

А. В. Боксгорн

**АДМІНІСТРУВАННЯ
МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ:
ПИТАННЯ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ**

Монографія

За науковою редакцією А. В. Денисової



Видавництво
«Юридика»
2022

УДК 351.713:332.1(477)
Б78

Рецензенти:

І. П. Катеринчук, доктор юридичних наук, професор кафедри адміністративного права та адміністративного процесу Одеського державного університету внутрішніх справ;

О. І. Миколенко, доктор юридичних наук, професор, завідувач кафедри адміністративного та господарського права Одеського національного університету імені І. І. Мечникова

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Одеського державного університету внутрішніх справ
(протокол № 3 від 25 жовтня 2022 року)*

Боксгорн А. В.

Б78 Адміністрування місцевих податків і зборів: питання теорії і практики : монографія / А. В. Боксгорн ; Одеський державний університет внутрішніх справ. – Одеса : Видавництво «Юридика», 2022. – 226 с.

ISBN 978-617-8263-21-8

У монографії викладені шляхи вирішення нагальних проблем функціонування системи адміністрування місцевих податків і зборів в Україні та актуалізовані питання розробки цілеспрямованих правових новел щодо заходів з удосконалення її інституційної структури та підвищення її ефективності. Монографія розрахована на науковців, викладачів, здобувачів вищої освіти та всіх тих, для кого питання адміністрування місцевих податків і зборів в Україні становлять певний інтерес.

УДК 351.713:332.1(477)

ISBN 978-617-8263-21-8

© А. В. Боксгорн, 2022
© ОДУВС, 2022

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

абз.	– абзац
дав. грецьк.	– давньогрецькою
дав. євр.	– давньоєврейською
дис.	– дисертація
англ.	– англійською
болг.	– болгарською
лат.	– латинською
н.м.д.г.	– неоподатковуваний мінімум доходів громадян
нім.	– німецькою
пол.	– польською
рос.	– російською
фр.	– французькою
ПКУ	– Податковий кодекс України
ВЦВК	– Всеросійський центральний виконавчий комітет
ВУЦВК	– Всеукраїнський центральний виконавчий комітет
ДПСУ	– Державна податкова служба України
ДФСУ	– Державна фіскальна служба України
КМУ	– Кабінет Міністрів України
КУАП	– Кодекс України про адміністративні правопорушення
Міндоходів	– Міністерство доходів і зборів України
Мінфін	– Міністерство фінансів України
розм.	– розмовне
РНК	– Рада народних комісарів
РФ	– Російська Федерація
ФРН	– Федеративна Республіка Німеччини

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	3
ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1	
ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ІНСТИТУТУ	
МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ	8
1.1. Понятійно-категоріальний апарат адміністрування місцевих податків і зборів оподаткування	8
1.2. Становлення та розвиток інституту місцевого оподаткування	29
1.3. Правова основа адміністрування місцевих податків і зборів	51
РОЗДІЛ 2	
ПРАВОВА СУТНІСТЬ ТА ЗМІСТ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ	
ТА ЇХНЄ АДМІНІСТРУВАННЯ	76
2.1. Адміністрування податків на майно	76
2.2. Адміністрування єдиного податку	105
2.3. Адміністрування місцевих зборів та їх характеристика	125
2.4. Адміністрування місцевих податків і зборів в умовах правового режиму воєнного стану	148
РОЗДІЛ 3	
ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ АДМІНІСТРУВАННЯ	
МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ	165
3.1. Адміністрування місцевих податків і зборів у країнах Європи	165
3.2. Шляхи вдосконалення адміністрування місцевих податків і зборів	186
ВИСНОВКИ	205
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	213

ПЕРЕДМОВА

Податки, збори та інші загальнообов'язкові платежі є фінансовою основою функціонування держави, адже саме вони забезпечують значну частину доходів державного та місцевих бюджетів, внаслідок мобілізації коштів для фінансування державних та муніципальних видатків. Крім цього, податки у ринкових економічних системах слугують ще й дієвим інструментом економіко-правового регулювання соціальних відносин, а відтак, податки і збори виконують важливу роль як у забезпеченні фінансової та політичної стабільності держави, так і забезпечують ріст соціального добробуту населення, у тому числі добробуту територіальних громад, які виступають первинною та основною ланкою системи місцевого самоврядування в Україні.

Пріоритетним напрямом сучасної адміністративної реформи є податкова децентралізація, сутність якої полягає в розширенні компетенцій органів місцевого самоврядування щодо формування місцевої податкової політики з метою забезпечення публічних інтересів територіальних громад та приватних інтересів платників податків, врегулювання діяльності контролюючих органів та дотримання платниками податків законодавства з приводу виконання ними податкового обов'язку. Це зумовлює актуальність дослідження теоретико-методичних засад функціонування системи адміністрування місцевих податків і зборів, визначення сучасних проблем, які стоять на перешкоді суб'єктам податкових правовідносин у частині реалізації ними своїх прав та обов'язків.

У той же час вітчизняні наукові дослідження інституту місцевих податків і зборів переважно зосереджені на розв'язанні проблем мобілізації фінансових надходжень, однак проблеми правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів представлені поверхнево і висвітлюються у роботах лише декількох авторів. Це обумовило потребу глибокого аналізу правовідносин, що існують, та практики, що здійснюється у сфері податкового правозастосування.

Крім цього, актуальність обраної теми дослідження зумовлена:

- необхідністю створення ефективної системи впливу органів місцевого самоврядування на процеси адміністрування місцевих податків і зборів;

- потребою у постійному розвитку теоретичних засад, які виступають основою для удосконалення законодавства, спрямованого на регулювання адміністрування місцевих податків і зборів;
- необхідністю подальшого узгодження та деталізації норм права, що регулюють діяльність органів місцевого самоврядування та органів Державної податкової служби України у сфері адміністрування місцевих податків і зборів;
- потребою в доопрацюванні та невідкладному прийнятті змін до Податкового кодексу України, направлених на усунення прогалин, пов'язаних із адмініструванням місцевих податків і зборів.

Вищевикладене обумовлює необхідність наукового обґрунтування шляхів вирішення перелічених проблем та актуалізує питання розробки цілеспрямованих правових новел щодо заходів по удосконаленню інституційної структури та підвищенню ефективності функціонування системи адміністрування місцевих податків і зборів в Україні.

Загальнотеоретичні питання дослідження базуються на працях основоположників учень у галузі місцевого оподаткування кінця XIX – початку XX століття М. М. Алексеєнка, В. П. Безобразова, А. О. Ісаєва, В. О. Лебедева, Й. М. Кулішера, М. М. Курчинського, І. Х. Озерова, М. О. Сірінова, М. І. Тургенєва, М. І. Фрідмана, М. М. Цитовича, І. І. Янжула та інших, наукові здобутки яких розвивали учені радянського періоду Д. П. Боголепов, А. І. Буковецький, Л. О. Веліхов, С. І. Вінокур, Б. Б. Веселовський, П. П. Гензель, Д. В. Данілов, С. А. Котляревський, В. М. Твердохлебов, Г. І. Тіктін, Л. В. Ходський, Е. Д. Чернеховський та інші. Проблемам сучасних податкових систем присвятили свої праці такі вітчизняні та зарубіжні правознавці: Є. А. Ананьєва, М. М. Алексеєнко, Ю. І. Аністратенко, І. І. Бабін, М. Ю. Березін, А. І. Берлач, Н. І. Блащук, І. В. Болокан, Р. Г. Браславський, М. І. Вишемирський, Д. В. Вінницький, К. О. Гетьман, А. В. Денісова, Т. Джобс, О. О. Дмитрик, М. В. Іванова, С. І. Іловайський, Д. Г. Кригіна, О. В. Кузьменко, М. П. Кучерявенко, О. Ю. Ліпко, П. С. Лютиков, Р. С. Мельник, О. М. Мінаєва, Л. Остерло, С. Г. Пепеляєв, Н. Ю. Пришва, В. І. Скоробогач, Ю. С. Стоян, Т. І. Тарасов, Л. В. Товкун, В. Ю. Хомутинник, С. Д. Ципкін та інші. Окремі наукові висновки

дослідження базуються на осмисленні наукових здобутків у галузі права таких учених, як О. М. Бандурка, Т. О. Коломoeць, Д. П. Калаянов, В. К. Колпаков, С. О. Кузнiченко, О. І. Миколенко, В. Г. Перепелюк, С. П. Погребняк, О. Ф. Скаун та інших.

Однак, перманентна динаміка змін податкових правовідносин, що полягає у запровадженні нових податків і зборів, скасуванні інших, застосуванні сучасних методів податкового адміністрування тощо, обумовлює необхідність нових наукових пошуків.

У цілому новими є й інші положення, висновки, пропозиції та рекомендації дисертанта, які виносяться на захист та мають значення для подальшого вирішення проблемних питань у межах проблем дослідження.

Основні положення і висновки, рекомендації та пропозиції, викладені у монографії, можуть бути використані: у науково-дослідній сфері – для подальшого вивчення проблем адміністрування місцевих податків і зборів; у навчальному процесі – при підготовці підручників, навчальних посібників, методичних матеріалів, лекцій, практичних і семінарських занять з дисциплін «Адміністративне право», «Актуальні питання фінансового права», «Фінансове право»; у правозастосуванні – для удосконалення практичної діяльності органів публічної адміністрації, що здійснюють адміністрування місцевих податків і зборів; у правотворчості – для вдосконалення законодавства, направлено на регулювання адміністрування місцевих податків і зборів.

Прагнучи внести у галузеву науку нові ідеї, концепції та підходи щодо інституту місцевих податків і зборів в контексті податкової реформи автор буде вдячний за побажання, рекомендації, зауваження, що сприятимуть науковій дискусії з обраної проблематики.

Автор висловлює щиру вдячність рецензентам: І. П. Катеринчуку, доктору юридичних наук, професору кафедри адміністративного права та адміністративного процесу Одеського державного університету внутрішніх справ; О. І. Миколенко, доктору юридичних наук, професору, завідувачу кафедри адміністративного та господарського права Одеського національного університету імені І. І. Мечникова.

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ІНСТИТУТУ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

1.1. ПОНЯТІЙНО-КАТЕГОРІАЛЬНИЙ АПАРАТ АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ ОПОДАТКУВАННЯ

Питання вдосконалення законодавства, направленого на регулювання податкових відносин в Україні, не втрачає своєї актуальності в адміністративно-правовій науці вже близько трьох десятиліть. Ефективність такого вдосконалення потребує чіткої визначеності основних правових категорій, понять та термінів, що сприяє покращенню якості як науково-теоретичного мислення, так і процесу нормотворення у галузі податкового права, а також однозначності у правозастосовній діяльності органів публічної адміністрації, діяльність яких пов'язана з адмініструванням податків і зборів.

Теоретичне обґрунтування наукової термінології започатковано вченими Л. Ю. Балахановим, В. П. Даниленко, Т. Л. Канделаки, А. А. Реформатським, С. А. Чаплигіним та іншими. Проблеми юридичної універсальності та правозастосовної ефективності елементів понятійно-категоріального апарату та доцільності їхнього вивчення відображені у фундаментальних наукових працях представників різних напрямків наук як в Україні, так і за її межами, юридичної: адміністративного, конституційного права, податкового права, теорії права тощо, низки інших гуманітарних та прикладних наук: соціології, географії, економіки, та інших. Питання понятійно-категоріального апарату та його елементів піднімали О. М. Бандурка, Ю. П. Битяк, Н. П. Бортник (Тиндик), В. М. Гарашук, І. П. Голосніченко, І. І. Дахно, Є. В. Додін, І. М. Жаровська, В. І. Загуменник, В. М. Кампо, Т. М. Кравцова, С. О. Кузніченко, О. В. Кузьменко, А. М. Маковецький, Т. В. Малярчук, В. М. Марчук, В. В. Мусієнко, Л. В. Ніколаєва, В. Л. Ортинський, О. І. Остапенко, С. М. Проценко, П. М. Рабінович,

О. В. Сацюк, О. Ф. Скакун, В. А. Соколов, І. М. Сопілко, А. С. Токарська, З. А. Тростюк, Ю. С. Шемшученко, Х. П. Ярмакі та багато інших. Не залишають без уваги цю системоутворювальну частину юридичної науки і дослідники в галузі податкового права. Значний внесок у дослідження понятійно-категоріального апарату, що використовується в податкових правовідносинах здійснили: О. В. Баїк, визначивши його об'єктом дослідження у дисертації на здобуття вченого ступеня доктора юридичних наук та цілої низки відповідних публікацій, що розкривають зміст предметів і явищ, розуміння яких передається за допомогою слів та словосполучень¹; О. Ю. Волкович, звертаючись у своїх публікаціях до юридичної природи низки категорій податкового права²; Р. Ю. Паславська, яка у своєму дисертаційному дослідженні розкрила сутність понять, пов'язаних з адмініструванням податків в Україні³; О. Г. Глухий та Т. О. Коломoeць, монографія яких присвячена доктринальним, нормативним та правозастосовним аспектам окремих понять податкового права⁴; М. П. Кучерявенко, який викладає основні категорії податкового права у колективному навчально-методичному виданні⁵, та інші.

Віддаючи належне науковим досягненням вказаних авторів, варто зазначити, що у зв'язку з постійним розвитком податкового права, інтенсивним реформуванням податкових відносин в Україні, інституційними, функціональними та просторовими змінам в організації місцевого самоврядування, понятійно-категоріальний апарат цієї сфери не втрачає своєї актуальності для наукових досліджень у вітчизняній юридичній науці. Адже

¹ Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дис. ... докт. наук : 12.00.07 / Львів, 2019. 522 с.

² Волкович О. Ю. Актуальні питання реформування та запровадження спрощеної системи адміністративних послуг в Україні. *Судова та слідча практика в Україні*. 2016. Вип. 1. С. 22–26.

³ Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. канд. економ. наук : 08.00.08. Львів, 2014. 224 с.

⁴ Коломoeць Т. О., Глухий О. Г. Оціночні поняття у податковому праві України: доктринальний, нормативний та правозастосовний аспекти : монографія. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2013. 224 с.

⁵ Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

в численних нормативно-правових актах, направлених на регулювання фіскальної галузі, актах органів місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів тощо, дефініції окремих понять трактуються неоднозначно, що призводить до помилок у правозастосовній діяльності, а відтак, до порушень прав та законних інтересів як платників податків, так і публічних інтересів територіальних громад та держави.

Проведення термінознавчого дослідження юридичних понять та категорій у відносинах, пов'язаних з адмініструванням місцевих податків і зборів шляхом визначення їхніх основних та другорядних критеріїв, проведення теоретичного обґрунтування їхньої типології тощо не лише сприяє, а й повноцінно забезпечує досягнення наукової мети, що стоїть перед нашим дослідженням.

Податки, як слушно зауважує Р. Ю. Паславська, є необхідним атрибутом існування будь-якої держави. Як ефективний інструмент державного регулювання ринкової економіки, вони виконують важливу роль у забезпеченні фінансової стабільності та досягненні соціального добробуту громадян. Зважаючи на значущість і поширеність податків, вони привертають увагу як зарубіжних, так і вітчизняних науковців¹. Феномен інститутів оподаткування, як продукт цивілізаційного розвитку суспільства, піддавався еволюції разом із суспільними відносинами. Це знайшло своє відображення у філософських та правових уявленнях про податки (схема 1).

Тож, оминувши з'ясування сутності поняття «податок», ми звузимо обсяг наукових результатів, уникнемо можливості розкрити функціональне призначення похідної категорії, яка є об'єктом нашого дослідження, та не забезпечимо досягнення поставленої мети.

Сучасне слово «податок» походить від старослов'янського *дань*. З плином часу воно трансформувалось у *подать*. Подать є примітивною формою податку, яка стягувалась експлуататорською державою (до введення регулярної податкової системи) та була широко поширеною в епоху феодалізму. В той час *подать* була примітивним різновидом прямого податку, об'єктом якого виступала або людина, або окремі види майна.

¹ Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Львів, 2014. 224 с. С. 11.



Схема 1. Еволюція теорії податків

У більшості сучасних слов'янських мов відповідники слова «податок» зберегли свою спільну кореневу основу: білоруською – *pagataк*, польською – *podatek*, словацькою та чеською – *daň*, словенською – *davek*, болгарською – *данък*. У той же час в російській – *налог*, боснійській, хорватській та сербській – *porez* та *порез*, відповідно.

Наукова думка про поняття «податки» пройшло своєрідну еволюцію.

Платонівські ідеї характеризували податки як шляхетний обов'язок вільної людини перед державою. Саме цей обов'язок відрізняв вільну людину від раба. Аристотель же, досліджуючи податки, визначав податки як обов'язок вільного громадянина перед державою ділитись надлишковим майном в обмін на захист державою прав та свобод. На думку О. В. Колесникова, Д. І. Бойка та О. О. Коковіхіна, вільним

афінянам було властиво вносити добровільні пожертви, а не податки, оскільки останні несуть на собі своєрідне тавро рабства, а отже, принижують гідність людини¹.

Римський філософ Агриппа (II–I ст. до н. е), сучасник імператора Августа (Октавіана), пояснював податки як обов'язковий атрибут держави, своєрідною платою громадян за користування благами, які надає йому держава².

Обов'язок ділитись частиною майна на користь держави знайшов своє відображення в біблійних історіях та притчах: «Віддайте ж кесарю кесарево, а Богу Боже» (Євангеліє від Матвія, 22:22, 21).

Право збирати податки, керуючись перш за все принципом справедливості, відображено у Главі VII Законів Ману (II ст. до н. е. – I ст. до н. е.).

Згадки про податки, як інститут забезпечення існування держави, ми зустрічаємо у багатьох письмових джерелах стародавнього світу: Китаю, Індії, країн Близького Сходу, Єгипту та інших³. Так, концепція податків, як «необхідного зла» була розглянута у статті «Еволюція наукових поглядів на суперечливу сутність податків»⁴.

Французький філософ Поль Анрі Гольбах (1723–1789 рр.) у своїх творах «Про правителів», «Про свободу» та «Про політику взагалі» досить докладно розглядав питання оподаткування. Основними тезами його філософії податків було те, що індивід для того, щоб успішно трудитися, радіти та насолоджуватись щастям, повинен поділитися частиною свого майна, щоб сприяти захисту решти його майна та майна інших осіб; податки справедливі лише тоді, коли їхні платники дали згоду підпорядкуватися стягувачам і використовуються строго

¹ Колесников О. В., Бойко Д. І., Коковіхіна О. О. Історія грошей та фінансів : навч. посіб. 2-ге вид., випр. та доп. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 140 с. С. 18.

² Все начиналось с десятины. Пер. с нем. / общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Ланина. М. : Прогресс, 1992. 408 с. С. 74.

³ Авдієв В. І. Історія Стародавнього Сходу. Вид. 2-ге, переробл. і допов. Київ : Державне учбово-педагогічне видавництво «Радянська школа», 1954. 732 с.; Баїк О. І. Деякі розвідки поняття «податок» у країнах Стародавнього Сходу. *Адміністративне право і процес*. 2015. № 2 (12). С. 333–340; Крижанівський О. П. Історія Стародавнього Сходу : підручник. Київ : Либідь, 2000. 592 с.

⁴ Kalaianov D., Bokshorn A. Evolution of Scientific Views on the Contradictory Nature of Taxes. *European Reforms Bulletin*. № 4. 2020. P. 58.

по призначенню; незмінним мірилом справедливості податків є їхня суспільна користь; громадянин охоче платить податки, знаючи, що вони необхідні для підтримки, дарує йому свій захист батьківщини¹.

Більшість дослідників феномену податків економістів, фінансистів та юристів вважають, що першим, хто розкрив поняття «податок», був основоположник класичної економічної теорії Адам Сміт (1723–1790 рр.), який обґрунтовував його як тягар, що накладений державою і поданий у законі, що визначає його розмір та порядок сплати². Сміт вважав податки платою підданих за послуги, що надаються їм державою³.

У більшості, хіба що за винятком праць філософів-анархістів⁴, філософська думка представлена поглядами на податки як на суспільно корисний засіб для забезпечення соціальних благ та добробуту людини (табл. 1). Як обов'язковий атрибут держави з позитивними для суспільної користі властивостями, податки стали пояснюватись пострадянською лексикографічною літературою. Хоча у більш ранніх творах усе ж таки спостерігаються впливи марксистсько-ленінської теорії розвитку суспільства. В кінці 20 століття термін «податки» визначався також, як обов'язкові платежі, що стягуються державою (центральними та місцевими органами влади) з фізичних та юридичних осіб у державний та місцеві бюджети та виступають формою фінансових відносин, на які покладається забезпечення розподілу та перерозподілу національного доходу у відповідності із соціальними завданнями.

¹ Гольбах Поль Анри. Избранные произведения : в 2 т. Т. 2. М. : Соцэкгиз, 1963. 563 с. С. 194–195, 351–352.

² Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система : підручник. Київ : Атіка, 2006. 920 с. С. 8.

³ Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 240 с. С. 7.

⁴ Кропоткін П. О. Анархія (антологія) / П. О. Кропоткін. М. : Директ-Медиа, 2014. 475 с. С. 274–280.

