвердити наказом ДПС України порядок здійснення органами податкової міліції правоохоронної діяльності у співпраці з фінансовими органами територіальних громад.

Виходячи з вищевикладеного можна дійти **висновку**, що організаційно-правові механізми у сфері адміністрування загальнодержавних та місцевих податків є схожими, адже принципових відмінностей між місцевими та загальнодержавними податками і зборами в Україні зараз немає. Після схвалення ПК України 2010 р. встановлення місцевих податків та зборів перестало бути самостійним правом територіальних громад і наразі є делегованою державною компетенцією місцевим радам відповідно до приписів ПК України. Це не сприяє реаліза-

ції прав місцевого самоврядування та унеможливує децентралізацію фіскальної системи України, оскільки основна компетенція у сфері адміністрування місцевих податків та зборів належить ДПС України.

При цьому не вирішеним є питання процедури ухвалення місцевими радами рішень щодо місцевих податків та зборів та про надання

певним самоврядним структурам компетенції із взаємодії з органами ДПС України. Відсутні також правові форми координації діяльності ДПС України із фінансовими органами територіальних громад. Усе вищезазначене потребує відповідного удосконалення нормативної бази та має стати предметом окремих правових досліджень.

Список використаної літератури

1. Бурлуцька Ю. М. Місцеві податки як основа формування доходів органів місцевого самоврядування [Електронний ресурс] / Ю. М. Бурлуцька. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62998.doc.htm.
2. Молодченко Т. Г. Місцеві податки як основа фінансової незалежності місцевого самоврядування / Т. Г. Молодченко // Теорія та практика державного управління. – 2009. – Вип. 4. – С. 116–121.
3. Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів : розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 трав. 2007 р. № 308-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 38. – Ст. 1526.
4. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про місцеві податки і збори» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_2?pf3516=3532&skl=7.
5. Висновок Головного науково-експертного управління на проект Закону України «Про місцеві податки і збори» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_2?pf3516=3532&skl=7.
6. Голованьова О. Шляхи удосконалення системи місцевого оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / О. Голованьова. – Режим доступу до документа : <http://www.taxation.lg.ua/index.php?option>.
7. Молдован О. О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / О. О. Молдован, О. В. Шевченко, О. О. Єгорова ; за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2010. – 80 с.
8. Садовенко М. М. Реформування місцевого оподаткування в контексті Податкового кодексу України [Електронний ресурс] / М. М. Садовенко, К. В. Денисенко // Економічний розвиток країни за умов законодавчих змін. – Режим доступу: http://www.economy-confer.com.ua/full_article/950.
9. Верзун А. Місцеві податки як основа формування доходів органів місцевого самоврядування [Електронний ресурс] / А. Верзун, М. Гарасим. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vldau/APK/2009/files/09vaaola.pdf.
10. Шевченко О. Фінансова основа місцевого самоврядування в Україні : унормування у проекті Податкового кодексу [Електронний ресурс] / О. Шевченко. – Режим доступу: <http://old.niss.gov.ua/Monitor/february2009/11.htm>.
11. Єсіна О. В. До питання про повноваження органів місцевого самоврядування в сфері податкових правовідносин / О. В. Єсіна // Наше право. – 2009. – № 2. – С. 149–154.
12. Про місцеве самоврядування в Україні : закон України від 21 трав. 1997 р. № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.
13. Про місцеві податки і збори [Електронний ресурс] : проект Закону України від 22 груд. 2008 р. № 3532. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_2?pf3516=3532&skl=7.
14. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : за станом на 1 січ. 2012 р. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
15. Про місцеве самоврядування в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 21 трав. 1997 р. № 280/97-ВР. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.
16. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : постанова Кабінету Міністрів України від 27 груд. 2010 р. № 1245 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 30.

Надійшла до редколегії 17.02.2012

ТЕРЕМЕЦКИЙ В. И. ПРАВОВОЕ ИЗМЕРЕНИЕ ФИСКАЛЬНОЙ ФУНКЦИИ ОРГАНОВ МЕСТНОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ

Проведен анализ действующего законодательства по определению полномочий органов местного самоуправления Украины в сфере налоговых правоотношений. Значительное внимание уделено административно-правовой основе деятельности органов самоуправления как субъектов налогообложения.

TEREMETSKY V. LEGAL DIMENSION OF FISCAL FUNCTION OF LOCAL AUTHORITIES

The current legislation analysis by determination of powers of local authorities of Ukraine in the sphere of tax legal relations is carried out. The considerable attention is given to an administrative and legal basis of activity of self-government institutions as subjects of the taxation.