Таблиця 1

**Розвиток наукових підходів
до визначення сутності поняття «податки»**

Автор	Визначення податків
1	2
Ш. Монтеск'є (XVIII ст.)	Частка майна, що виділяється кожним індивідом на користь держави для того, щоб під захистом останнього спокійно користуватися рештою майна.
А. Сміт	Справедлива ціна народу за плату державних послуг.
Жак Шарль Леонард Сісмонд де Сісмонді	Ціна, що громадянин сплачує за насолоди, які він отримує від суспільства.
Оноре Габрієль Рікеті Мірабо (1749–1791 рр.)	Результат договору між населенням і державою, відповідно до якого піддані вносять останній грошові кошти за підтримку правопорядку й інші суспільно значимі послуги. Частини багатства, яку громадяни віддають державі для задоволення колективних потреб.
Луїджі Косса (XIX ст.)	Деяка пропорційна частина багатства приватних осіб, що стягується державною владою для задоволення тієї частини загальнокорисних витрат, яка не покривається державними доходами.
Радянська економічна теорія	Податки – атрибут експлуататорських держав.
Д. Рікардо	Частина продукту землі і праці, яка знаходиться в розпорядженні уряду.
К. Маркс, Ф. Енгельс	Внески громадян, необхідні для утримання публічної влади.
П. Прудон	Податок є обміном.
Г. Сидоренко (XIX ст.)	Частина майна приватних осіб, яка вимагається у них за загальним обов'язком громадян і за загальним масштабом, обумовленим розмірами загальних державних витрат.
А. М. Соколовська	Частина багатства, яку громадяни дають державі і місцевим органам влади для задоволення колективних потреб.

Продовження таблиці 1

1	2
С. В. Барулін	Своєрідна ціна монополістичної купівлі-продажу послуг держави при виконанні нею своїх функцій.
К. Р. Макконел, С. Л. Брю	Примусова сплата уряду домашніми господарствами або підприємствами грошових коштів (послуг, товарів), яка не є штрафом, накладеним державою (судом) за незаконні дії.
Е. Селігман	Примусовий збір, що справляється державою з окремої особи для покриття видатків, спричинених загальнодержавними потребами безвідносно до вигід платника такого податку.
М. Фрідмен	Примусові збори, що стягуються на користь держави чи суспільства.
М. В. Орлов, А. М. Олександров	Примусове відчуження частини національного доходу трудящих мас на утримання буржуазного апарату.
В. М. Федосов	Підсистема виробничих відносин, які виникають на стадії розподілу в процесі розширеного відтворення, мають вторинний, похідний, перерозподільний характер.
А. А. Соколов	Збір, який вилучається державною владою для покриття витрат чи досягнення цілей економічної політики.
В. М. Опарін	Обов'язкові, нееквівалентні, неповоротні, нецільові, регулярні платежі юридичних та фізичних осіб державі, призначені для фінансового забезпечення реалізації її функцій.
Дж. Мілль	Плата підприємств за сприятливі умови господарювання з боку держави.
Дж. М. Кейнс	Податки є інструментом, за допомогою якого має бути досягнуто більш справедливого розподілу доходів.
І. Янжул (XX ст.)	Такі односторонні економічні пожертвування громадян або підданих, які держава або інші суспільні групи, внаслідок того, що вони є представниками суспільства, стягують легальним шляхом і законним способом із їх приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб і викликаних ними витрат.

Закінчення таблиці 1

1	2
М. Мітіліно (XX ст.)	Постійна примусова оплата, що стягається її з людей на встановлених у законі підставах, щоб покривати видатки на задоволення загальних колективних потреб держави або місцевих публічно-правових об'єднань.
В. Т. Бусел	Обов'язковий грошовий збір, що стягується органами влади з фізичних та юридичних осіб у бюджетну систему за ставкою, встановленою в законодавчому порядку.
Податковий кодекс України	Обов'язковий безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України.

На сьогодні поняття «податок» досліджується вченими різних наук: філософії, економіки, теорії фінансів, публічного управління. Природу та функції цього феномену активно вивчають чи не в усіх галузях права. Тож не дивно, що його сприймають по-різному, а відтак, ми зустрічаємо велику кількість різноманітних визначень. Багатоаспектні властивості податків як міждисциплінарної категорії обумовлюють різносторонні визначення цього поняття.

Зокрема, О. П. Орлюк зазначає, що податок являє собою з одного боку філософську й економічну категорію, а з іншого – одночасно виступає конкретною формою правових взаємовідносин, що закріплюються законодавством при наповненні доходами бюджетної системи. Далі автор публікації подає визначення з іншим формулюванням: податок – це конкретна форма примусового вилучення частини сукупного доходу суспільства до казни держави, яка відображає всі позитивні та негативні риси даного економічного простору і даної системи державного устрою та державного управління¹.

Загалом у сучасній літературі, присвяченій податкам, приводиться велика кількість різних визначень цього поняття. Однак, найбільш влучними є ті, у яких підкреслюється, що податок – це обов'язковий платіж.

¹ Орлюк О. П. Фінансове право : навчальний посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 528 с. С. 253.

Наприклад, укладачі Великого енциклопедичного юридичного словника за редакцією академіка НАН України Ю. С. Шемшученка пояснюють податок як обов'язковий платіж, що відповідно до ст. 92 Конституції України встановлюється виключно законом, який сплачують юридичні та фізичні особи у порядку, розмірах та у строки, передбачені податковим законодавством¹.

А. В. Перов та А. В. Толкушин під податком розуміють обов'язковий платіж, що стягується на основі державного примусу і не носить характер покарання або компенсації². Автори цього визначення вказують, що так слід розуміти податок у широкому сенсі. Однак, на нашу думку, таке судження є дискусійним, оскільки не відображає всі його сторони, більше того, обумовлює низку додаткових питань: Якими суб'єктами здійснюється платіж? Хто забезпечує примус? Хто встановлює загальнообов'язковість такого платежу? Та інші питання.

К. Ю. Кутузова подає лаконічне визначення поняття «податок» – це обов'язковий безоплатний платіж (внесок), встановлений законодавством і здійснюваний платником у певному розмірі і в певний термін³, яке також не можна назвати універсальним.

О. А. Магопєць зазначає, що податки – це обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, платяться всіма структурами держави, акумулюються в централізованих грошових фондах з метою перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту і для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій⁴.

Найбільш вдале, на нашу думку, є визначення поняття «податок», сформульоване М. П. Кучерявенком, – це форма

¹ Великий енциклопедичний юридичний словник / за ред. акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Юридична думка, 2012. 1020 с. С. 662.

² Перов А. В., Толкушин А. В. *Налоги и налогообложение : учебное пособие*, М. : Юрайт-Издат, 2012. 362 с. С. 152.

³ Кутузова К. Ю. Понятие налогов, их виды и функции на современном этапе. *Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствование*. 2015. № 2 (7). С. 162–167 (с. 163).

⁴ Магопєць О. А. Визначення сутності поняття «податок» з урахуванням його змістовних характеристик. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 32. С. 160–171 (с. 167).

примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що надходить у бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж¹. Очевидно, що визначення розкриває всі правові сторони досліджуваної категорії, тож претендує на академічність.

У національному законодавстві України поняття «податок» було та є нормативно визначеним тривалий період.

Так, Закон Української РСР, а з 1994 року Закон України «Про систему оподаткування»², у ч. 1 ст. 2 визначав, що під податком і збором (обов'язковим платежем) до бюджетів та до державних цільових фондів слід розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування³. Таке формулювання поняття «податок», яке, як видно з цитованої норми права, було тотожним поняттю «збір», використовувалось до прийняття та набрання чинності 01.01.2011 Податковим кодексом України. Зазначений Кодекс розмежував поняття «збір» та «податок», визначивши останній як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу⁴.

Нормативні та наукові визначення дають можливість виділити низку рис податку: обов'язковість; індивідуальна безоплатність; відчуженість засобів платежу, що належать платникам на праві власності, господарського відання чи оперативного управління; спрямованість на фінансування діяльності держави або муніципальних утворень⁵.

¹ Податкове право: навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильник та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с. С. 37.

² Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3904-12#Text>

³ Про систему оподаткування : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>

⁴ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁵ Перов А. В., Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение : учебное пособие. М. : Юрайт-Издат, 2012. 362 с. С. 176.

У податковому праві поняття податку і збору вживаються як схожі категорії, що перебувають у певному співвідношенні та є обов'язковими платежами податкового характеру. Усю сукупність податків і зборів, які становлять податкову систему, охоплює поняття обов'язкового платежу¹. Тривалий час термінологічне закріплення цих понять здійснювала одна норма закону², про що ми зазначали вище.

Такий стан у правовідносинах суперечив податковій практиці, що існувала в той час, оскільки фінансово-правовий характер цих обов'язкових платежів істотно відрізнявся між собою. Розмежовувала ці категорії і зарубіжна фіскальна термінологія.

Наприклад, в англійській мові податок визначений як *tax*; мито, збір – *duty*³. У німецькій мові *Steuern* та *Gebühr*⁴.

Різняться ці поняття і у фіскальній термінології більшої частини слов'янських мов. Так, законодавство Російської Федерації визначає *налоги* та *сбори*, законодавство Республіки Білорусь – *падаткі* і *збори*, Республіки Польщі – *podatki* і *opłaty*, Республіки Сербія – *пореzi* і *таксе*, Хорватія – *porezi* і *pristojbe*, Словацька та Чеська Республіки – *daně* і *poplatky*.

Різницю в тлумаченнях понять подає і вітчизняна довідкова література:

податок – обов'язковий, індивідуально безоплатний платіж до бюджету, що сплачується фізичними та юридичними особами в порядку та строки, визначені в податковому законі⁵;

збір – обов'язковий платіж, що його сплачують фізичні та юридичні особи за вчинення державними органами, органами місцевого самоврядування дій, які мають юридичне значення, або за надання платникові «спеціальних прав, видачу

¹ Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник. Київ : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с. С. 126.

² Kalaianov D., Bokshorn A. Evolution of Scientific Views on the Contradictory Nature of Taxes. *European Reforms Bulletin*. № 4. 2020. P. 57–61 (p. 59).

³ Dr. W. Lew, I. Werbianyi. *English-Ukrainian Dictionary First part*. Nuremberg-Bayreuth: Newspaper "Chas"- "The Time"; Nuremberg: Co-operative "Pracia" Bayreuth. 1947. 234 p. P. 29, 149.

⁴ Wörterbuch Advanced Deutsch-Ukrainisch Version 2.225.800 Stichwörter, 2.900 Beispiele, 43.400 Übersetzungen© Lingea s.r.o., 2020. URL: <https://dict.com/Ukrainisch-Deutsch>

⁵ Фінансова енциклопедія / О. П. Орлюк, Л. К. Воронова, І. Б. Заверуха та ін. ; за заг. ред. О. П. Орлюк. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 472 с. С. 334.

дозволів, ліцензій, а також для забезпечення функціонування системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, підтримки соціальної сфери розвитку держави» тощо¹.

При цьому інші автори-упорядники лексикографічних видань ці поняття не розмежовують, узагальнюючи їх терміном «загальнообов'язкові платежі», незважаючи на те, що видання оприлюднене після набрання чинності Податковим кодексом України², який п. 6.2. ст. 6 збором (платою, внеском) визначає обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій³.

Залежно від компетенції органу, що вводить у дію податки на певній території, усю їхню сукупність у податковому праві України зазвичай класифікують на:

а) загальнодержавні – податки і збори, що їх встановлює Верховна Рада України, що вводяться в дію винятково законами України і діють на всій території України;

б) місцеві – податки і збори, перелік яких встановлює Верховна Рада України, вводять у дію місцеві органи самоврядування і які діють на території окремих регіонів України⁴.

Приведена нами класифікація є далеко неповна, адже місцеві публічні фінансові ресурси можуть формуватися і за рахунок загальнодержавних податків, що розподіляються між державним і місцевим бюджетами у певній пропорції – так звані пропорційні податки, а також з податків, що надходять до певних фондів – позабюджетні платежі. Тож наукова класифікація може бути значно ширшою. Однак, класифікація податків, саме на загальнодержавні та місцеві встановлена ст. 8 Податкового кодексу України⁵.

¹ Фінансова енциклопедія / О. П. Орлюк, Л. К. Воронова, І. Б. Заверуха та ін. ; за заг. ред. О. П. Орлюк. Київ : Юрінком Інтер, 2008. 472 с. С. 165.

² Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д.ю.н., проф. Л. К. Воронової. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Алерта, 2011. 558 с. С. 203–204.

³ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁴ Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін. ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с. С. 44.

⁵ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Слово «місцевий» у більшості словників пояснюється як такий, що стосується певної місцевості, краю; не загальний¹. Друге значення, як найбільш наближене до досліджуваних правовідносин, – не загальнодержавний, той що діє чи має значення в межах визначеної території, району². Краще розуміння цього прикметникового терміна відбувається при дослідженні інших суміжних понять: «місцеве самоврядування», «місцеві органи виконавчої влади», «місцеві державні адміністрації», «місцева міліція/поліція», «місцевий суд», «місцеві бюджети» тощо.

Як бачимо, в адміністративному праві словом «місцевий» може позначати поняття, що має інституційне значення.

В. В. Письменний розглядає місцеві податки і збори як специфічну форму суспільно-економічних відносин на місцевому рівні, пов'язану з порядком впровадження за ініціативи органів місцевого самоврядування, механізмом справляння і зарахування місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів³. Слід зауважити, що автор, видавши свою монографію у 2011 році, тобто вже в час дії Податкового кодексу України у редакції 2010 року, формулюючи визначення поняття, не розмежовує категорії «податки» та «збори». Під місцевими податками та зборами В. В. Письменний розуміє податкові платежі, які впроваджують тільки за ініціативою представницьких органів місцевого самоврядування, ці ж органи визначають їх основні елементи (зокрема, базу оподаткування, граничні розміри податкових ставок, порядок обчислення та сплати, напрямки використання) й здійснюють адміністрування⁴. Далі по тексту монографії автор розглядає місцеві податки і збори

¹ Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. М. : Азъ, 1992. 928 с. С. 339; Словник української мови : в 11 т. Т. 4 / АН Української РСР ; Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні ; редкол.: І. К. Білодід (голова) та ін. Київ : Наук. думка, 1970–1980. I – М / ред. тому: А. А. Бурячок, П. П. Доценко. 1973. 840 с. С. 5.

² Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. М. : Азъ, 1992. 928 с. С. 339.

³ Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : монографія. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», 2011. 196 с. С. 19.

⁴ Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : монографія. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», 2011. 196 с. С. 19–20.

як своєрідну плату за вигоди, що забезпечують органи місцевого самоврядування¹.

Прагматично пояснює місцеві податків Р. Бірд, характеризує їх як податкові платежі, що впроваджують органи місцевого самоврядування та підлягають зарахуванню до місцевих бюджетів².

Х. Ціммерман подає схоже визначення, однак розширене на одну ознаку: локальні податкові платежі, які впроваджують і скасовують органи місцевого самоврядування в тому розумінні, що останні мають право податкової ініціативи на території свого муніципалітету³.

На думку Т. Станкус та Ю. Крот, місцеві – це податки і збори, які є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад⁴.

Блащук Н. І., досліджуючи цю категорію, приходять до висновків, що місцеві збори – цільові, відплатні, непостійні як обов'язкові, так і необов'язкові для встановлення рішенням органів місцевого самоврядування платежі на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці з метою компенсації вартості послуг, що надаються платнику місцевого збору та зараховується до її місцевого бюджету⁵.

М. О. Сірінов, формулюючи визначення місцевих податків, «прив'язав» їх до певної місцевості, підкресливши їхню здатність бути технічно використаними в місцевому масштабі⁶.

Автори словника-довідника «Економіка і право» пояснили термін «місцеві податки і збори» наступним чином – податки і збори, ставки яких встановлюються представницькими

¹ Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : монографія. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», 2011. 196 с. С. 20.

² Bird R. Tax Policy and Economic Development / R. Bird. – The Johns Hopkins University Press, 1992. 270 p. Р. 59.

³ Циммерманн Х. Муниципальные финансы : учебник. М. : Издательство «Дело и сервис», 2003. 352 с. С. 158.

⁴ Станкус Т., Крот Ю. Місцеві податки і збори. Харків : Фактор, 2017. 80 с. С. 7.

⁵ Блащук Н. І. Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2012. 242 с. С. 44.

⁶ Сиринов М. А. Местные финансы. М. : Государственное издательство, 1926. 215 с. С. 79.

органами державної влади, а податкові суми надходять у доходи місцевих органів державної влади і витрачаються ними¹.

У лексикографічному виданні «Юридический энциклопедический словарь» місцеві податки позначено як обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, що надходять до бюджетів адміністративно територіальних одиниць (муніципальних утворень), складова частина податкової системи держави.

Етимологія терміна «адміністрування» у більшості джерел довідкової літератури пов'язується зі змістом слів «управляти», «керувати чимось», адже переклад латинського *administratio* означає «управління», «керування»².

Британський Повний словник Вебстера слово “*administration*” пояснюється як «акт управління»; управління публічними (англ. *public*) справами; надані послуги або прийняті обов'язки – (англ. *duties assumed*), у проведенні справ; управління будь-якою установою чи службою; напрям; управління. Поряд з цим словник тлумачить цей термін як «виконавча частина державної влади, яка полягає в реалізації конституційних та правових повноважень, загальному нагляді за національними справами та у застосуванні права (*law enforcement*)»³.

До вжитку у публічно-правових відносинах термін адміністрування як діяльність управління публічними справами (публічне адміністрування) уперше запровадив у 1887 р. Вудро Вільсон (Woodrow Wilson) – майбутній 28-й президент США у публікації «Вивчення адміністрації» (“*The Study of Administration*”), внаслідок чого було сформовано окремий науковий та освітній напрямок, який отримав свій подальший розвиток⁴.

У сучасному праві термін «адміністрування» означає діяльність із керівництва ким-небудь або чимось. У загальному

¹ Экономика и право : словарь-справочник / Л. П. Кураков, В. Л. Кураков, А. Л. Кураков. М. : Вуз и школа. 2004. 1072 с. С. 613.

² Етимологічний словник української мови : в 7 т. Т. 1: А-Г / ред. кол.: О. С. Мельничук (гол. ред.), І. К. Білодід, В. Т. Коломієць, О. Б. Ткаченко. АН УРСР. Ін-т мовознавства ім. О. О. Потебні. Київ : Наукова думка, 1982. 632 с. С. 49.

³ Webster's Revised Unabridged Dictionary. G & C. Merriam Co., 1913. 2026. P. 113.

⁴ Woodrow Wilson. Political Science Quarterly. *The Academy of Political Science*. Vol. 2. № 2 (Jun., 1887). P. 197-222 (p. 197-202).

розумінні адміністрування або, як його ще називають, управління – це цілеспрямований вплив на складну систему¹.

Адміністрування місцевих податків займає чільне місце у фінансовій діяльності України та охоплює широке коло суспільних відносин у сфері публічних правовідносин. Воно не обмежується лише діяльністю по збиранню податків чи державним контролем, що здійснюється податковими органами, за повнотою та своєчасністю оплати. Сюди входить також сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків², як це визначено у ст. 14 Податкового кодексу України.

Незважаючи на визначеність поняття «адміністрування податків» на законодавчому рівні, серед науковців немає спільної думки стосовно його формулювання, яке в літературі часто вживається поряд із поняттям-синонімом «податкове адміністрування», що, на нашу думку, є помилковим. Формулюючи визначення цих понять, автори вдаються до різних інтерпретацій³:

Наприклад, С. В. Буряк вважає, що адміністрування – це система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів⁴. Укладачі навчального посібника «Адміністрування податків» Б. І. Іванов, Л. М. Карпов та К. В. Петросянц розуміють досліджуване поняття як процедуру реалізації прав та обов'язків суб'єктів оподаткування щодо погашення податкових зобов'язань⁵.

¹ Соловйов В. М. Поняття і сутність правового регулювання державного управління в Україні. *Університетські наукові записки*. 2007. № 3 (23). С. 27–33 (с. 28).

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

³ Боксгорн А. В. Теоретичні питання податкового адміністрування та його механізму. *Юридичний науковий журнал "LEX PORTUS"*. № 3 (5). С. 81–91 (с. 83–84).

⁴ Буряк С. В. Податкові апеляції. Досудове врегулювання спорів з податковими органами. Київ : ІВЦ ДПА України ; Харків : Фактор, 2008. 560 с. С. 126.

⁵ Адміністрування податків : навч. посіб. / Б. І. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. Харків : Вид. ХНЕУ, 2005. 210 с. С. 11.

Часто серед науковців зустрічається бачення адміністрування податків як певного виду правовідносин. Це спостерігається з розвідок:

А. Селіванова – правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків¹;

О. В. Солдатенко – правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування й обліку надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів), проведення масово-роз'яснювальної та контрольної роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавчих і нормативно-правових актів².

Інші автори підходять до досліджуваного поняття як до діяльності.

Так В. М. Мельник зазначає, що це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені правила³. Для Н. С. Шалімової та О. А. Магопець адміністрування податків – це діяльність уповноважених органів влади та управління, спрямована на виконання законодавства за податками та зборами, забезпечення ефективного функціонування податкової системи та податкового контролю. Таким чином, резюмують автори, адміністрування податків – це складний процес, який торкається всіх гілок органів державної виконавчої влади. Він є визначальною частиною управління податковою системою, внутрішнім фактором її розвитку⁴.

¹ Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38 (с. 35).

² Солдатенко О. В. Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні. *Фінансове право*. 2008. № 3. С. 14–18 (с. 18).

³ Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2003. № 5. С. 40–43 (с. 41).

⁴ Шалімова Н. С., Магопець О. А. Сутність та загальні принципи адміністрування податків. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки* : зб. наук. праць. Кіровоград : КНТУ, 2007. Вип. 12. Ч. 2. С. 358–368 (с. 362).

Як механізм, що включає систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів, пояснює адміністрування податків А. Ластовецький¹.

Автори навчального посібника «Адміністрування податків та обов'язкових платежів» А. С. Крутова та І. С. Андрющенко розуміють адміністрування податків як адміністрування податкових зобов'язань та пояснюють це явище податкового права процедурою реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань, у межах якого здійснюються: взяття на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань органами контролю, зміна строків виконання зобов'язань, повернення зайво сплачених податків, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів), оскарження рішень органів контролю і т. п.²

О. В. Аронов та В. А. Кашин вважають адміністрування податків сукупністю методів, прийомів та засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади та управління (у тому числі податкова адміністрація всіх рівнів) забезпечують функціонування податкового механізму та координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці³. Р. Ю. Паславська – комплексом взаємопов'язаних дій фіскальних органів, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів⁴.

І. В. Ясько оперує поняттям «податкове адміністрування», відмежовуючи його від поняття «адміністрування податків».

¹ Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків. *Право України*. 2003. № 11. С. 37–40 (с. 37).

² Адміністрування податків та обов'язкових платежів : навч. посібник / А. С. Крутова, І. С. Андрющенко ; Харк. держ. ун-т харч. та торгівлі. Харків : Видавець Іванченко І. С., 2016. 139 с. С. 6.

³ Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособ. / А. В. Аронов, В. А. Кашин. М. : Экономист, 2006. 576 с. С. 384–385.

⁴ Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08 / Львів, 2014. 224 с. С. 12.

На думку вченого, це система управління процесами оподаткування при введенні податків або законодавством при зміні їх дії, яка здійснюється за допомогою спеціально уповноважених державних органів. Крім цього, автор пояснює податкове адміністрування як «управління податковими правовідносинами за допомогою певної державної фінансово-економічної політики, з урахуванням відповідальності за виконання доручених завдань, при безпосередній участі спеціальних державних органів»¹.

Така позиція автора сформувалась на розумінні поняття «адміністрування» як категорії класичної теорії управління, що включає: планування (постановку цілей, завдань); організацію (створення формальної структури підпорядкованості та відповідного поділу роботи між підрозділами); керівництво – оперативне прийняття рішень у вигляді наказів і розпоряджень, забезпечення узгодженості взаємодії всіх підрозділів); облік; контроль; аналіз².

Звертає увагу визначення, сформульоване В. А. Савчук, яка, формулюючи визначення поняття, визначила структуру відповідного явища. На думку авторки, адміністрування податків включає в себе фіскальне адміністрування (обґрунтування застосування податку та планування надходжень; опис податку; обґрунтування необхідності реформування податку; прогнозування податкових надходжень внаслідок зміни податку) та адміністрування податкових зобов'язань (постановка на облік та облік платників податків; масово-роз'яснювальна робота серед платників податків; облік нарахування і сплати податків; контрольно-перевіркова робота; стягнення несплачених податків та повернення зайво сплачених; опротестування та забезпечувальні заходи)³.

На відміну від загального поняття «адміністрування податків і зборів», більш вузьке поняття «адміністрування місцевих податків і зборів» не так широко висвітлюється у літературі. Однак, і у цій частині наукової діяльності можна спостерігати різноманітні позиції.

¹ Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Київ, 2019. 196 с. С. 59, 110.

² Там само. С. 108.

³ Савчук В. А. Теоретичні засади організації адміністрування податків. Ефективна економіка. 2013. № 3. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_3_5

Так, М. В. Вікторчук вважає, що адміністрування місцевих податків і зборів можна розглядати як сукупність відносин між органами ДФС України та платниками щодо забезпечення їх своєчасної та повної сплати до бюджетів¹.

Зі змісту дослідження Є. В. Єгорової, проведеного на тему напрямків удосконалення адміністрування місцевих податків у Російській Федерації, вбачається, що автор до адміністрування місцевих податків відносить і зборів відносить сукупність суспільних відносин, що складаються з приводу формування та витрачання грошових коштів, які відповідно до законодавства надходять у безоплатному і безповоротному порядку в розпорядження органів місцевого самоврядування для здійснення їхніх функцій та компетенції².

Місцеві податки і збори затверджуються відповідними рішеннями представницьких органів влади територіальних громад у частині, що не суперечить державному законодавству про місцеве оподаткування. Ці податки зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування і використовуються на фінансування власних видаткових повноважень органів управління територіальних колективів, відповідно до положень Бюджетного кодексу та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»³.

За наслідками проведеного дослідження низки самостійних понять вважаємо можливим синтезувати поняття «адміністрування місцевих податків і зборів» – це сукупність норм, правил, методів, прийомів і засобів, рішень та процедур, за допомогою яких органи, що здійснюють реалізацію державної податкової політики, органи місцевого самоврядування, їх посадові особи та податкові агенти здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на встановлення місцевих

¹ Вікторчук М. В. Деякі питання адміністрування місцевих податків і зборів в Україні. *Духовно-моральнісні основи та відповідальність особистості у долі людської цивілізації* : зб. наук. праць: за матер. Міжнар. наук.-практ. конф., 5–6 лист. 2014 р., м. Харків : у 2 ч. Ч. 2 / ред. О. Г. Романовський, Ю. І. Панфілов. Харків : НТУ «ХПІ», 2015. С. 21–24 (с. 21).

² Єгорова Е. В. Направления совершенствования администрирования местных налогов. *Экономика, статистика и информатика*. 2015. № 6. С. 21–24 (с. 21).

³ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text>

податків і зборів, організацію ідентифікації, облік платників місцевих податків і зборів та об'єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування платників місцевих податків і зборів, організацію та контроль за сплатою місцевих податків і зборів та за їхнім надходженням до місцевих бюджетів, відповідно до порядку, встановленого законом.

1.2. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК ІНСТИТУТУ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Реформування основ адміністративно-правових взаємовідносин в Україні на сучасному етапі відзначається складними та багатовекторними процесами уніфікації елементів механізму державного управління, юридичної діяльності органів публічної адміністрації тощо. Важливе місце у комплексі реформаційних завдань має інституційне зміцнення місцевого самоврядування, проблемні питання фінансової основи якого потребують сьогодні відповідної уваги зі сторони науковців та практиків. Вивчення системи формування, розподілу і використання грошових ресурсів, призначених для виконання місцевим самоврядуванням, покладених на них власних та делегованих функцій і завдань, обумовлює численні дослідження політичних, правових, соціокультурних та економічних аспектів комплексу місцевих фінансових взаємовідносин.

Ретроспективний аналіз нормативно-правової бази щодо регулювання адміністрування місцевих податків і зборів свідчить про значну кількість суперечностей та прогалин у податковому законодавстві, яка є характерною не лише для сучасного етапу державотворення¹.

Значний інтерес у цій частині вітчизняної адміністративно-правової науки становлять історичні наукові положення про фінансову основу місцевого самоврядування, ефективне реформування якої можливе за умови вивчення її як історико-правової категорії у площині історії розвитку

¹ Боксгорн А. В. Генезис місцевого оподаткування за часів незалежної України. *Юридичний науковий журнал "LEX PORTUS"*. 2017. № 6 (8). С. 38–47 (с. 40).

та становлення місцевих податків і зборів, історії їхнього адміністрування, врешті – історії наукових досліджень систем місцевого оподаткування тощо. Таке вивчення дає змогу з'ясувати наявність темпорального зв'язку давніх податкових інститутів з сучасними, наявність «спадкоємності» у їхніх формах та змісті, «етапність» у розвитку місцевого оподаткування як правового явища та інше.

Зазвичай дослідники в галузі історії права, описуючи розвиток та становлення суспільно-правих явищ в Україні, дотримуються такої періодизації: Київська Русь (IX–XIII ст.), Литовсько-Польська доба (поч. XIV ст.), Козацька держава (1648 – 1654 рр.), Московсько-російський період (середина XV – поч. XX ст.), Період радянської влади (1917–1991 рр.), Сучасна Україна (1991–2020), оминаючи при цьому античний та середньовічний докнязівський періоди, часи існування Візантійських провінцій, Кримського Ханства, період Австрійського та Австро-Угорського правління, міжвоєнний період адміністрування українських територій Другою Річчю Посполитою, Чехословацькою Республікою, Королівством Румунії, що, на нашу думку, залишає поза науковим полем зору не менш важливі в історичному плані етапи. Адже історія, будучи результатом діяльності людей, є неперервним процесом. Тому завдання історичних досліджень у праві – зазірнути якнайдалше в минуле, інтерпретувати, осмислити та реконструювати картину досліджуваного. Тож, розглядаючи розвиток податкових відносин на землях сучасної України, не можна залишати осторонь їхні форми в інших державах та протодержавних утвореннях, що існували в межах сучасної території держави. Ці питання були розглянуті у статті С. Кузнichenko та А. Боксгорн «Пробелы в исследованиях истории становления налоговой системы Украины: критический дискурс»¹. Про поділ податків на загальнодержавні та місцеві в античних містах Причорномор'я слід говорити з пересторогою, адже сутність таких соціальних утворень, як міста-держави, дає можливість назвати сплачувані податки як місцевими, так і загальнодержавними.

¹ Кузнichenko С., Боксгорн А. Пробелы в исследованиях истории становления налоговой системы Украины: критический дискурс. *Miscellanea Historico-Iuridica*. 2020. Tom XIX. Zeszyt 2. S.177–194 (s. 179).

Відсутність спеціальних досліджень про системи оподаткування у королівствах готів Центральної та Східної Європи значно знижує рівень обізнаності у цій частині. Тож здійснювати реконструкцію податкових механізмів доводиться із загальних історичних досліджень.

Досить широке уявлення про економіку вельбарської і черняхівської археологічних культур, які сучасна історична наука пов'язує з готами, дають численні досягнення археологічної науки. Однак, для наукової реконструкції правових інститутів у сфері відносин оподаткування вони є мало помічними. У цей же час готська лексика та викопний нумізматичний матеріал вказують на стійкий та розвинений характер внутрішньої торгівлі та податкових відносин: "gild" (данина, внесок), "motarejs" (збирач податків).

Незаповненою нішею в історії податкового права є система оподаткування, яка існувала у ранніх слов'янських політичних утвореннях, що містились на території сучасної України. Зокрема, у так званих білих (прикарпатських) хорватів.

Білохорватський період цінним є тим, що, будучи поглинутим сусідами, слов'янське політичне утворення білих хорватів, без сумніву, передало у спадщину великий пласт адміністративного та іншого суспільно-політичного досвіду державам-наступникам, особливо Київській Русі, а також Угорському та Польському королівствам. Подібність колективних потреб середньовічних слов'янських держав: утримання князя, військові заходи, примітивне управління та суд, подібність базису суспільно-економічної формації: землеробство, мисливство, рибництво, скотарство, торгівля та дрібне промислове виробництво, що ґрунтувалось на ручній праці, обумовлювали первинні моделі фіскальних механізмів, побудовані, головним чином, на особистих повинностях і натуральних зборах від власного господарства. Дефіцит письмових джерел відкриває шлях для використання інших методів наукового вивчення, у тому числі семантичного аналізу фіскальної термінології, що відображена у більш пізніх письмових джерелах: «данина» (дань) – первісно військова контрибуція, що сплачувалася племенем, яке перемогли, із часом набула значення родового поняття, до складу якого входили всі обов'язкові платежі населення на користь князя; «полюддя» (полюдьє) – натуральні збори,

за якими князь відправлявся особисто; «повози» – платежі, які доставлялися князю самим населенням, «подимне» – податок з селянського двору, «поплужне» та «посощина» – сьогодні земельний податок, «поклон», «почесть», «стан», «повоз», «корми», «віри», «серебщина», «поволовщина», «поголовщина», «чинш» та інші¹.

Більше дослідженими видаються фіскальні відносини, що мали місце у Хозарському каганаті, який у 650–969 роках контролював територію Північного Кавказу, Нижнього і Середнього Поволжя, сучасного північно-західного Казахстану, Приазов'я, північну частину Криму, а також степи і лісостепи Східної Європи до Дніпра.

Окремі питання оподаткування в Хозарському каганаті можна зустріти в працях з історії податкового права. Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко та В. П. Павленко, автори монографії «Історія податків та оподаткування в Україні», у питаннях податкових відносин між слов'янами та хозарами згадують лише те, що останні, здійснивши похід у межиріччя Оки і Волги, отримали владу над в'ятичами, примусивши їх платити данину, та втратили цю владу в 968 році внаслідок перемоги над каганом князя Святослава². Про данину, яку платять хозарам різні народи, пише сам цар Йосип у листі до Хасдая ібн Шафрута³. На це вказують Ельдад Гадані⁴ та Ібн Фадлан⁵.

Автори історико-економічного дослідження «Економічна історія України» розширюють наші знання про податки у хазарському каганаті інформацією про те, що хозари отримували данину від слов'ян також хутром⁶; про те, що на початку VIII ст.

¹ Кузниченко С., Боксгорт А. Пробелы в исследованиях истории становления налоговой системы Украины: критический дискурс. *Miscellanea Historico-Juridica*. 2020. Том XIX. Zeszyt 2. С.177–194 (с. 185).

² Ярошенко Ф. О., Павленко В. Л. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. Ірпінь : Академія ДПС України, 2002. 240 с. С. 47.

³ Коковцев П. К. Еврейско-хазарская переписка в X веке. Л. : Издательство АН СССР, 1932. 173 с. С. 35.

⁴ Три еврейских путешественника. М. : Мосты культуры, 2004. URL: http://www.vostlit.info/Texts/rus15/Veniamin_Tudel/frametext.htm

⁵ Книга Ахмеда ибн-Фадлана о его путешествии на Волгу в 921–922 гг. Харьков : Изд-во. Харьковского гос. университета им. А. М. Горького, 1956. 345 с. С. 312.

⁶ Економічна історія України: історико-економічне дослідження: в 2 т. Т. 1 / ред. рада: В. М. Литвин (голова), Г. В. Боряк, В. М. Геець та ін. ; відп. ред. В. А. Смолій ; авт. кол.: Т. А. Балабушевич, В. Д. Баран, В. К. Баран та ін. ; НАН України. Інститут історії України. Київ : Ніка-Центр, 2011. 696 с. С. 163.

у візантійському Херсонесі знаходився хозарський намісник тудун, що, судячи зі степової традиції, мусив мати судово-фіскальні повноваження стосовно хозарських підданців у місті¹; а також посиланням на Ібн Русте нове військо утримувалося, за рахунок податків на знать пропорційно їхнім прибуткам, «аби вони виставляли вершників у кількості, відповідній їхнім статкам або успішності їхніх занять... Сам іша завідує даниною, яку він одержує, і він іде на війну з його власним військом»² та про те, що з товарів, які привозили руси з Скандинавії та Німеччини в столиці Хозарії Хамліху, стягувалась десятина³.

Дослідження хозарських податкових відносин розкриває систему оподаткування та дає можливість здійснити її реконструкцію. У той же час абсолютно недослідженими є особливості фіскальної організації на периферії каганату. Мається на увазі в поселеннях, локалізованих городищами Дінського басейну. Не встановлено, як формувалась система додаткових зборів і повинностей на утримання місцевих інститутів влади. Крім цього, на сьогодні чітко не визначено основних податкових одиниць, що застосовувались у фіскальних відносинах Хозарії. Не з'ясовано механізму розподілу надходжень до скарбу каганату на утримання розвиненої інфраструктури торгівлі: доріг, ринків, складів, магазинів, портів та причалів. Уявним залишається механізм утримання складного адміністративного апарату та суду, витрат на культові потреби та інше.

Перші письмові згадки про стягнення податків на Русі відносяться до часів правління князя Олега. При цьому, через постійні воєнні походи цього князя і його наступників майнову повинність (данину) варто розглядати як воєнні контрибуції, а не податки в сучасному розумінні. Хоча по мірі формування Київської Русі як держави, закріплення її кордонів, данина трансформувалася в подать, що мала ознаку регулярності,

¹ Економічна історія України: історико-економічне дослідження: в 2 т. Т. 1 / ред. рада: В. М. Литвин (голова), Г. В. Боряк, В. М. Геєць та ін. ; відп. ред. В. А. Смолій ; авт. кол.: Т. А. Балабушевич, В. Д. Баран, В. К. Баран та ін. ; НАН України. Інститут історії України. Київ : Ніка-Центр, 2011. 696 с. С. 171.

² Там само. С. 172–173.

³ Там само. С. 176.

а відтак, більше набувала форм податку. Хоча в літературі ми можемо зустріти пояснення податі як збірного терміна, що об'єднує і данину, і оброк, і урок та інші майнові повинності.

Що стосується інституційного становлення на Русі місцевого податку, то в історичній літературі можна зустріти різні судження. Наприклад, В. І. Кравченко в дослідження історичних аспектів формування інститутів місцевого фінансування зазначив, що міські громади Київської Русі, як і інших середньовічних європейських держав, встановлювали збори з населення, котрі можна вважати прообразом місцевих податків і які спрямовувалися на розв'язання найважливіших громадських проблем у містах¹. В. В. Письменний виокремлює найхарактерніші особливості локальної податкової системи того часу, а саме: неврегульованість граничних розмірів і періодичності стягнення місцевих податків і зборів, їх велику кількість і різноманітність, збирання особами, зацікавленими у власній наживі². З таким поясненням варто погодитись, але уточнивши наступне. У середньовіччі державна влада була нерозривно пов'язана з владою монарха. Отже, і скарбниця монарха не була відділена від скарбниці державної, а відтак, говорити про державні чи місцеві податки слід лише з врахуванням цих обставин. Лише після закінчення Тридцятирічної війни, унаслідок укладення у 1648 році Вестфальського миру, заклалися основи створення національної держави як самостійного суб'єкта правовідносин³.

З переходом частини українських земель у першій половині XIV ст. до складу Великого Князівства Литовського на них зберігалася податкова система періоду Київської Русі та діяли закони «Руської Правди» аж до другої половини XVI ст., коли ці землі після Люблінської унії (1569 р.) увійшли до складу Речі Посполитої, на українських землях була введена польська податкова система, за якою шляхта (з 1374 р.) і маєтки

¹ Кравченко В. Місцеві фінанси України : навч. посіб. Київ : Знання, 1999. 487 с.

² Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах демократичних перетворень : дис ... канд. економ. наук : 08.00.08. Тернопіль, 2008. 297 с. С. 46–47.

³ Дмитрієв А. І. Вестфальський мир 1648 року і сучасне міжнародне право : монографія. Київ : 2001. 426 с.

католицької церкви (з 1381 р.) були звільнені від оподаткування. Найширші верстви сільського і частково міського населення були зобов'язані до панщини, натуральної данини і грошових чиншів та інших оплат безпосередньо своїм панам (шляхті)¹.

Удосконалюються у цей період й інститути забезпечення збирання податків. Для цього, як стверджує Н. Нечай, Великий князь Литовський Вітовт всюди поставив своїх намісників, суддів, переписувачів населення, збирачів данини, ревізорів, ключників, які управляли повітами та волостями. Князь розпорядився, щоб уся натуральна данина і грошові платежі, зібрані з населення, відправлялися до замків великих міст України².

Тривалий період податковою одиницею в сільській місцевості Великого Князівства Литовського була громада. Тому державні, приватновласницькі та церковні селяни платили одні і ті ж податки. За користування землею вони виконували феодалні повинності, які представляли собою три відомі форми земельної ренти: натуральну, відпрацювальну і грошову³.

Норми оподаткування встановлювались вальним сеймом, лише у виняткових випадках при потребі їхнього збільшення їхнє підвищення міг здійснити повітовий сейм⁴. Однак, на нашу думку, що підтверджується численними архівними джерелами⁵, місцеві сеймики мали досить широкі повноваження регулювання податкових відносин як встановлення нових податків, так і удосконалення податкової системи.

Варто зазначити, що саме в литовський період здійснилась інституціоналізація панщини як соціального обов'язку селянства перед феодалом. Оскільки останні представляли від імені Великого Князя владу у належних їм володіннях, можна

¹ Ткаченко Н. М., Горова Т. М., Ільєнко Н. О. Податкові системи держав світу та України. Облік і звітність : навчально-методичний посібник. Київ : Алерта, 2004. 554 с. С. 31.

² Нечай Н. Податки за часів Великого князівства Литовського (XIV–XV ст.). *Вісник податкової служби України*. 2011. № 13. С. 22–23 (с. 22).

³ Грузицкий Ю. Налоги и сборы Великого княжества Литовского. *Финансы, учёт, аудит*. 2014. № 3. С. 43–44 (с. 44).

⁴ Максимейко Н. А. Сеймы Литовско-Русского государства до Люблинской унии 1569 г. Харьков : Тип. Дарре, 1902. 263 с. (репринтна копія).

⁵ Архив Юго-Западной России. Ч. II. Т. 1: Постановления дворянских провинциальных сеймов в Юго-Западной России. Київ : Комиссия для разбора древних актов, 1859. 530 с. ; Ч. III. Т. 3, 1910. 649 с. С. 66–84, 103–129, 223–227, 251–266, 336–348.

стверджувати, що саме у цей період розпочалось розмежування загальнодержавних податків, що йшли до скарбниці князівства та податків місцевих, на які утримувався місцева шляхта, так звані замкові повинності: поголовщина – прямий податок XV–XVII ст., що стягувався з селян та міського населення, які володіли і користувалися державними землями грошима, зерном, медом, хутром залежно від площі землі, кількості худоби; воловщина – як вид податку сплачувався в основному грошима, а також худобою, продуктами залежно від кількості худоби (волів) та інші¹. Крім цього, на користь місцевого феодала житом, вівсом, пшеницею, сіном, дровами сплачувалось «дякло»; «хмель» та «дрова» сплачувалися за користування лісами, сіножатями, річками тощо²; «мазлева» – худобою, птицею, яйцями. Оподаткуванню підлягали і промисли, однак стягнення таких податків здійснювалось до скарбниці Великого Князя.

У XIV столітті на землях сучасної України поширюється Магдебурзьке право (нім. *Jus Theutonicum Magdeburgense*), яке було однією з форм німецького права, вищим ступенем розвитку. На основі Магдебурії місто одержало самоуправу, свого вайта, бурмістра, радників, лавників, власні суди, привілеї творення ремісничих цехів, закладання склепів, винних і горілчанних пивниць, вільну торгівлю, право накладання міщан і купців податків та всіякого роду оплат³.

М. Ф. Довнар-Запольський ставив економічну мету запровадження магдебурії в руських містах на перше місце. Учений вважав, що самі міста і міські громади слід розглядати як податкові одиниці. А юридичні привілеї, перш за все, регулювали фіскальні відносини міст із королівською владою⁴. Завдяки цим привілеям, званими в джерелах «ласкою»

¹ Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика : монографія. Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2007. 320 с. С. 27–28.

² Налоги : учебное пособие / В. В. Бурыковский, В. Я. Кармазин, С. В. Каламбей, О. А. Водолаская. Днепропетровск : Пороги, 1998. 611 с. С. 47–48.

³ Ровинська К. І. Магдебурзьке право як підґрунтя формування місцевого самоврядування на території України. *Теорія та практика державного управління*. 2013. Вип. 2. С. 257–263 (с. 258).

⁴ Довнар-Запольский М. Государственное хозяйство Великого княжества Литовского при Ягеллонах. Т. 1. Киев, 1901. 807 с. С. 330 (репринтна копія).

та «милістю», міста і містечка разом з магдебурією отримали можливість скеровувати прибутки від власної економічної діяльності на місцеві потреби. Фіскальний інтерес запровадження Магдебурзького права в поселеннях Польщі, Русі та Литви бачить Ю. Бардах¹.

Фактично Магдебурзьке право відмежувало міську юрисдикцію від великокнязівської та королівської, підпорядкувавши їй усіх осіб, які посідали власність у місті².

Податкові норми у Магдебурзькому праві були динамічними, постійно змінювались та вдосконалювались. Одні податки та мита виникали, інші припинялись застосовуватись. Не були вони для всіх міст уніфікованими. Серед основних – це доходи із поземельного майна міста (чинш), податок із судочинства, вагове і помірне мита, торговельне мито з усякого роду привізних товарів, різного роду торгові та ярмаркові оплати, соляне і воскове мита, мостове³, акциз – міський податок від обороту у вигляді відсотка вартості товарів, проданих на ринку, циза – міський податок, кошти з якого використовувались на термінові потреби держави⁴. У Львові в 1411 р. був запроваджений спеціальний податок *vectigal taurinum* (пол. *bykowe* в люстрації XVI ст.), який сплачували неодружені чоловіки⁵. Неоднаковим був і механізм їхнього стягнення. Так, на новозарахованих у міське право міщан могли накладати зобов'язання сплати податку на кілька років наперед. За недотримання зобов'язань при прийнятті міського громадянства на винних накладали доволі значні штрафи і позбавляли міського права⁶.

Фіскальні правовідносини в містах Магдебурзького права передбачали відповідні засоби примусу та забезпечення,

¹ Bardach J. Miasta na prawie magdeburskim w Wielkim Księstwie Litewskim odschylku XIV do połowy XVII stulecia. KH. 1980. № 1. S. 21–51 (s. 24, 30–31).

² Привілеї міста Львова (XIV – XVIII ст.) / упоряд. М. Капраль. Львів, 2010. 2-ге виправлене видання (електронний варіант). 544 с. С. 352.

³ Лісна І. С. Магдебурзьке право на українських землях. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Юридичні науки. 2016. Вип. 2 (1). С. 15–18 (с. 16).

⁴ Центральний державний історичний архів України (Львів), Фонд 131 оп. 1 спр. 238.

⁵ Zubrzycki D. Kronika m iasta Lwowa. Lwow, 1844. 496 s. S. 79 (репринтна копія).

⁶ Гошко Т. Д. Нариси з історії магдебурзького права в Україні (XVI – початок. XVII ст.). Львів : Афіша, 2002. 255 с. С. 151.

що були характерні для Литовської, а пізніше для Польської держави, серед яких варто зазначити дорожній примус – зобов'язання купців транспортувати товари певними дорогами, що вели через міста із правом складу, та премити – штраф за несплату мита¹, шафар – особливий міський урядник, який організовував збирання податків та який видав скарбом міста², бірчий – безпосередній збирач податків та мит.

Магдебурзьке право за допомогою юридичних регуляторів, таких, як привілей (лат. *privilegium*), надання або донатія (лат. *donatio*), звільнення (лат. *libertas*), імунітет (лат. *immunitas*), відступлення (лат. *cessio*) тощо, закріплювало право й волі містян на збирання місцевих податків та розпоряджання ними.

Фінансова система Гетьманщини часів Б. Хмельницького сформувалася значною мірою під впливом Речі Посполитої. Це виявилось, зокрема, у збереженні частини польських податків, які існували на території України. Ці податки надходили до військового скарбу. За правління наступників Хмельницького відбувається трансформація частини державних податків, а також запроваджуються нові³. Податки на території Гетьманщини збиралися до військового та полкових скарбниць⁴. У містах збори надходили також до скарбниць міст, адже кінець 17 ст. на території України у багатьох містах діяло магдебурзьке право: Чернігів, Переяслав, Новоград Сіверський, Стародуб, Ніжин, Погар, Млин, Остер, Козелець та Полтава. Окремі дослідники зараховують до них і Київ, Вінницю, Глухів, Гадяч, Миргород, Мрин⁵. Тож, підіймаючи питання місцевого оподаткування в Гетьманській Україні,

¹ Гошко Т. Д. Нариси з історії магдебурзького права в Україні (XVI – початок XVII ст.). Львів : Афіша, 2002. 255 с. С. 206.

² Гурбик А. О. Місцеве самоврядування в суспільній свідомості та практиці. Українське суспільство на зламі середньовіччя і Нового часу : нариси з історії ментальності та національної свідомості. Київ, 2001. 318 с. С. 249–277 (с. 263).

³ Голубка С. М. Особливості формування та функціонування фінансової системи Гетьманщини (середина XVII – перша половина XVIII ст.). Наукові праці НДФІ. 2010. Вип. 4. С. 148–155 (с. 148).

⁴ Народовладдя в Україні: глобалізаційні виклики : монографія / Р. О. Стефанчук, С. О. Кузніченко, І. М. Мишак та ін. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2020. 608 с. С. 512.

⁵ Енциклопедія історії України : Т.6 : Ла – Мі / редкол.: В. А. Смолій (голова) та ін. НАН України. Інститут історії України. Київ : «Наукова думка», 2009. 790 с. С. 413–414.

ми можемо стверджувати, що здійснювалось воно як за правилами встановленими гетьманським урядом, так і за правилами магдебурії.

Після земської реформи 1864 р. у Російській імперії, до складу якої входила тоді Україна, та міської реформи 1870 року були введені земські та міські місцеві податки. Але міста не мали податкової ініціативи – податки встановлювалися державним законодавством, з визначеними обмеженнями щодо їх підвищення. Нагляд за справлянням місцевих податків і зборів було передано «мировим посередникам».

Ставки податків встановлювалися земствами в межах граничних розмірів у відсотках або карбованцях, які визначалися центральною владою. Характерною рисою у визначенні структури доходів від місцевих зборів було те, що земські збори становили близько 70 % дохідної частини їх бюджетів, а самі доходи від земських зборів на дві третини складалися з доходів від оподаткування нерухомого майна та землі. Позитивним було і те, що збільшення ставки оподаткування нерухомості було обмеженим – не більше, ніж на 3 % приросту на рік. Рішення про доцільність місцевих податків приймав губернатор¹.

Крім земських зборів, було встановлено також земські повинності, які мали цільовий характер: фінансування місцевої поліції, пожежної служби, шкіл і лікарень тощо. До земських повинностей належали такі: подвірна та сільськогосподарська; подвірна для потреб військ та арештантів; дорожня; постійна (у розумінні «постояти»); з відводу пасовищ і дачі поводитів для ремонтних команд; підведення приміщень і городів для повітових та етапних команд. На початках ці повинності запроваджувалися місцевою владою і не контролювалися державою, але пізніше були взяті під контроль держави та поділені на щорічні і тимчасові, обов'язкові та необов'язкові, загальні чи часткові. Загальні та часткові податки і збори, повинності розподілялися за таким принципом: загальні – спрямовувалися на безпосередньо суспільні потреби (пошти, доріг, мостів, опалення й освітлення військових будівель тощо), а часткові –

¹ Податкова політика України : навч. посіб. / П. В. Мельник, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул та ін. ; за ред. П. В. Мельника. Київ : Знання України, 2010. 505 с. С. 46.

на утримання органів місцевої влади (канцелярій предводителів дворянства, ремонт, освітлення, опалення будинків депутатських зібрань, утримання волосного та сільського управління, підвід для сільського суду й утримання сільських магазинів тощо¹.

До перших правових актів радянського періоду, які регулювали сферу оподаткування, відносилися: Положення про введення одноразового майнового податку на капіталістів, прийняте Народним Секретаріатом України 2.01.1918, яким місцевим радам надано право змінювати спосіб оцінки нерухомого майна та визначено зараховувати стягнений податок до місцевої скарбниці²; Конституція РРФСР від 10.07.1918³, норми якої, до прийняття у березні 1919 р. Конституції УСРР, поширювались на територію України⁴; Положення «Про грошові кошти та витрати місцевих Рад» від 3 грудня 1918 р.⁵, а також Декрет ВЦВК і РНК від 9 грудня 1918 р.⁶ Ними було передбачено право органів місцевого самоврядування впроваджувати двадцять чотири види податкових платежів (п'ятнадцять із яких могли бути впроваджені тільки в міських населених пунктах).

Унаслідок прийняття Декрету «Про порядок стягнення місцевих контрибуцій», який РНК видала наступного дня після прийняття 28.10.1918 постанови ВЦВК та РНК «Про одноразовий надзвичайний десятимільярдний революційний податок», було впроваджено надзвичайний революційний податок

¹ Податкова політика України : навч. посіб. / П. В. Мельник, З. С. Варналій, Л. Л. Тарангул та ін. ; за ред. П. В. Мельника. Київ : Знання України, 2010. 505 с. С. 47.

² Про введення одноразового майнового податку на капіталістів : Положення, прийняте Народним Секретаріатом України 02.01.1918. Хронологічне зібрання законів, указів Президії Верховної Ради, постанов і розпоряджень Уряду Української РСР в 7 т. ; Т. 1. Київ : Політвидав УСРР, 1963. 772 с. С. 27.

³ Конституция (Основной Закон) Российской Социалистической Федеративной Советской Республики. Принята V Всероссийским съездом Советов в заседании от 10 июля 1918 года. URL: <http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/cnst1918.htm>

⁴ Конституція Української Соціалістичної Радянської Республіки (березень 1919 р.): Основний Закон УСРР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0001316-19#Text>

⁵ Кочубей А. Развитие государственного бюджета Украинской ССР за 30 лет. Советские финансы. 1948. № 2. С. 39–44.

⁶ Декрет ВЦВК і РНК від 9 грудня 1918 р.

з міських і сільських мешканців¹. У цьому контексті правових актів реквізиторної направленості слід назвати Розпорядження Народного Секретаріату України «Про боротьбу з куркулями, поміщиками та спекулянтами і реквізицію в них лишків хліба» від 21.02.1918².

Натуралізація господарських відносин та інфляція обумовили припинення місцевих податків і зборів. Продовольча криза зумовила перехід до натуральних повинностей, що регулювалось Декретом ВЦВК «Про оподаткування сільських господарств натуральним податком» від 30.10.1918³. До кінця 1921 року нараховувалося 13 натуральних податків, що сплачувалися більш як 18 видами продуктів, у тому числі такими незручними для оподаткування, як сіно, солома, продукти городництва і бджільництва⁴.

Унаслідок прийняття Декрету «Про грошові кошти і видатки місцевих Рад» від 17.03.1919 було проведено розмежування податків між окремими місцевими бюджетами, визначено податки на користь губернських, повітових, міських, волосних рад. Цим актом визначались дві групи доходів місцевих рад:

1) кошти, які надходять з місцевих джерел, зокрема місцеві податки і збори, одноразові податкові надходження, доходи від господарських підприємств;

2) кошти, які надаються центральною владою, у тому числі позики, що надавалися внаслідок нестачі коштів⁵.

Важливим в інституціоналізації місцевих податків і зборів був Декрет ВЦВК і РНК РРФСР від 9.12.1921 «Про місцеві

¹ О единовременном чрезвычайном десятиллиардном революционном налоге : Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов от 1918.11.02. Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1917–1918 гг. Управление делами Совнаркома СССР. М., 1942. С. 1108–1110.

² Про боротьбу з куркулями, поміщиками та спекулянтами і реквізицію в них лишків хліба : Розпорядження Народного Секретаріату України від 21.02.1918. Хронолог. збір. законів, указів Президії Верховної Ради, постанов і розпоряджень Уряду Української РСР в 7 т. ; Т. 1. Київ : Політвидав УРСР, 1963. 772 с. С. 61–62.

³ Об обложении сельских хозяев натуральным налогом в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов : Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов от 30.10.1918. URL: <http://wfi.lomasm.ru/>

⁴ Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2008. 210 с. С. 130.

⁵ Гнатовська А. І. Правовий статус суб'єктів виконання місцевих бюджетів за доходами : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2013. 203 с. С. 134.

грошові кошти», який встановлював на 1921–1922 рр. відрахування від державного промислового податку на задоволення потреб місцевого значення в розмірі 25 % патентного і зрівняльного збору¹.

Нова економічна політика 1921–1928 рр. обумовила істотні зміни в політиці податкової, перш за все, зумовила широке впровадження саме непрямого оподаткування. Були також введені й інші місцеві податки і збори: податок з будівель у міській місцевості; грошовий подвірний податок у сільській місцевості; квартирний податок; податок на домашню прислугу; податки з міських і приміських садів і городів; податок на право мисливства; збір з власників транспортних засобів (у тому числі з велосипедів); збір з вантажів, які привозилися і вивозилися по залізничних і водних шляхах сполучення; збір за користування громадськими вагами; збір з худоби, яка приганялася на ринок для продажу; збір з ізвізного промислу; збір з деревини, яка відпускалася з кореня тощо. Про орієнтацію податків, у тому числі місцевих, на класовий захист трудящих говорилось в Постанові 5 Всеукраїнського з'їзду Рад від 17.12.1921 «Про фінансову політику»².

Тимчасовим Положенням «Про місцеві фінанси УРСР», затвердженим Постановою ВЦВКУ в 1925 р., визначено перелік місцевих податків і зборів, що застосовуються в Україні³. З вересня 1925 року перелік місцевих податків і зборів, порядок їхнього застосування став визначатись Постановою ВУЦВК і РНК УРСР «Про місцеві податки і збори», відповідно до якої справлялись чотири види місцевих податків і зборів⁴. У листопаді 1926 року постановою ВУЦВК було затверджено «Устав про місцеві фінанси УРСР», яким передбачалось 14 місцевих

¹ О местных денежных средствах : Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 9.12.1921. Библиотека нормативно-правовых актов СССР. URL: http://www.libussr.ru/doc_ussr/ussr_1259.htm

² Про фінансову політику : Постанова 5 Всеукраїнського з'їзду Рад від 17.12.1921. Хронологічне зібрання законів, указів Президії Верховної Ради, постанов і розпоряджень Уряду Української РСР в 7 т. ; Т. 1. Київ : Політвидав УРСР, 1963. 772 с. С. 203.

³ Антоненко В. Становлення бюджетів губернських і округових міст Української СРР на початку 1920-х рр. *Архіви України*. 2014. Вип. 6 (294). С. 7–19.

⁴ Про місцеві податки і збори : Постанова ВЦВКУ і РНК УРСР від 18 січня 1922 р. *ЗУ УРСР*. 1922. № 2. С. 37.

податків і зборів, які стягувались в Україні, додатково до тих, що вже були встановлені на рівні союзного законодавства¹.

У 1929 році як форму місцевого оподаткування застосовано самооподаткування сільського населення. Така форма оподаткування здійснювалась за постановою загальних зборів громадян конкретного населеного пункту, а в деяких випадках – за постановою загальних зборів членів земгромади, що мають виборчі права. Загальний розмір самооподаткування кожного окремого населеного пункту не міг перевищувати 50 % загальної суми єдиного сільськогосподарського податку, який належав до сплати по всіх господарствах цього населеного пункту².

Після прийняття 15.05.1929 Конституції УРСР усі місцеві доходи та місцеві видатки здійснюються як за союзним, так і республіканським законодавством. Місцеві бюджети розглядають і затверджують відповідні зїзди рад або в належних випадках виконавчі комітети під загальним контролем відповідних центральних органів УРСР³.

На початку 1930 років було розпочато згортання фінансової незалежності місцевого самоврядування або, як відзначив професор В. І. Кравченко, процес «демонтажу місцевих фінансів»⁴.

Постановою ЦВК та РНК від 27.05.1932 скасовувались місцеві податки і збори з торгівлі колгоспами, колгоспниками та одноосібними господарствами сільськогосподарськими продуктами на базарах. Замість них було уведено разовий збір на колгоспних ринках, що спрямовувався на утримання цих ринків. Після його запровадження місцевим органам влади було заборонено стягнення інших платежів за продаж сільськогосподарської продукції. Місцевий разовий збір стягувався за кожний день

¹ Постанова про місцеві фінанси УРСР : Постанова ВУЦВК від 1.04.1932. *Збірник законів та розпоряджень робітничо-селянського уряду України*. Харків : Видавництво ВУЦВК «Радянське будівництво і право», 1932. 577 с.

² Про самообкладання людності на задоволення її громадських потреб : Постанова Всеукраїнського центрального виконавчого комітету від 7.08.1929. *Збірник законів та розпоряджень робітничо-селянського уряду України за 1929 рік / Нар. комісаріат юстиції*. Харків : Юр. вид-во НКЮ УСРР, 1929. 1172 с. С. 735.

³ Конституція (основний закон) Української соціалістичної радянської республіки : Закон; Конституція від 1929 р. URL: <http://gska2.rada.gov.ua/site/const/istoriya/1929.html>

⁴ Кравченко В. Місцеві фінанси України : навч. посіб. Київ : Знання, 1999. 487 с. С. 28.

торгівлі¹. У 1932 р. було прийнято постанову, яка реформувала механізм внутрішньореспубліканського і внутрішньо-крайового бюджетного регулювання. Відповідно до цього акту доходи державного і місцевих бюджетів розмежовувались наступним чином: за місцевими бюджетами в повному обсязі закріплювалися насамперед ті місцеві податкові і неподаткові джерела, які не виходили за межі територій місцевих рад і виконкомів, місцевим бюджетам повністю передавались деякі загальнодержавні податки (у тому числі прибутковий податок з фізичних осіб, прибутковий податок з кооперацій, промисловий податок), а також до місцевих бюджетів частково передавались відрахування від загальнодержавних доходів².

Упродовж Другої Світової війни механізм місцевого оподаткування було переорієнтовано на мобілізацію фінансових ресурсів для забезпечення потреб оборони Союзу РСР. Це змусило уряд вводити певні зміни до нормативно-правових документів того часу, переглядати і доповнювати чинні місцеві податки і збори. Система місцевих податків і зборів у цей період була затверджена Указом Президії Верховної Ради СРСР від 10.04.1942 «Про місцеві податки і збори». Цей нормативний документ встановлював п'ять видів місцевих податків і зборів, їх ставки та строки сплати, а саме:

податок з будівель у розмірі від 0,5 % до 1 % вартості будівлі;
земельна рента за класами поселень: I клас – 18 коп, II клас – 16 коп, III клас – 12 коп, IV клас – 9 коп, V клас – 6 коп, VI клас – 4 коп за один квадратний метр відповідно;

збір з власників транспортних засобів: автомобілів, мотоциклів, велосипедів, яхт, човнів, яликів, поромів, виїзних і робочих коней та інших тварин, яких використовували для перевезень;

збір із власників худоби: продуктивних тварин – корів, нетелів, старших 2-річного віку, та робочої худоби (крім коней), биків, волів, оленів, верблюдів, мулів, буйволів та ослів;

¹ Рибак І. В. Соціально-побутова інфраструктура українського села 1921–1991 рр. Кам'янець-Подільський : Абетка, 2000. 303 с. С. 141.

² Чугунов І. Я., Макогон В. Д. Формування доходів місцевих бюджетів Української РСР у механізмі бюджетного регулювання СРСР. *Наукові праці НДФІ*. 2008. Вип. 2. С. 3–12 (с. 6).

разовий збір на колгоспних ринках за продаж продукції сільського господарства або власного виробництва, власних речей¹.

У наступні роки законодавство про місцеве оподаткування було фактично знівельоване, що, на думку В. В. Письменного, пояснюється антагоністичною політикою уряду СРСР у податковій сфері. Вирішення питань, пов'язаних із формуванням доходів місцевих бюджетів, перебували в безпосередньому віданні місцевих Рад та їх виконавчих комітетів. Проте, через надзвичайно важкі післявоєнні умови життя українського населення процес їх формування був надто складним. У цей період (50-ті рр. XX ст.) законодавчо було закріплено такі місцеві податки і збори: податок з власників будівель, земельний податок, податок з власників транспортних засобів. Поряд із цим упроваджувалися також стимулюючі чинники, спрямовані на піднесення виробничої активності трудящих. Так, з метою зниження цін на послуги для населення було скасовано місцевий податок з нетоварних операцій, а також були відмінені обов'язкові натуральні поставки продуктів².

У жовтні 1959 року на загальносоюзному рівні було прийнято закон «Про бюджетні права Союзу РСР і союзних республік», стаття 5 якого обумовлювала право союзних республік самостійно формувати республіканські та місцеві бюджети³.

На підставі цього закону в Українській РСР приймається Закон Української РСР «Про бюджетні права Української РСР і місцевих Рад депутатів трудящих»⁴.

Згідно з цими законами регламентовано порядок розмежування доходів і видатків між усіма видами бюджетів, право розмежування доходів і витрат отримали також місцеві Ради

¹ Сборник законов СССР и указов Президиума Верховного Совета СССР. 1938 г. – июль 1956 г. / под ред. Ю. И. Мандельштам. М. : Государственное издательство юридической литературы, 1956. С. 336–344.

² Місцеве оподаткування в Україні: еволюція та перспективи розвитку : моногр. / Т. Ю. Александрюк, Т. О. Дулік, Н. І. Захарова та ін. ; за ред. Л. Б. Баранник. Дніпропетровськ : ДДФА, 2015. 256 с. С. 27.

³ Про бюджетні права Союзу РСР і союзних республік : Закон Союзу РСР. URL: <https://lawbook.online/derjavi-prava-istoriya/zakon-srsr-pro-byudjetni-prava-soyuzu-rsr-65049.html>

⁴ Про бюджетні права Української РСР і місцевих Рад депутатів трудящих : Закон УРСР від 23.12.1970 № 3327-VII. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T703327>

районів та міст з районним поділом. Так, ст. 33 Закону передбачала, що місцеві бюджети є складовою Державного бюджету Української РСР і забезпечують необхідними грошовими коштами фінансування заходів господарського та культурного будівництва, яке здійснюється органами державної влади та органами державного управління¹.

У 1968 р. Указом Президії Верховної Ради СРСР сільським та селищним, з 1971 р. – і міським Радам надається право на встановлення пільг з місцевих податків і зборів².

Указом Президії Верховної Ради СРСР від 26.01.1981 «Про місцеві податки і збори» та затвердженого ним Положення «Про місцеві податки і збори» запроваджувалось три загальнодержавних місцевих податки – з власників будівель, земельний податок, з власників транспортних засобів. Цим Указом союзні республіки наділялись правом запроваджувати місцеві збори з громадян за надання їм послуг, пов'язаних з організацією туризму, відпочинку та екскурсій, рибальством і мисливством, які, у свою чергу, регулювались відповідними актами: Постановою Ради Міністрів УРСР «Про курортний збір з громадян, які прибувають на відпочинок до курортних місцевостей УРСР без путівок чи курсівок» від 22.09.1983³; Указом Президії Верховної Ради УРСР «Про самооподаткування сільського населення» від 23.04.1984⁴.

Зарегульованість системи місцевого оподаткування великою кількістю спеціальних правових актів призвела до складності в адмініструванні та недотримання загальних принципів оподаткування, хоча в кінцевому результаті питома вага у загальному об'ємі фінансових ресурсів, що припадала на місцеві бюджети, становила незначну частку.

¹ Про бюджетні права Української РСР і місцевих Рад депутатів трудящих : Закон УРСР від 23.12.1970 № 3327-VII. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T703327>

² Чугунов І. Я., Макогон В. Д. Формування доходів місцевих бюджетів Української РСР у механізмі бюджетного регулювання СРСР. *Наукові праці НДФІ*. 2008. Вип. 2. С. 3–12 (с. 9).

³ Про курортний збір з громадян, які прибувають на відпочинок до курортних місцевостей УРСР без путівок чи курсівок : Постанова Ради Міністрів УРСР від 22.09.1983 № 397. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/397-83-п#Text>

⁴ Про самооподаткування сільського населення : Указ Президії Верховної Ради УРСР.

Відправною точкою для сучасної системи оподаткування послужив Закон Української РСР «Про систему оподаткування»¹.

Першим правовим актом, спрямованим на регулювання системи місцевого оподаткування, незалежної України був Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори». Декрет встановлював граничні розміри ринкового збору, збору за видачу ордера на квартиру, збору з власників собак, курортного збору, збору за участь у бігах на іподромі, податку з реклами, збору за виграш на бігах, збору за право використання місцевої символіки, збору за право проведення кіно-і телезйомок, комунального податку, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збору за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, податку з продажу імпортованих товарів. Окремі норми Декрету остаточно скасовано у 2010 році, у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України².

Науковці та практики часто піддавали Декрет критиці. 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 і збори не використовувалися місцевою владою³.

Важливе значення в частині реформування податкового законодавства України мало виведення місцевих податків і зборів із переліку загальнодержавних доходів та надання їм статусу власних доходів бюджетів місцевого самоврядування. Так, Законом УРСР «Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування» від 7.12.1990 було визначено право місцевих рад впроваджувати власні податкові платежі⁴. Однак, нерегульованість практики адміністрування місцевих податків і зборів обумовлювали численні конфлікти

¹ Kalaianov D., Bokshorn A. Evolution of Scientific Views on the Contradictory Nature of Taxes. *European Reforms Bulletin*. № 4. 2020. P. 57–61.

² Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України № 56–93 від 20.05.1993. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>

³ Голованьова О. Шляхи удосконалення системи місцевого оподаткування в Україні: URL: <http://www.taxation.lg.ua/index.php?option>

⁴ Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-12#Text>

між органами місцевого самоврядування різних адміністративно-територіальних утворень.

Механізм адміністрування місцевих податків і зборів до прийняття Податкового кодексу України не забезпечував стягнення всіх видів податків і зборів, що передбачені законодавством, а відтак, був основою слабкості податкової бази дохідної частини місцевих бюджетів. А вибіркові за територіальною ознакою спроби її посилити були неефективними і не виправдовували витрат на адміністрування місцевих податків і зборів.

Так, ст. 39 Закону України «Про Державний бюджет України на 2003 рік» Верховній Раді Автономній Республіці Крим надано право у 2003 р. у вигляді експерименту за погодженням з Кабінетом Міністрів України запроваджувати місцеві податки і збори, виходячи зі специфіки соціально-економічного розвитку регіону¹. На виконання цієї норми Кабінетом Міністрів України 28.05.2003 прийнято Постанову № 875 «Про запровадження у 2003 році в Автономній Республіці Крим у порядку експерименту справляння окремих місцевих зборів»², строк дії якої продовжено на 2004 рік згідно з Постановою Кабінету Міністрів України № 179 від 18.02.2004³. Зазначений експеримент продовжувався і на 2005 та 2006 роки 139⁴.

Недосконалість понятійно-категоріального апарату, відсутність розмежувань суміжних категорій, складність визначення процесу встановлення, зміни, припинення та стягнення місцевих податків і зборів обумовлювали неефективність процесу їхнього адміністрування. Велика кількість нормативно-правових актів, їх недосконалість, прогалини в законодавстві

¹ Про Державний бюджет України на 2003 рік : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/380-15>

² Про запровадження у 2003 році в Автономній Республіці Крим у порядку експерименту справляння окремих місцевих зборів : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.05.2003 № 875. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/875-2003-п>

³ Про продовження строку дії постанови Кабінету Міністрів України від 28 травня 2003 р. № 875 : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.02.2004 № 179. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/179-2004-п#Text>

⁴ Про Державний бюджет України на 2005 рік : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2285-15>

та неефективне виконання економічної функції держави стало передумовою для необхідності реформування механізму адміністрування, у рамках якої назріла необхідність кодифікації податкового законодавства, ідею якої в адміністративно-правовій науці відстоювали В. Б. Авер'янов, В. Д. Білінський, В. К. Грищук, Є. В. Погорелов, О. Я. Рогач та інші.

Головною метою прийняття Податкового кодексу України була побудова сучасної, справедливої податкової політики, що забезпечила б стабільність оподаткування, рівність усіх платників податків перед законом, досягнення стратегічних цілей сталого розвитку в оновленій системі державного регулювання економіки¹. Крім цього, очікувалось, що прийняття Податкового кодексу України забезпечить:

об'єднання в одному нормативно-правовому документі масиву законодавчих актів, що регулюють податкові відносини на локальному рівні;

урегулювання спірних питань, пов'язаних із порядком ведення податкового обліку, забезпечення виконання податкових зобов'язань, умов настання відповідальності за порушення законодавства;

установлення чіткого переліку місцевих податків і зборів, основних засад визначення суб'єктів податкових правовідносин, їх прав та обов'язків, бази оподаткування, розмірів податкових ставок;

гармонізацію бюджетно-податкового законодавства із законодавством зарубіжних країн й уніфікацію принципів місцевого оподаткування відповідно до міжнародних вимог;

визначення єдиних правил і норм функціонування підсистеми місцевого оподаткування для як платників податків, так і податкового апарату держави;

уникнення нормативно-правових колізій і прогалин, тобто різного тлумачення норм, що регулюють відносини в бюджетно-податковій сфері².

¹ Податковий кодекс України: прогнози та реальність: Роз'яснення Міністерства юстиції України від 06.07.2011 № п0049323-11. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0049323-11>

² Письменний В. В. Місцеві податки і збори в проєкті Податкового кодексу України. Галицький економічний вісник. 2007. № 3. С. 120–127. С. 126.

Із прийняттям Кодексу структура системи місцевих податків і зборів зазнала істотних змін, перш за все, у частині їхнього переліку, який доповнено новими податковими платежами з ширшою базою оподаткування. Крім цього, змінено механізм адміністрування раніше встановлених, а також скасовано низку економічно неперспективних податків і зборів.

Загалом позитивні правові новели Податкового кодексу України щодо оптимізації адміністрування місцевих податків і зборів не уникнули критичних зауважень, що стосувались радикальних змін структури баз та об'єктів оподаткування. Адже разом із скасуванням неефективних податків і зборів, було відмінено ті, що забезпечували значну частку доходів місцевих бюджетів, а саме: комунальний податок, податок з реклами, ринковий збір, збір за надання дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та інші, а фіскальна мобілізація фінансового ресурсу від нових податків і зборів не забезпечували потреби територіальних громад.

28 грудня 2014 р. унаслідок прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» було скорочено кількість податків і зборів з 22 до 9. До загальнодержавних податків віднесено податок на прибуток підприємств, ПДФО, ПДВ, акцизний податок, екологічний податок, рентну плату та мито, до місцевих податків – податок на майно та єдиний податок, а до місцевих зборів – збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір. Закон також вносить низку інших змін до Податкового кодексу України, реалізація яких обумовлює розробки нової системи підзаконних нормативно-правових актів, направлених на регулювання процедур адміністрування податків і зборів¹.

Майже 150 законодавчих змін до Податкового кодексу України за десятирічний період практики застосування його норм вказує на те, що первинна його редакція не відповідала суспільним запитам, а його норми не є сукупністю універсальних істин податкового права, готових до однозначного

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>

трактування та безкомпромісного застосовування у діяльності справляння та адміністрування податків.

Історичний досвід застосування інституту місцевих податків і зборів можна охарактеризувати як процес еволюції системи спеціальних інструментів отримання фінансових доходів, для забезпечення соціальних, політичних, економічних та життєдіяльних потреб інститутів місцевої влади, який об'єктивно виражає розвиток управлінського механізму держави, що обумовлювався особливостями публічного адміністрування на кожному історичному етапі.

1.3. ПРАВОВА ОСНОВА АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Досягнення ефективних результатів адміністрування податків, як складової системи публічного управління, полягає в одночасному забезпеченні публічного та приватного інтересу. Особлива роль у цьому процесі відводиться правовому регулюванню організації діяльності адміністрування податків – сукупності таких структурних елементів, як норми адміністративного права, адміністративно-правові відносини, акти тлумачення норм адміністративного права і акти реалізації адміністративно-правових норм¹.

Сучасний стан правового регулювання управлінської діяльності характеризується великою кількістю правових актів. Тут, поряд із законами та актами центральних органів публічного управління, застосовуються локальні правові акти, охоплені умовним поняттям «адміністративне законодавство». За місткістю ця галузь національного права лідирує у конкуренції з будь-якою іншою. Через величезний обсяг значущих і необхідних законів, нормативних правових актів здійснюється фактичне «переростання формату» правового інституту у відповідні підгалузі адміністративного права.

До сих пір не визначені загальновизнаний об'єм і зміст правової основи, чітко не окреслене коло суспільно-правових

¹ Ярмачі Х. П. Адміністративно-наглядова діяльність міліції в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 437 с. С. 49.

відносин, які вона відображає, та її місце в низці інших правових категорій.

Сучасні лексикографічні джерела пояснюють поняття «основа» як те, на чому що-небудь ґрунтується, тримається, базується; головна складова частина чого-небудь; серцевина, ядро, найважливіша частина змісту чого-небудь; головні засади, підвалини чого-небудь, найважливіші, вихідні положення; нижня опорна частина чого-небудь (будівлі, споруди, конструкції і т. ін.); головна умова, запорука чого-небудь; основа (заста-ріле слово) – заснування¹.

Термін «основа» настільки поліфункціональний, що зустрічається у різних значеннях чи не в усіх сферах людської діяльності. Зауважується така властивість і в праві. Наприклад, у Конституції України цей термін використовується для визначення змісту великої кількості правових категорій, наприклад: конституції як основного закону, основ конституційного та державного ладу, основ соціального захисту громадянина, основ національної безпеки, основи судоустрою та основи судочинства, основи єдиної податкової і бюджетної політики України та багато інших². Цивільний кодекс України у ч. 1 ст. 4 обумовлює, що основу цивільного законодавства України становить Конституція України³. У Господарському кодексі України фігурують категорії «майнова основа» та «основа правового режиму майна»⁴.

Відсутність нормативного визначення поняття «правова основа» обумовила велику кількість наукових визначень.

Так, Б. Б. Мельниченко правову основу організації й діяльності органів публічної влади пояснює як систему нормативних актів, що визначають функції, компетенцію, форми і методи діяльності органів державної влади і місцевого самоврядування, а також їх структурних підрозділів. Для цих актів

¹ Словник української мови : в 11 т. Т. 5 / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні ; редкол.: І. К. Білодід (голова) та ін. Київ : Наук. думка, 1970–1980. Н–О / ред.: В. О. Винник, Л. А. Юрчук. 1974. 840 с. С. 775.

² Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / гол. ред. В. Т. Бусел. 5-те вид. Київ, Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с. С. 861.

³ Цивільний кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

⁴ Господарський кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

характерним є те, що правові норми, які в них містяться, є переважно імперативними¹.

Н. А. Бааджи, за наслідками аналізу змісту різних правових категорій, позначених словосполученням «правова основа», що використовується у юридичних науках, прийшла до висновку, що найбільш поширене бачення полягає у розумінні її як певного виду суспільної діяльності чи правовідносин, отожднюється з правом і його офіційною формою, тобто із системою чинних норм права, закріплених у Конституції, законах та підзаконних актах, актах органів місцевого самоврядування та правових актах міжнародного характеру². Подібний висновок, досліджуючи поняття «правова основа діяльності муніципальної варті», висловлює Ю. М. Топчій³. Хоча саме такі бачення не є безальтернативними.

Як приклад слушності викладених авторських позицій процитуємо поняття «правова основа адміністративної реформи», що міститься в Концепції адміністративної реформи в Україні, затвердженій Указом Президента України від 22.07.1998 № 810/98 – це нормативно-правові акти, які є відправною точкою і механізмом забезпечення цієї реформи. Серед цих актів головна роль належить Конституції і законам України. У міру поглиблення адміністративної реформи її правова основа вдосконалюється і оновлюється⁴.

У цей же час не можемо залишити поза увагою позицію О. Гришука, який до правової основи суспільних відносин включає також принципи права⁵. Така позиція автора нами повністю розділяється, адже і в правовому акті, і у правовому принципі закладені юридичні імперативи, а відтак, вони обидва

¹ Мельниченко Б. Б. Правова основа організації та діяльності органів публічного управління в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 12. С. 174–177.

² Бааджи Н. А. Адміністративний розсуд в діяльності органів публічної адміністрації : дис. ... канд. наук : 12.00.07. Одеса, 2020. 246 с. С. 43.

³ Топчій Ю. М. Адміністративно-правові аспекти діяльності комунальних охоронних підприємств (муніципальної варті) : дис. ... канд. наук : 12.00.07. Одеса, 2019. 244 с. С. 45.

⁴ Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : Указ Президента України від 22.07.1998 № 810/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/810/98>

⁵ Гришук О. Принципи права: філософсько-правовий вимір. *Вісник Львівського університету. Серія: Юридична*. 2015. Вип. 61. С. 16–23. С. 17.

складають правову основу регулювання певного виду правовідносин.

Не маючи, як ми зазначили вище, нормативно визначених дефініцій, поняття «правова основа» у вітчизняному законодавстві усе ж таки формує численну низку правових категорій.

Так, Розділ II Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» «організаційна-правова основа місцевого самоврядування» низкою норм, що містяться у ст.ст. 25 та 26 визначає загальну та виключну компетенцію місцевого самоврядування¹. Кодекс цивільного захисту України у ст. 3 визначає правову основу цивільного захисту, якою є Конституція України, цей Кодекс, інші закони України, а також акти Президента України та Кабінету Міністрів України². Закону України «Про Національну поліцію», визначаючи правову основу діяльності поліції, обумовлює, що у своїй діяльності поліція керується Конституцією України, міжнародними договорами України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, цим та іншими законами України, актами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України, актами Кабінету Міністрів України, а також виданими відповідно до них актами Міністерства внутрішніх справ України, іншими нормативно-правовими актами³ Закону України «Про Службу безпеки України» визначає правову основу діяльності Служби безпеки України – Конституція України, цей Закон та інші акти законодавства, відповідні міжнародні правові акти, визнані Україною⁴. Закону України «Про Державну прикордонну службу України» визначає правовою основою діяльності Державної прикордонної служби України Конституцію України, Закон України «Про державний кордон України», Закон України «Про Державну прикордонну службу України», інші закони України, видані на їх виконання акти Президента України, Кабінету

¹ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text>

² Кодекс цивільного захисту України : Закон України ; Кодекс. Ст. 3. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5403-17#Text>

³ Про Національну поліцію : Закон України. Ст. 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/580-19>

⁴ Про Службу безпеки України : Закон України. Ст. 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2229-12#Text>

Міністрів України, а також міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України¹. Відповідно до приписів ст. 3 Закону України «Про адвокатуру та адвокатську діяльність» правовою основою діяльності адвокатури України є Конституція України, цей Закон, інші законодавчі акти України². Закріплення змісту категорії «правова основа» міститься і в інших в законах України: «Про нотаріат»³, «Про військову службу правопорядку у Збройних Силах України»⁴, «Про правовий режим надзвичайного стану»⁵, «Про правовий режим воєнного стану»⁶ тощо. Серед підзаконних актів можна назвати згаданий вище Указ Президента України від 22.07.1998 № 810/98 «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні»⁷ та інші. Врешті, словосполучення «правові основи діяльності контролюючих органів» є категорією податкових відносин, яким оперує законодавець, формулюючи п. 1.1. ст. 1 Податкового кодексу України⁸.

З наведених прикладів вбачається, що обов'язковим елементом, який обумовлює зміст правової основи правовідносин, є нормативно-правовий акт як джерело права.

Аналізуючи положення правових основ регулювання адміністрування податків і зборів (у рамках нашого дослідження місцевих), ми також зауважимо, що нормативно-правовий акт як джерело права, є обов'язковим елементом, який породжує фіскальні правовідносини.

¹ Про Державну прикордонну службу України : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/661-15>

² Про адвокатуру та адвокатську діяльність : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5076-17#Text>

³ Про нотаріат : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3425-12#Text>

⁴ Про військову службу правопорядку у Збройних Силах України : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3099-14#Text>

⁵ Про правовий режим надзвичайного стану : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1550-14#Text>

⁶ Про правовий режим воєнного стану : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>

⁷ Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : Указ Президента України від 2.07.1998 № 810/98. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/810/98#Text>

⁸ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Таким актам притаманні загальні риси – ті, які належать абсолютно всім джерелам права, однак вони наділені особливими, відмінними від інших, ознаками, основною з яких є їхня спрямованість на реалізацію матеріальних норм, що регулюють адміністрування місцевих податків і зборів.

Класифікація джерел права, направлених на адміністрування місцевих податків і зборів, може здійснюватися за багатьма критеріями, що застосовуються в теоретичній класифікації правових актів.

Наприклад, за їх спрямованістю, змістом і функціональним призначенням. Ці акти варто розділити на дві категорії:

1. Законодавство про адміністрування місцевих податків і зборів, де головна роль належить Податковому кодексу України.

2. Законодавство, яке встановлює повноваження суб'єктів, у сфері адміністрування місцевих податків і зборів – Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 № 236 «Про державну фіскальну службу України».

Безперечно, що для класифікації нормативно-правових актів у галузі місцевого оподаткування слід застосувати також ієрархічний принцип їхнього поділу – за юридичною силою: 1) Конституція; 2) Кодекси; 3) Закони; 4) Укази глави держави; 5) Постанови уряду; 6) Правові акти міністерств, служб та агентств; 7) Акти регіональних органів влади; 8) Муніципальні правові акти. Подібну класифікацію пропонує здійснювати С. В. Сарана¹.

Схвалюючи загалом запропоновані вище класифікації нормативно-правових актів, зауважимо, що систему нормативно-правових актів, які становлять основу правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів, можна розділити на два рівні: загальнодержавний (Конституція України, закони України, постанови Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України) та місцевий (рішення сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад).

¹ Сарана С. В. До питання про місце підзаконних нормативно-правових актів про оподаткування в системі законодавства України. Форум права. 2008. № 3. С. 448–453 (с. 449). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2008_3_66

Здійснюючи класифікацію нормативно-правових актів за ознакою предметної направленості, ми можемо виділити акти, які направлені на регулювання:

функціонування інституційної структури, що забезпечує адміністрування місцевих податків і зборів;

процедур адміністрування місцевих податків і зборів;

ідентифікації та обліку платників податків місцевих податків і зборів; ідентифікації та обліку об'єктів місцевого оподаткування;

організації приймання і обробки податкової звітності платників місцевих податків і зборів;

забезпечення сервісного обслуговування платників податків;

організації та проведення контролю за дотриманням повноти та вчасності сплати місцевих податків і зборів;

організації адміністрування податкового боргу по місцевих податках і зборах.

На перший погляд, запропонована класифікація може видатись суперечливою, оскільки більшість правових норм, наділених цими ознаками, охоплені Податковим кодексом України, а відтак: **Конституція України.**

Конституційне регулювання є основою будь-якого галузевого вітчизняного законодавства та невід'ємною частиною всього процесу правового регулювання. Норми Конституції України, як основного національного закону, направлені на регламентацію найважливіших принципів податкових та муніципальних відносин.

Конституція України 1996 року винесла питання регулювання оподаткування на конституційно-правовий рівень. Причому, як зазначає В. В. Чайка, її норми не лише закріпили обов'язок кожного сплачувати податки і збори як елемент конституційно-правового статусу особи (див. ст. 67 Конституції України¹, але й встановили низку правових гарантій, що забезпечують права платника податків та інтереси держави². Так, відповідно до ст. 92 Конституції України система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами України;

¹ Конституція України : Закон України ; Конституція. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>

² Чайка В. В. Податкове право та конституційне право: точки дотику. *Jurnalul juridic national: teorie și practică*. 2015. № 1. С. 69–74. С. 69.

ст. 116 – забезпечення проведення податкової політики визнається однією з компетенцій Кабінету Міністрів України¹.

Крім цього, Конституція України визначає принципи побудови і функціонування системи місцевого самоврядування; допомагає усвідомити сутність і зміст місцевого самоврядування, його характерні риси й ознаки; виступає як критерій оцінки конституційної моделі місцевого самоврядування; сприяє збереженню послідовності в розвитку інститутів місцевого самоврядування тощо². Так, у Розділі XI Конституції України містяться норми, направлені на конституційне регулювання місцевого самоврядування як суспільно-політичного інституту. Наприклад, ст. 140 Конституції України визначає поняття місцевого самоврядування та обумовлює його право самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України; ст. 141 – визначає матеріальну і фінансову основу місцевого самоврядування. Основоположною у податкових відносинах є ст. 143 Конституції України, зміст якої, поряд з іншими важливими приписами конституційного регулювання, регламентує право територіальних громад на встановлення місцевих податків та шляхом віднесення до місцевого бюджету у встановленому законом порядку окремих загальнодержавних податків.

Таким чином, конституційні норми є основою податкової політики, які конкретизуються в інших нормативно-правових актах різних рівнів і стосуються всіх видів податкових відносин, у тому числі у сфері місцевого оподаткування.

Наступним елементом правової основи нормативно-правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів є **закони України**.

Податковий кодекс України (тут та далі по тексту Кодекс) як продукт законотворчої діяльності держави має на меті, поряд з формуванням в Україні зваженої податкової політики та створенням умов для переходу до економічного зростання, забезпечити концептуальне реформування правової основи

¹ Конституція України : Закон України ; Конституція. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>

² Щебетун І. С. Конституційні принципи та система місцевого самоврядування: співвідношення та взаємозв'язок. *Правничий часопис Донецького університету*. 2014. № 1-2. С. 28–36 (с. 29).

податкової системи. Запровадження нових концептуальних підходів у Податковому кодексі України, його уніфікованість є передумовою побудови стабільної та прозорої податкової системи, встановлення правових механізмів адміністрування податків.

До прийняття Кодексу українська податкова система була однією з найбільш складних і найменш ефективних не тільки серед країн європейського регіону, але й у глобальному порівнянні, зазначає Т. Н. Корнієнко. Це регулярно підтверджували міжнародні рейтинги, дослідження вітчизняних економістів, а також оцінки інвесторів, що працюють в Україні¹.

Прийняття Податкового кодексу України стало компромісом між державою, суспільством і бізнес-структурами. Положення цього кодифікованого нормативно-правового акту спрямовані, насамперед, на вдосконалення адміністрування податків, зниження податкового навантаження на підприємництво та створення стимулів для інноваційно-технологічного розвитку вітчизняної економіки².

Ю. М. Воробйов ще до прийняття Кодексу у первинній редакції відзначив його, як комплексний документ, який у цілому характеризує податкову систему країни³.

Саме Кодексом закріплено поділ податків і зборів на загальнодержавні та місцеві (ст. 8), окреслено перелік місцевих податків і зборів (ст. 10), встановлено повноваження органів публічної адміністрації щодо правового регулювання оподаткування місцевими податками і зборами (ст. 12), визначено механізм адміністрування тощо⁴.

Земельний кодекс України є кодифікованим систематизуючим законодавчим актом у галузі земельного права України, висхідні та принципові положення якого направлені

¹ Корнієнко Т. Н. Місцеві податки і збори у світлі Податкового кодексу України: нові завдання, нові проблеми. *Вісник ДДФА*. 2012. № 1. С. 127–130 (с. 28).

² Атаманчук Н. І., Процюк Д. В. Місцеві податки і збори в Україні: сучасний стан та перспективи реформування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2015. Вип. 21. С. 102–105 (с. 103).

³ Воробйов Ю. М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку. *Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції*. 2010. № 3. С. 6–10 (с. 8).

⁴ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

на регулювання відносин у галузі охорони, використання і відтворення земельних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки, запобігання і ліквідації негативного впливу господарської та іншої діяльності на земельний фонд, збереження родючості ґрунтів, ландшафтів та інших природних комплексів, унікальних територій та природних об'єктів, пов'язаних з історико-культурною спадщиною¹.

Незважаючи на те, що Земельний кодекс України призначений для регулювання земельних відносин, податкові відносини регулюються ним у значній мірі:

перш за все, цей закон визначає об'єкти землекористування – земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї);

обумовлює принцип платного землекористування (ст. 206);

встановлює обов'язок власників та землекористувачів здійснювати своєчасну оплату земельного податку (ч. 5 ст. 88, п. «в» ч. 1 ст. 91, п. «в» ч. 1 ст. 91);

визначає систематичну несплату земельного податку підставою припинення права користування земельною ділянкою (ст. 141);

обумовлює залежність розміру земельного податку від нормативної грошової оцінки земельних ділянок (ст. 201) та інше².

Бюджетний кодекс України як базовий закон, що визначає засади національної бюджетної системи, набрав чинності 01.01.2011. Його розробка та прийняття були необхідними та важливими кроками у напрямку правового забезпечення системи формування та використання фінансів. Бюджетний кодекс є нормативно-правовим актом вищої юридичної сили, основним законом, що визначає засади бюджетної системи України³.

Стаття 9 Бюджетного кодексу України обумовлює, що податкові надходження є класифікаційним розділом доходів бюджету; ними ж визнаються встановлені законами України

¹ Земельний кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>

² Там само.

³ Шуміло О. М., Киреева І. В. Актуальні питання джерел земельного права України : текст лекції з навчальної дисципліни. Сучасні проблеми земельного права. Харківський національний університет внутрішніх справ ; Кафедра правового забезпечення господарської діяльності, 2020. 11 с. С. 67.

про оподаткування загальнодержавні податки і збори та місцеві податки і збори¹.

Окремо слід звернути увагу на ст. 64 цього Закону, яка визначає склад доходів загального фонду бюджетів сіл, селищ та міст, п. 19 ч. 1 якої обумовлює місцеві податки і збори, що сплачуються (перераховуються) згідно з Податковим кодексом України. У той же час стаття містить великий, але вичерпний перелік інших надходжень, у тому числі податкових, серед яких: відсоткові відрахування від податку на доходи фізичних осіб; акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів; податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності; відсоткові відрахування податку на прибуток підприємств (крім підприємств державної власності); податок на доходи фізичних осіб; відсоткові відрахування від рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, води, за користування надрами для видобування корисних копалин, нафти, газу, газового конденсату та бурштину; плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати; окремі види адміністративного збору та інші фінансові надходження².

Таким чином, Бюджетний кодекс України визначає бюджети органів місцевого самоврядування (місцеві бюджети) балансовими розрахунками доходів, у тому числі місцевих податків і зборів, а також витрат, які мобілізуються уповноваженими адміністраторами та витрачаються на відповідній території.

При цьому варто зазначити, що інші фінансові статті надходжень до місцевих бюджетів, у розумінні як Податкового, так і Бюджетного кодексів України, до місцевих податків і зборів не відносяться.

Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», на думку багатьох дослідників муніципальних правовідносин, є нормативно-правовим актом, прийнятим для деталізації конституційних норм, направлених на регулювання діяльності

¹ Бюджетний кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

² Там само.

органів місцевого самоврядування¹. Закон нормативно встановлює ряд основоположних визначень юридичних категорій, що фігурують у муніципальних відносинах, у тому числі поняття «місцеве самоврядування», яким, відповідно до ч. 1 ст. 2 Закону, є, гарантоване державою право та реальна здатність територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища, міста – самостійно або під відповідальність органів і посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції та законів України. Закон також визначає організаційно-правову основу місцевого самоврядування, формулює загальну та виключну компетенцію сільських, селищних, міських рад; повноваження виконавчих органів сільських, селищних, міських рад; права та обов'язки сільського, селищного, міського голови; повноваження районних та обласних рад. Він нормативно регулює матеріальну та фінансову основу місцевого самоврядування; гарантії місцевого самоврядування та інше².

Ключовою нормою, направленою на регулювання права встановлювати місцеві податки і збори, є ст. 69 Закону, ч. 1 якої обумовлює, що органи місцевого самоврядування відповідно до Податкового кодексу України встановлюють місцеві податки і збори. Місцеві податки і збори зараховуються до відповідних місцевих бюджетів у порядку, встановленому Бюджетним кодексом України з урахуванням особливостей, визначених Податковим кодексом України³.

Щодо податкових повноважень, то Закон у п.п. 24, 28 та 34 ч. 1 ст. 26 обумовлює виключну компетенцію представницьких органів місцевого самоврядування (сільських, селищних, міських рад) на:

¹ Бааджи Н. А. Адміністративний розсуд в діяльності органів публічної адміністрації : дис. ... канд. наук : 12.00.07. Одеса, 2020. 246 с. С. 544; Топчий Ю. М. Адміністративно-правові аспекти діяльності комунальних охоронних підприємств (муніципальної варти) : дис. ... канд. наук : 12.00.07. Одеса, 2019. 244 с. С. 50; Околович М. Є. Адміністративно-правове регулювання містобудівної діяльності органами місцевого самоврядування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2018. 258 с. С. 72.

² Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text>

³ Там само.

встановлення місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України;

прийняття рішень щодо надання відповідно до чинного законодавства пільг по місцевих податках і зборах, а також земельного податку;

затвердження ставок земельного податку відповідно до Податкового кодексу України.

Крім питань, зазначених вище, виключною компетенцією представницьких органів місцевого самоврядування, які вирішуються на пленарних засіданнях міських рад (міст з районним поділом), є встановлення нормативів централізації коштів від земельного податку на спеціальних бюджетних рахунках районів міста¹ та інше.

Крім зазначених актів законодавчого характеру, до законів, норми яких використовуються при адмініструванні місцевих податків і зборів, ми можемо назвати:

Закон України «Про державну реєстрацію речових прав та їх обмежень», норми якого обумовлюють гарантування державою об'єктивності, достовірності та повноти відомостей про зареєстровані права на нерухоме майно та їх обтяження, а отже, встановлюють принципи визначення об'єктів оподаткування земельним податком та податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки^{2, 3};

Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», зі змісту норм якого вбачається, що рішення органів місцевого самоврядування, якими встановлюються місцеві податки і збори, є регуляторними актами, а відтак, процедура їхнього прийняття і введення до правозастосування, як елемент адміністрування, повинна здійснюватися в порядку, визначеному цим законом⁴.

Приведений нами перелік законів, які становлять правову основу регулювання місцевих податків і зборів, не є вичерпним, до таких, на наше переконання, відносяться Закони

¹ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text>

² Там само.

³ Про державну реєстрацію речових прав та їх обмежень : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15#Text>

⁴ Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>

України «Про оцінку землі», «Про оренду землі», «Про Державний земельний кадастр» та інші.

Значну питому вагу у досліджуваній системі нормативно-правових актів, направлених на адміністрування місцевих податків і зборів, становлять підзаконні акти, зокрема **постанови Кабінету Міністрів України**.

Так, Постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375 «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України», визначає Мінфін, поряд з іншими властивими цьому органу завданнями та функціями, головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує єдину державну податкову політику, а також забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, державного фінансового контролю, державного внутрішнього фінансового контролю, казначейського обслуговування бюджетних коштів. Своїми приписами Постанова наділяє Мінфін здійснювати нормативно-правове регулювання у податковій сфері, а відтак, у сфері адміністрування місцевих податків і зборів.

Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227 «Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України» обумовлює функції та повноваження Державної податкової служби України у діяльності по адмініструванні податків і зборів, основні напрямки взаємодії цього суб'єкту адміністрування з іншими органами публічної адміністрації¹.

Постанова Кабінету Міністрів України від 15.2015 № 215 «Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України» визначає функції та повноваження Державної казначейської служби України щодо акумулювання коштів, що надходять від сплачених місцевих податків і зборів, для відповідних місцевих бюджетів².

¹ Про затвердження положень про Державну податкову службу України та Державну митну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 06.03.2019 № 227. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/227-2019-p#Text>

² Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.04.2015 № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-p#Text>

Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2010 № 258 «Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з користування майданчиками для платного паркування транспортних засобів» визначає повноваження суб'єкта господарювання, який забезпечує відповідно до Податкового кодексу України сплату збору за місця для паркування транспортних засобів; визначає порядок формування тарифу на послуги з урахуванням збору за місця для паркування транспортних засобів¹.

Постанова Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 483 «Про затвердження форм типових рішень про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» є актом, направленим на деталізацію процедур адміністрування земельного податку та податку на нерухоме майно, визначивши спеціальні форми рішень місцевих рад про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та рішень про встановлення ставок та пільг із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, переліку пільг для фізичних та юридичних осіб, наданих відповідно до п. 284.1 ст. 284 Податкового кодексу України, із сплати земельного податку, а також переліку пільг для фізичних та юридичних осіб, наданих відповідно до підпункту 266.4.2 пункту 266.4 статті 266 Податкового кодексу України, із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки².

До групи постанов Кабінету Міністрів України, які становлять базу нормативно-правового регулювання місцевих податків і зборів, можна також віднести: Постанову Кабінету Міністрів України від 31.05.2012 № 476 «Про затвердження Порядку подання органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та органами, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, відомостей, необхідних

¹ Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з користування майданчиками для платного паркування транспортних засобів : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2010 № 258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/258-2010-пText>

² Про затвердження форм типових рішень про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : Постанова Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 № 483. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/483-2017-п#Text>

для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки»¹ та інші.

Також важливе значення має Постанова Кабінету Міністрів України від 16 червня 2021 р. № 627 «Про затвердження Порядку обміну інформацією між органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, та органами місцевого самоврядування». Цей Порядок визначає механізм інформаційної взаємодії між органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, та органами місцевого самоврядування через інформаційно-аналітичну систему управління плануванням та виконанням місцевих бюджетів “LOGICA” (далі – інформаційно-аналітична система “LOGICA”) з метою ефективного планування дохідної частини місцевих бюджетів за джерелами надходжень та належного виконання затверджених показників за доходами, а також для організації системи здійснення контролю за сплатою до бюджету обов’язкових платежів².

Важливе місце в системі актів нормативно-правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів займають **накази Міністерства фінансів України** (Мінфін), про повноваження якого у досліджуваній сфері та пов’язаних з цим правовідносин ми вказали вище, а також інших центральних органів державної виконавчої влади, правонаступником якого Мінфін є, у тому числі сумісних наказів.

Накази Мінфіну є основними документами, що забезпечують розпорядчу діяльність у сфері адміністрування податків, у тому числі місцевих у рамках, визначених Податковим кодексом України.

Зокрема, Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.2017 № 523 «Про затвердження Порядку ведення єдиного реєстру

¹ Про затвердження Порядку подання органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та органами, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : Постанова Кабінету Міністрів України від 31.05.2012 № 476. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/476-2012-п#Text>

² Про затвердження Порядку обміну інформацією між органами, що контролюють справляння надходжень бюджету, та органами місцевого самоврядування : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.06.2021 № 627. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/627-2021-п#Text>

індивідуальних податкових консультацій»¹, Наказ Міністерства фінансів України від 10.04.2015 № 408 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки»², Наказ Міністерства юстиції України та Міністерства доходів і зборів України від 12.04.2012 № 699/5/38 «Щодо подання Міністерству доходів і зборів України відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» тощо.

Окреме місце в системі нормативно-правих актів, направлених на регулювання адміністрування місцевих податків і зборів, займають **муніципальні правові акти**, а саме: рішення міських, сільських та селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад.

Рішення місцевих рад, за усталеною у правовій науці позицією, є правовими актами місцевого самоврядування, що регулюють муніципальні відносини, мають офіційний характер і обов'язкову силу³.

Основним напрямком правового регулювання актів місцевого самоврядування у досліджуваних нами правовідносинах є встановлення, відповідно до ст. 69 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», місцевих податків і зборів. Наприклад: Рішення Коростенської міської ради «Про встановлення на 2018 рік розміру ставки збору за місця для паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування в м. Коростені»; Рішення Одеської міської ради від 21.01.2015 № 6258-VI «Про встановлення податку на майно в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки»⁴; Рішення Івано-Франківської міської ради від 19.06.2020 № 157-41 «Про встановлення ставок та пільг

¹ Про затвердження Порядку ведення єдиного реєстру індивідуальних податкових консультацій : Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.2017 № 523. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0719-17#Text>

² Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : Наказ Міністерства фінансів України від 10.04.2015 № 408 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 15.11.2018 № 897). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0479-15#Text>

³ Коваленко А. А. Конституційно-правове регулювання місцевого самоврядування в Україні: питання теорії та практики. Київ : Довіра, 1997. 181 с. С. 131–132.

⁴ Про встановлення податку на майно в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : Рішення Одеської міської ради від 21.01.2015 № 6258-VI. URL: <https://omr.gov.ua/ru/acts/council/66970/>

зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на 2021 рік»¹ та безліч інших.

Ключовими ознаками правових актів органів місцевого самоврядування є їх підзаконність, що обумовлює особливий порядок їхньої підготовки та прийняття². Це проявляється у виключності компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад на встановлення місцевих податків і зборів, що зауважується із приписів ч. 1 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»³.

Крім того, варто зазначити, що прийняття відповідних рішень у сфері місцевого оподаткування, органам місцевого самоврядування ухвалюються із застосуванням адміністративного розсуду, який реалізовується як розсуд кожного елемента колективного утворення, що ухвалює рішення⁴.

Вищезазначене дає нам підстави зробити узагальнення, що муніципальним нормативно-правовим актом у сфері адміністрування місцевих податків і зборів є офіційний регуляторний акт постійного або тимчасового характеру, прийнятий сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади в межах її власних повноважень, спрямований на встановлення, зміну, доповнення (перегляд) або скасування, розрахованих на багаторазове застосування, правових приписів, які мають обов'язкову юридичну силу на відповідній території, направлених на встановлення розміру місцевих податків і зборів.

Слід зазначити, що фінансова система органів місцевого самоврядування має розвиватись відповідно до міжнародних та європейських стандартів. У цьому напрямку важливими є **акти міжнародного права**, направлені на визначення

¹ Про встановлення ставок та пільг зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на 2021 рік : Рішення Івано-Франківської міської ради від 19.06.2020 № 157-4. URL: <http://www.namvk.if.ua/dt/463648/>

² Петришина М. О. Напрями удосконалення нормотворчості в органах місцевого самоврядування в Україні. *Європейські перспективи*. 2012. № 2 (2). С. 71–76 (с. 72).

³ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text>

⁴ Боксгорт А. В. Теоретичні питання розсуду у податковому праві. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2019. Вип. № 1. С. 41–50 (с. 48).

стандартів місцевого оподаткування. Відповідно до цих стандартів самоврядні органи публічного адміністрування набувають реальну економічну незалежність та самостійність при вирішенні питань місцевого значення.

Серед актів міжнародного права у сфері регулювання місцевого оподаткування, у першу чергу, варто зазначити Європейську Хартію місцевого самоврядування, підписану Україною у листопаді 1996 року з метою уніфікації та гармонізації законодавства про місцеве самоврядування та ратифікувала її 15 липня 1997 р.

Ключовими правовими приписами Хартії, визначені у ст. 9 цього акту, є гарантія права органів місцевого самоврядування на власні фінансові ресурси, що частково формується за рахунок місцевих податків і зборів, розмір яких встановлюється органами місцевого самоврядування в межах закону, обсяг відповідає функціям та повноваженням цих органів¹. При цьому обсяг фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування має відповідати функціям, які передбачає для них Конституція та закони України².

Методології та джерела права ненормативного характеру заслуговують окремої уваги в дослідженні правової основи адміністрування місцевих податків і зборів. Зазначаючи вище, що нормативно-правові акти, зазвичай, становлять правову основу певних суспільних відносин, а також те, що нормативний аспект є ключовим фактором у формуванні правової основи регулювання, ми не можемо залишити поза увагою інші джерела права, які хоча й не мають статусу нормативно-правових актів, однак застосовуються органами публічної адміністрації в адмініструванні місцевих податків і зборів.

Розгляд методологічних та інформаційних джерел саме як джерел права, як таких, що впливають на формування права, та форми його існування є в адміністративно-правовій

¹ Європейська хартія місцевого самоврядування : Хартія Ради Європи від 15.10.1985 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036#Text

² Писаренко В. Правові аспекти формування фінансової системи місцевого самоврядування в Україні в контексті застосування міжнародних та європейських стандартів і врахування зарубіжного досвіду. *Право України*. 2009. № 11. С. 207–211 (с. 210).

науці та науці податкового права досить поширеною позицією¹. І це не безпідставно.

Повторюваність ситуацій у правозастосуванні під час адміністрування податків і зборів є основою для вироблення уніфікованих стандартів у рамках діяльності органів, що здійснюють адміністрування. На практиці це забезпечується методичними розробками та податковими консультаціями.

Методичні розробки в діяльності органів публічної адміністрації (у нашому випадку – органів, що здійснюють адміністрування місцевих податків і зборів) – це матеріали, що містять вказівки, роз'яснення та чітко сформульовані пропозиції, виконання яких має сприяти посадовим особам найбільш ефективному правозастосуванню, у тому числі з використанням дискреційних повноважень. вивченого і узагальненого досвіду роботи або спеціально проведеного дослідження стану правозастосовної діяльності органів публічної адміністрації².

Податкове законодавство України, незважаючи на його кодифікацію, вважається чи не найскладнішим у національній правовій системі. Крім цього, зауважується тенденція щодо його динамічності в частині постійних змін та доповнень. Не є винятком її мінливість у частині адміністрування місцевих податків і зборів. У цей же час, зрозумілість податкових норм є необхідною передумовою їх ефективного застосування як платниками податків, так і суб'єктами адміністрування. Однак, через незрозумілість норм податкового законодавства у платників можуть виникати складності під час нарахування та сплати податків, що, у свою чергу, обумовлює необхідність в отриманні роз'яснень від контролюючих органів, які сприяють правильному правозастосуванню норм податкового законодавства.

Постановою Кабінету Міністрів України від 16.05.2001 № 494 «Про затвердження Порядку надання податкових роз'яснень», виданої на виконання п.п. 4.4.2 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», інститут

¹ Бааджи Н. А. Адміністративний розсуд в діяльності органів публічної адміністрації : дис. ... канд. наук : 12.00.07. Одеса, 2020. 246 с. С. 62, 192–195.

² Там само. С. 62.

податкового роз'яснення та його застосування було нормативно врегульовано. Відповідно до правових норм Порядку податкові роз'яснення – це оприлюднення офіційного розуміння окремих положень законодавства з питань оподаткування уповноваженими на це контролюючими органами з метою обґрунтування їх рішень у разі проведення апеляційних процедур. Роз'яснення не мали сили нормативно-правового акта. Роз'яснення надавались у разі, коли: 1) нормою закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або нормами різних законів чи різних нормативно-правових актів припускається неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, унаслідок чого може бути прийняте рішення як на користь платника податків, так і на користь контролюючого органу; 2) запроваджувався новий вид податку, збору (обов'язкового платежу) або вносились зміни до правил оподаткування¹.

Однак, з прийняттям Податкового Кодексу України Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»² втратив чинність, а відтак, зникло законодавче підґрунтя, на підставі якого вводився інститут податкового роз'яснення.

Чинна редакція Податкового кодексу України не передбачає категорії «податкове роз'яснення». Подібну функцію, за приписами Кодексу, стали виконувати податкові консультації:

індивідуальна податкова консультація – роз'яснення контролюючого органу, надане платнику податків щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган, та зареєстроване в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій;

узагальнююча податкова консультація – оприлюднення позиції центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику,

¹ Про затвердження Порядку надання податкових роз'яснень : Постанова Кабінету Міністрів України від 16.05.2001 № 494. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0326-03#Text>

² Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2181-14#Text>

щодо практичного використання окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що склалася за результатами узагальнення індивідуальних податкових консультацій, наданих контролюючими органами платникам податків, та/або у разі виявлення обставин, що свідчать про неоднозначність окремих норм такого законодавства¹.

Відповідно до Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 27.09.2017 № 811, узагальнююча податкова консультація має містити: тему консультації; визначення податку, збору, обов'язкового платежу, питань їх адміністрування, щодо яких надається консультація; опис питань, що порушуються; посилання на конкретні норми законодавства, щодо яких надається консультація; обґрунтування застосування норм законодавства; стислий висновок за результатами аналізу щодо практичного застосування норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган².

Відповідно до п. 53.1 Податкового кодексу України, платника податків (податкового агента та/або його посадову особу), який діяв відповідно до індивідуальної податкової консультації, наданої йому у письмовій формі, а також узагальнюючої податкової консультації, за діяння, що містить ознаки податкового правопорушення, зокрема на підставі того, що у подальшому така податкова консультація була змінена або скасована, не може бути притягнуто до відповідальності, включаючи фінансову (штрафні санкції та/або пеня)³.

Платник податків може оскаржити до суду наказ про затвердження узагальнюючої податкової консультації або надану йому у паперовій або електронній формі індивідуальну податкову консультацію як правовий акт індивідуальної дії, які, на думку

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Про затвердження Порядку надання узагальнюючих податкових консультацій : Наказ Міністерства фінансів України від 27.09.2017 № 811. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1266-17#Text>

³ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

такого платника податків, суперечать нормам або змісту відповідного податку чи збору (п. 53.2 Кодексу)¹.

Незважаючи на однозначність формулювання цієї норми, у судовій практиці вирішення такої категорії спорів є суперечливим.

Зокрема, Вищий адміністративний суд України визначив:

1) індивідуальні податкові консультації не порушують права та законних інтересів платника податків, а отже, не належать до предмета адміністративного позову;

2) індивідуальні податкові консультації не є актами індивідуальної дії, оскільки не створюють юридичних наслідків для платників податків².

Така правова позиція зауважується з ухвали Вищого адміністративного суду України від 25.06.2015 у справі № К/9991/31758/15, у якій вказується, що «податкові консультації не мають сили нормативно-правового акта, а тому не можуть вступати в конкуренцію з іншими рішеннями (нормативно-правовими актами чи правовими актами індивідуальної дії) суб'єкта владних повноважень». Також суд зазначає, що «така форма оприлюднення офіційного розуміння окремих положень законодавства, що регулює податкові правовідносини, не породжує для відповідних суб'єктів настання будь-яких юридичних наслідків»³.

При цьому, 17.04.2015 у справі № К/800/17067/15, буквально за два місяці до її винесення, Вищий адміністративний суд України виніс ухвалу з протилежними висновками: «Законодавством чітко врегульовано правовий статус податкової консультації як акта індивідуальної дії, який безпосередньо може бути предметом судового оскарження в порядку адміністративного судочинства»⁴.

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Методичні рекомендації з податкового права / В. Гвоздій, І. Кальницька, Н. Мисник та ін. ; за ред. В. Гвоздія. Харків : Фактор, 2016. 48 с. С. 32.

³ Ухвала : Вищий адміністративний суд України ; Ухвала від 25.06.2015 у справі № К/9991/31758/12. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/45855326>

⁴ Ухвала : Вищий адміністративний суд України ; Ухвала від 17.03.2015 у справі № К/800/17067/15. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/43333697>

3 узагальнюючих консультацій, що направлені на впорядкування адміністрування місцевих податків і зборів варто зазначити наступні: Узагальнююча податкова консультація щодо орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, затверджена Наказом Міндоходів України від 16.01.14 № 25¹; Узагальнююча податкова консультація щодо оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, затверджена Наказом Міндоходів від 25.04.14 № 263²; Узагальнююча податкова консультація щодо застосування пільг із сплати земельного податку, встановлених рішенням органу місцевого самоврядування, затверджена Наказом ДФС України від 28.05.15 № 379³; Узагальнююча податкова консультація щодо справляння плати за землю у разі оренди площі у багатоквартирному будинку, Узагальнююча податкова консультація щодо сплати земельного податку власником нерухомого майна, що розташоване на земельній ділянці, права на яку у такої особи не оформлені, Узагальнююча податкова консультація щодо справляння земельного податку з фізичних осіб – підприємців платників єдиного податку, затверджені Наказом ДФС України від 06.07.2018 № 602⁴, тощо.

Аналізуючи зміст узагальнюючих консультацій, можна зробити висновок, що вони в більшості наділені такими ж ознаками, що й нормативно-правові акти. Перш за все, містять

¹ Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 16.01.14 № 25. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovyi-konsultatsii/63006.html>

² Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 25.04.2014 № 263. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovyi-konsultatsii/63171.html>

³ Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо застосування пільг із сплати земельного податку, встановлених відповідним рішенням органу місцевого самоврядування : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 28.05.15 № 379. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/63743.html>

⁴ Про затвердження узагальнюючих податкових консультацій з деяких питань оподаткування платою за землю: Наказ Державної фіскальної служби України від 06.07.2018 № 602. URL: <https://tax.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi-podatkovyi-konsultatsii/72983.html>

правила, адресовані невизначеному колу суб'єктів та розраховані на неодноразове застосування; по друге – можуть мати імперативний характер при реалізації норм первинних джерел права; зазвичай несуть обов'язковий характер.

Податкові консультації є результатом:

вивчення обставини, що свідчать про неоднозначність окремих норм податкового та іншого законодавства, направленого на адміністрування податків і зборів;

опрацювання інформації про застосування законодавства з питань оподаткування;

аналізу положень законодавства, що регулюють сферу діяльності платників податків.

На наше переконання, у податкових консультаціях поєднуються ознаки джерел правозастосовного права, а також ознаки джерел тлумачення права, оскільки в них наявні інтерпретаційні приписи, що переслідують мету уніфікації правозастосовної техніки, направленої на ефективне адміністрування податків і зборів¹.

Таким чином, правова основа адміністрування місцевих податків і зборів – це сукупність правових актів законодавчого та підзаконного характеру, які спрямовані на регулювання відносин, пов'язаних з діяльністю міських, сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, територіальних органів Державної фіскальної служби України, органів Державного казначейства України, що впорядковують економічні та управлінські процеси за їхньою участю, щодо визначення інституційної структури податкових відносин, організації ідентифікації, обліку платників податків та об'єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування платників податків та контролю за сплатою місцевих податків і зборів. А сам феномен адміністрування місцевих податків і зборів є складовою функціонального механізму національної податкової системи України.

¹ Боксгорн А. В. Податкова консультація як складова сервісного обслуговування платників податків в контексті адміністрування податків в Україні. Стан та перспективи розвитку адміністративного права України : матер. IV Міжнар. наук. конф., м. Одеса, 10 листопада 2017 р. Одеса : ОДУВС, 2017. 260 с. С. 129–131 (с. 230).

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВА СУТНІСТЬ ТА ЗМІСТ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ ТА ЇХНЄ АДМІНІСТРУВАННЯ

2.1. АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ НА МАЙНО

За останні роки економічний потенціал феномену оподаткування майна в діяльності з мобілізації доходів до бюджетів органів місцевого самоврядування стає все більш помітнішим. Ця обставина обумовлює наукову активність щодо вивчення їхньої правової природи. Питанням майнових податків приділяла увагу велика кількість пошуковців. Це фахівці у галузі права, економіки, та фінансів, серед яких варто зазначити таких, як О. О. Багрій, Ж. С. Берегова, Г. М. Білецька, Н. І. Блашук, О. Ю. Волкович В. М. Геєць, О. О. Головашевич, Б. С. Гузар, Є. В. Калінкаров, Д. Г. Кригіна, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, Ю. М. Лисенков, І. В. Мартинюк, А. С. Нестеренко, О. Я. Мельник, О. П. Орлюк, І. В. Педь, С. Г. Пепеляєв, Н. Ю. Пришва, Л. А. Рябуш, В. І. Скоробагач, В. І. Стіпахно, Л. В. Товкун, С. Д. Ципкін, Т. В. Чорна та інші.

Податки на майно становлять значну частку фінансових надходжень місцевих бюджетів не лише в Україні, вони виступають бюджетоформуючою основою фінансових ресурсів органів публічної адміністрації зарубіжних країн, у більшості з яких майнові податки відносяться до податків місцевих. До таких, що в зарубіжних державах встановлюються у різних формах, належать: податок на землю, податок на майно, податок на нерухоме майно, так звані «податки на розкіш» та інші.

Як предмети матеріального світу, відповідно до положень Цивільного кодексу України, майно – це особливий об'єкт правовідношення, до яких відносяться окремі речі, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки¹.

¹ Цивільний кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

Хоча у правовій науці вважається, що не можна прирівнювати майно в цивільно-правовому розумінні до майна у податково-правовому значенні. Однак п.п. 14.1.105 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України зазначає, що поняття «майно» використовується у значенні, наданому Цивільним кодексом України. У той же час розуміння майна з метою оподаткування є значно вужчим за цивільно-правове. Саме тому І. О. Євсєєва, М. В. Кармаліта, С. В. Сарана та С. В. Шевчук наголошують, що визначення майна як об'єкта оподаткування у розумінні статті 190 Цивільного кодексу України не може застосовуватися¹.

За класифікацією Міжнародного валютного фонду, викладеній у Посібнику із державної фінансової статистики 2014 року (GFSM 2014), яка описує макроекономічну статистичну базу (структура GFS), призначену для підтримки фіскального аналізу, «податками на майно вважаються податки, що підлягають сплаті за використання, володіння або передачу майна. Ці податки можуть стягуватися через рівні проміжки часу, тільки один раз, або у разі зміни права власності, поділяються на п'ять категорій: періодичні податки на нерухоме майно; періодичні податки на чисту вартість майна; податки на майно, що передається у спадок; податки на капітал; інші періодичні податки на власність»².

Наочність майна, ускладненість прихованого існування майна, обумовлювали простоту потрапляння його до податкових інтересів держави та визначенність як об'єкта оподаткування. А на сучасному етапі майно в податкових відносинах обумовлює низку переваг для використання як об'єкта публічно-правового адміністрування. Це і зручність застосування майнових податків на місцевому рівні, забезпечення стабільності надходжень від їхнього справляння, використання цього податку як мірила справедливості оподаткування тощо.

У цілому податки на майно, на думку дослідників, мають вагомі переваги над іншими податками, особливо в умовах України. Зокрема, вони:

¹ Оподаткування та кадастрова оцінка нерухомого майна: досвід, стан і перспективи. Ірпінь : НДІ фінансового права, 2014. 44 с. С. 8.

² International Monetary Fund (2014): Government finance statistics manual. 2014. 93 p. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/gfs.htm>

стимулюють власників ефективніше використовувати наявні майнові активи; забезпечують бюджети стабільним джерелом надходжень;

не вразливі до «оптимізації», натомість непрямо, але дуже ефективно обкладають «тіньові» доходи;

забезпечують існування об'єктів потенційної податкової застави, на який може бути накладено адміністративний арешт, а їхній продаж гарантує погашення податкового боргу;

є передбачуваними для платників¹.

Однак майнові податки не позбавлені і негативних сторін. Серед негативних рис, що їм притаманні, відмічають складність в адмініструванні, непопулярність серед населення, відсутність простих та ефективних методик оцінки вартості майна тощо².

Серед чинників, які обумовлюють поширеність практики відносити податки на майно до місцевих, зазначають:

а) майно, що є об'єктом оподаткування за місцевими податками, як правило, є нерухомим, а отже, є логічною прив'язка сплати відповідних податкових платежів за місцем розташування такого майна;

б) корисні властивості майна, що є об'єктом оподаткування, реалізуються в межах відповідної локалізованої території;

в) адміністративні послуги, що пов'язані із юридичним оформленням такого майна, за загальним правилом, надаються за місцем розташування такого майна (муніципальними або ж місцевими органами виконавчої влади)³.

Українське національне законодавство на сьогоднішні визнає декілька місцевих майнових податків, серед яких, як зазначає Д. Г. Кригіна, ключовим у теоретичному плані є податок на майно, який можна розглядати як інтегративно-узагальнююче поняття для характеристики місцевих майнових загальнообов'язкових платежів податкового характеру. Таке бачення, на думку авторки, об'єктивно обумовлюється змістовим

¹ Дубровський В., Черкашин В. Як удосконалити податок на нерухоме майно в Україні? (Policy Research). Коаліція «За ліберальну податкову реформу» та Інститут соціально-економічної трансформації. Київ, 2016. 38 с. С. 3.

² Яфінович О. Місцеві бюджети та міжбюджетні відносини: досвід європейських країн та проблеми України. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2015. № 2 (167). С. 92–100 (с. 97).

³ Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М. : Норма, 2001. 336 с. С. 246.

наповненням цього поняття та характером закріплення його інтегративних складників. Приписами підпункту 10.1.1 пункту 10.1. статті 10 Податкового кодексу України зазначається, що до місцевих податків належить податок на майно¹.

У свою чергу, із системного тлумачення приписів п. 10.2. та 10.3. ст. 10 та безпосередньо приписів ст. 265 Податкового кодексу України («Склад податку на майно») впливає, що поняття «податок на майно» має трискладову структуру та включає в себе:

а) транспортний податок (п. 10.2. ст. 10 Кодексу – «податок на майно в частині транспортного податку»);

б) плату за землю (земельний податок) (п. 10.2. ст. 10 Кодексу – «податок на майно в частині плати за землю»);

в) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (житлова та/або нежитлова нерухомість)².

За загальним правилом, зазначає Е. Шлак, місцеві податки на майно встановлюються незалежно від того, хто є платником – резидент чи нерезидент. Це значить, що в рамках системи місцевих податків визначальним є те, що майно, яке є об'єктом оподаткування, безпосередньо географічно пов'язане з територією конкретної територіальної громади. Крім цього, специфіка місцевих майнових податків полягає в тому, що вони не залежать від федеративної чи унітарної форм державного устрою³.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (Коди бюджетної класифікації 18010100 – 18010400⁴), відповідно до ст.ст. 10 та 265 Податкового кодексу України є одним із трьох місцевих майнових податків, включених до податкової системи України.

Поняття «нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» не має нормативного визначення. Окремі його елементи

¹ Кригіна Д. Г. Правове регулювання податків на майно в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 198 с. С. 12–13.

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

³ Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/ed20181204/sp:side#Text> с. 4

⁴ Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/ed20181204/sp:side#Text>

та мовна конструкція вказують на цивілістичне походження цього поняття.

Стаття 181 Цивільного кодексу України, яка визначає цивільно-правий зміст понять «нерухомі речі» та «рухомі речі», обумовлює, що до нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення¹. Таке ж визначення нерухомого майна міститься у ст. 2 Закону України «Про реєстрацію речових прав та їх обмежень»².

Таким чином, фактично нерухомим майном, відмінним від земельної ділянки, є об'єкти, які мають стійкі правові зв'язки із земельною ділянкою, однак їхнє переміщення є неможливим. Зі змісту ч. 2 ст. 331 Цивільного кодексу України вбачається, що до нерухомого майна належать будівлі, споруди, інші об'єкти житлової чи нежитлової нерухомості³.

Низка інших нормативно-правових актів також містять визначення «нерухоме майно» та встановлюють його правовий статус. Однак, наведене у Цивільному кодексі України визначення є узагальненим та характеризує нерухоме майно за трьома основними ознаками, які повинні бути притаманні тому чи іншому об'єкту при визначенні його належності до нерухомого майна, а саме: розташування на земельній ділянці; переміщення неможливе без його знецінення; переміщення неможливе без зміни його призначення⁴.

Податковий кодекс України поняття «нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» визначає його складовими – об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості⁵.

¹ Цивільний кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

² Про державну реєстрацію речових прав та їх обмежень : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1952-15#Text>

³ Цивільний кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

⁴ Методичні рекомендації стосовно об'єктів нерухомого майна, права на які підлягають державній реєстрації : Протокол № 3 колегії Державної реєстраційної служби України від 11.12.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0006835-12#Text>

⁵ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

На сьогодні актуальною залишається проблематика, яка знаходить відображення у дискусіях у галузях цивільного та податкового права щодо визначення критеріїв, яким має відповідати нерухомість, аби визначатися об'єктом оподаткування з цього податку. Учені звертають увагу на такі вимоги до нерухомості: зв'язок із земельною ділянкою та неможливість переміщення без їх знецінення та зміни призначення, наявність фундаменту, стаціонарність, довговічність, матеріальність, здійснення державної реєстрації у встановленому законом порядку тощо. Окрім відсутності чіткого переліку ознак нерухомого майна, у сучасному законодавстві немає і універсальної класифікації об'єктів нерухомості, яка б могла бути використана у різних галузях права. Такі недоліки неабияк ускладнюють правозастосовний процес і потребують їх усунення¹.

Досліджуючи адміністративно-правову природу податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, Д. Г. Кригіна вдало виділила кілька ознак, що його специфікують:

а) майновий податок – об'єкт оподаткування становлять об'єкти нерухомого майна (житлова та нежитлова нерухомість);

б) місцевий податок – встановлюється шляхом прийняття рішень органами місцевого самоврядування (місцевими радами), а кошти від його сплати акумулюються у відповідних місцевих бюджетах;

в) прямий (реальний) податок – розмір податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, не залежить від доходів платників відповідного податку; він встановлюється щодо конкретного об'єкта оподаткування та вираховується на основі кількісних показників бази оподаткування – квадратних метрів площі об'єкта житлової або ж нежитлової нерухомості;

г) факультативний (необов'язковий) для встановлення податок – місцеві ради (сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад) самостійно вирішують питання з приводу доцільності

¹ Боксгорн А. В. Деякі питання визначення об'єктів податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. Том 1. С. 103–107 (с. 104).

встановлення обов'язковим до сплати відповідний загально-обов'язковий платіж податкового характеру¹.

Платниками досліджуваного податку є особи, у власності яких перебувають об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, незалежно від їхнього правового статусу: фізичні або юридичні особи; резиденти (юридичні особи та їх відокремлені особи, які утворені та провадять свою діяльність відповідно до законодавства України з місцезнаходженням як на її території, так і за її межами; дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва України за кордоном, які мають дипломатичні привілеї та імунітет; фізичні особи, які мають місце проживання в Україні) або нерезиденти (іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України; дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні; фізичні особи, які не є резидентами України²).

Об'єкт та база справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, закріплені у XII розділі Податкового кодексу України. Об'єктом оподаткування виступає об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі його частка.

Податковий кодекс України у п.п. 14.1.129 та 14.1.1291 п. 14.1 ст. 14 дає перелік об'єктів житлової та нежитлової нерухомості.

Так, об'єкти житлової нерухомості – це будівлі, віднесені відповідно до законодавства до житлового фонду: житлові будинки садибного та квартирного типу різної поверховості та прибудови до них, квартири, котеджі та кімнати у багатосімейних (комунальних) квартирах, ізольовані помешкання в квартирі, у якій мешкають двоє чи більше квартиронаймачів; садові будинки; дачні будинки.

Об'єктами нежитлової нерухомості Кодекс визначає будівлі, приміщення, що не віднесені відповідно до законодавства

¹ Кригіна Д. Г. Правове регулювання податків на майно в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 198 с. С. 74–76.

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

до житлового фонду: будівлі готельні; будівлі офісні; будівлі торговельні; гаражі (наземні й підземні; криті автомобільні стоянки); будівлі промислові та склади; будівлі для публічних виступів (казино, ігорні будинки); господарські (присадибні) будівлі (сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо); інші будівлі¹.

На відміну від переліку об'єктів житлової нерухомості, формулювання «тощо» та «інші», що міститься у правовій нормі п.п. 14.1.1291 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, залишає перелік об'єктів нежитлової нерухомості невичерпним.

Зауважимо, що, забезпечуючи принцип соціальної справедливості, на якому ґрунтується податкове законодавство, суб'єкт законодавчої діяльності у п.п. 266.2.2 п. 266.2 ст. 266 Податкового кодексу України визначив перелік об'єктів нерухомого майна, які не є об'єктами оподаткування досліджуваним податком².

Перелік об'єктів нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, що не підлягає оподаткуванню відповідно до підпункту 266.2.2 пункту 266.2 статті 266 Податкового кодексу України:

а) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, а також організацій, створених ними в установленому порядку, що повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету і є неприбутковими (їх спільній власності);

б) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу; г) гуртожитки;

г) житлова нерухомість непридатна для проживання, у тому числі у зв'язку з аварійним станом, визнана такою згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад;

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

д) об'єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, та особам з їх числа, визнаним такими відповідно до закону, дітям з інвалідністю, які виховуються самотніми матеріями (батьками), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

е) об'єкти нежитлової нерухомості, які використовуються суб'єктами господарювання малого та середнього бізнесу, що провадять свою діяльність у тимчасових спорудах для здійснення підприємницької діяльності та/або в малих архітектурних формах та на ринках;

є) будівлі промисловості, віднесені до групи «Будівлі промислові та склади» (код 125) Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, що використовуються за призначенням у господарській діяльності суб'єктів господарювання, основна діяльність яких класифікується у секціях В-Ф КВЕД ДК 009:2010, та не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку;

ж) будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (юридичних та фізичних осіб), віднесені до класу «Будівлі сільськогосподарського призначення, лісівництва та рибного господарства» (код 1271) Державного класифікатора будівель та споруд ДК 018-2000, та не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку;

з) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських об'єднань осіб з інвалідністю та їх підприємств;

и) об'єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, та використовуються тільки для забезпечення їхньої статутної діяльності, включаючи ті, у яких здійснюють діяльність засновані такими релігійними організаціями добродійні заклади (притулки, інтернати, лікарні тощо), крім об'єктів нерухомості, у яких здійснюється виробнича та/або господарська діяльність;

і) будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форми власності та джерел фінансування, що використовуються для надання освітніх послуг;

ї) об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних дитячих санаторно-курортних закладів та закладів

оздоровлення та відпочинку дітей, а також дитячих санаторно-курортних закладів та закладів оздоровлення і відпочинку дітей, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими і внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується, починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

й) об'єкти нежитлової нерухомості державних та комунальних центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, центрів фізичного здоров'я населення, центрів з розвитку фізичної культури і спорту осіб з інвалідністю, дитячо-юнацьких спортивних шкіл, а також центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацьких спортивних шкіл і спортивних споруд Всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їх місцевих осередків та відокремлених підрозділів, що є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. У разі виключення таких установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується, починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

к) об'єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та паралімпійської підготовки. Перелік таких баз затверджується Кабінетом Міністрів України;

л) об'єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім'ям, у яких виховується п'ять та більше дітей¹.

Базою оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, виміряна в квадратних метрах, яка обчислюється контролюючим органом на підставі відомостей

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється самостійно, виходячи із загальної площі кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт¹.

Таким чином, в Україні застосовують так званий «площинний»² метод встановлення бази оподаткування, що базується на площі об'єкта нерухомості. У той час як у більшості країн застосовується оціночний метод встановлення бази оподаткування.

Застосування площинного методу визначення бази оподаткування дає змогу уникнути труднощів, пов'язаних зі справами податку, які виникають при застосуванні оціночного методу ринкової вартості майна, таких як: відсутність повної інформації про оціночну вартість об'єкта нерухомості, великі витрати на впровадження з методів оцінювання (вартісний метод, порівняння цін продажу, метод орендної вартості, масове оцінювання), найм кваліфікованого персоналу (оцінювачі, податкові адміністратори), а також непрозорість методів оцінювання.

Пільги зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки встановлені п. 266.4 ст. 266 Кодексу, норми якого обумовлюють зменшення бази оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, у тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку: для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 кв. метрів; для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів; для різних типів об'єктів житлової нерухомості, у тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), – на 180 кв. метрів. Пільги зі сплати досліджуваного податку, встановлені вищезазначеною правовою нормою, мають беззастережний

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Губар Ю. П. Геодезичне забезпечення та удосконалення методів і моделей оцінки нерухомості : дис. ... докт. техн. наук : 05.24.04. Львів, 2019. 370 с. С. 101.

та обов'язковий до застосування характер тільки стосовно фізичних осіб. При цьому, якщо площа такого/таких об'єкта/об'єктів перевищує п'ятикратний розмір неоподатковуваної площі або об'єкти оподаткування використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку, використовуються у підприємницькій діяльності), пільги з податку для фізичних осіб не застосовуються¹.

Наприклад Антонівська сільська рада Скадовського району Херсонської області для визначених Кодексом об'єктів нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних осіб, які належать до пільгової категорії громадян, або у складі сім'ї яких є фізичні особи, які належать до пільгової категорії громадян, встановила ставку податку у розмірі 0,25 % розміру мінімальної заробітної плати. Перелік фізичних осіб, які належать до пільгової категорії громадян: діти-сироти, діти, позбавлені батьківського піклування, та особи з їх числа, визнані такими відповідно до закону, діти-інваліди, які виховуються одинокими матерями (батьками); особи, які відповідно до закону мають статус прийомних сімей, опікунів, піклувальників дітей; інваліди війни; особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи (1, 2 категорії); самотні (одинокі) громадяни похилого віку (80 і більше років)². Згідно із зазначеною пільгою ставка податку встановлюється у розмірі 0,25 % розміру мінімальної заробітної плати. Перелік фізичних осіб, які належать до пільгової категорії громадян: діти-сироти, діти, позбавлені батьківського піклування, та особи з їх числа, визнані такими відповідно до закону, діти-інваліди, які виховуються одинокими матерями (батьками); особи, які відповідно до закону мають статус прийомних сімей, опікунів, піклувальників дітей; інваліди війни; особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи (1, 2 категорії); самотні (одинокі) громадяни похилого віку (80 і більше років)³.

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Про встановлення місцевих податків на 2018 рік : Рішення Антонівської сільської ради Скадовського району Херсонської області від 05.07.2017 № 142. URL: <http://kherson.sfs.gov.ua/rishennya-mistsevih-rad-/podatok-na-mayno/podatok-na-mayno-vidminne-vid-zemelni/>

³ Там само.

Ставку податку в межах адміністративно-територіальної одиниці встановлюють відповідні органи місцевого самоврядування (у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, визначеної законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. м бази оподаткування). При цьому, вони мають право здійснювати диференціацію ставок податку залежно від місця розташування (зональності) та типів об'єктів нерухомості. Адміністративний розсуд щодо величини ставки податку, обмеженого верхньою межею (1,5 % розміру мінімальної заробітної плати за 1 кв. м бази оподаткування), яку закріплено на державному рівні. За наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, у тому числі його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 кв. м (для будинку), сума податку збільшується на 25000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку)¹.

Проблеми, які виникають у процесі встановлення органами місцевого самоврядування ставок податку, нами аналізувались в окремому дослідженні².

Рішенням Одеської міської ради № 1601-VII від 08.02.2017 «Про внесення змін до Положення про податок на майно в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, затвердженого рішенням Одеської міської ради від 21.01.2015 № 6258-VI» ставки податку для об'єктів нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних осіб та житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності юридичних осіб, встановлюються у розмірі 1 % розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування³.

П.п. 12.3.3 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України місцеві ради зобов'язані надавати в електронному вигляді копії

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Боксгорн А. В. Лобювання та зловживання правом у податкових правовідносинах. *Visegrad Journal on human rights*. 2019. № 2. С. 31-36.

³ Про внесення змін до Положення про податок на майно в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, затвердженого рішенням Одеської міської ради від 21.01.2015 № 6258-VI : Рішення Одеської міської ради від 08.02.2017 від № 1601-VII. URL: <https://omr.gov.ua/ru/acts/council/92752/>

відповідних рішень до місцевих контролюючих органів, які, у свою чергу, надсилають їх до Державної податкової служби України¹.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року. Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачується: фізичними особами – упродовж 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення; юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації².

Ключовим моментом, на якому варто зупинитись, – це територіальний принцип у правилах оплати податку, закріпленому в п.п. 266.9.1 п. 266.9 ст. 266 Кодексу, – податок сплачується за місцем розташування об'єкта/об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України³.

З цього приводу Д. Г. Кригіна слушно зауважує, що зазначений підхід обумовлюється насамперед тим, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є місцевим податком, а отже, надходження від його сплати повинні акумулюватися в межах дохідної частини відповідних місцевих бюджетів та забезпечувати формування економічних основ існування конкретної територіальної громади⁴.

У країнах з ринковою економікою податки призначені не лише для наповнення бюджетів, але й слугують дієвим антикризовим важелем фінансового регулювання економічних відносин, інструментом державної соціальної політики, що здійснює перерозподіл капіталу між соціальними верствами населеннями. Таку функцію на сьогодні у певних обсягах виконує транспортний податок (Код бюджетної класифікації 18011000, 18011100⁵), умови справляння та адміністрування якого визначено ст. 267

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

³ Там само.

⁴ Кригіна Д. Г. Правове регулювання податків на майно в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 198 с. С. 97.

⁵ Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/ed20181204/sp:side#Text>

Податкового кодексу України. До 2015 року за правилами, встановленими Податковим кодексом України, справлявся збір за першу реєстрацію транспортного засобу, яка здійснювалась відповідно до ст. 34 Закону України «Про дорожній рух» – єдиний платіж з власників транспортних засобів¹.

Запровадження транспортного податку дало можливість істотно збільшити надходження до бюджету, у порівнянні з податками, що справлялись з транспорту у минулі роки, за інформацією, поданою Л. І. Бобошко, зростає більш як у 5 разів². Таке збільшення, на нашу думку, відбулось не лише за рахунок обумовленого інфляцією підняття ставок оподаткування, але й унаслідок застосування принципово нового механізму справляння цього податку.

А. Б. Христофоров, досліджуючи адміністративно-правову природу цього податку, надав йому наступне визначення: транспортний податок є прямим податком, що сплачується фізичними та юридичними особами (резидентами та нерезидентами), які мають у власності зареєстровані транспортні засоби, закріплені законодавством України як об'єкт оподаткування³.

На думку Д. Г. Кригіної, транспортний податок – це обов'язковий до сплати місцевий майновий податок, що стягується із юридичних та фізичних осіб, у власності яких є легковий автомобіль (автомобілі), з року випуску яких минуло не більше 5 років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати⁴. Таке визначення, сформульоване ученою, вважаємо вдалим, яке повністю розкриває його зміст.

До ознак, що характеризують транспортний податок, авторка відносить наступне:

транспортний податок є майновим податком – об'єктом оподаткування за відповідним загальнообов'язковим платежем

¹ Про дорожній рух : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3353-12#Text>

² Бобошко Л. І. Транспортний податок в Україні: стан та перспективи. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 1. С. 25–36 (с. 31).

³ Христофоров А. Б. Деякі аспекти адміністрування транспортного податку в Україні. *Право і суспільство*. 2018. № 2. Ч. 2. С. 158–163 (с. 154).

⁴ Кригіна Д. Г. Правове регулювання податків на майно в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 198 с. С. 107.

податкового характеру є легковий автомобіль; у транспортному податку об'єкт та база оподаткування є тотожною;

транспортний податок є місцевим податком, оскільки його встановлення здійснюють органи місцевого самоврядування – місцеві ради;

транспортний податок – обов'язковий до встановлення податок¹.

Ми вважаємо, що вищезазначений перелік слід поповнити ще однією ознакою – транспортний податок є періодичним платежем, справляння якого здійснюється впродовж усього часу перебування об'єкта оподаткування у власності платника податку.

У теорії податків вважається, що економічна природа транспортного податку, який справляється сьогодні, дає підстави вважати його податком на розкіш². Хоча ні на правовому, ні на науковому рівнях сутність податків на розкіш не встановлено, незважаючи на спробу нормативно врегулювати цю категорію спеціальним законом, проект якого був зареєстрований Верховною Радою України ще у 2008 році (реєстраційний № 3405) та яким були наміри визначити розкішню будь-які товари, роботи чи послуги, вартість яких більш ніж у сто разів перевищує середню вартість аналогічних товарів, робіт чи послуг в Україні³.

Відповідно до п.п. 267.1.1 п. 267.1 ст. 267 Податкового кодексу України платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, у тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування⁴. Таким чином, суб'єкти, на яких законом покладений обов'язок сплати податку, поділяються на: фізичних осіб-резидентів, фізичних осіб-нерезидентів, юридичних осіб-резидентів та юридичних осіб-нерезидентів.

¹ Кригіна Д. Г. Правове регулювання податків на майно в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 198 с. С. 101.

² Там само. С. 102–103.

³ Проект Закону України «Про податок на розкіш» від 21.11.2008 № 3405. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JF2ML00A?an=6>

⁴ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Юридичний склад для справляння транспортного податку встановлений п. 267.2 ст. 267 Кодексу та проявляється в наступних формальних ознаках:

1) автомобіль повинен бути саме легковим, який за своєю конструкцією та обладнанням призначений для перевезення пасажирів з кількістю місць для сидіння не більше ніж дев'ять з місцем водія включно, тобто відповідати вимогам, встановленим ст. 1 Закону України «Про автомобільний транспорт»¹;

2) з року випуску автомобіля минуло не більше п'яти років (включно);

3) середньоринкова вартість автомобіля становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року².

Правові норми ст. 267 Кодексу, що інституалізують податок, поряд з фіскальною функцією, виконують низку регулятивних функцій у цивільно-правових відносинах. Перш за все, це наявність економічного стимулу уникати реальним власникам автомобілів, що є об'єктами оподаткування, володіти автомобілем не на підставі удаваних угод довіреності на право управління автомобілем, під якими приховуються договори купівлі продажу, а на підставі реальних угод відчуження. Такі правовідносини, у свою чергу, приводять до додаткових фінансових надходжень до державного бюджету, отриманих унаслідок стягнення податку при оформленні договорів відчуження автомобілів.

Правові норми п. 10.21 ст. 10 Кодексу обумовлюють обов'язок місцевих рад своїми рішеннями встановлювати єдиний податок на майно в частині транспортного податку. Такий обов'язок виступає законодавчо визначеною гарантією поповнення місцевих бюджетів фінансовими ресурсами від справляння цього податку. Крім цього, гарантією обов'язковості сплати транспортного податку є правові приписи п.п. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України, які зазначають, що у разі, якщо сільська, селищна, міська рада або рада об'єднаних територіальних громад, що створена згідно із законом

¹ Про автомобільний транспорт : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2344-14#Text>

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

та перспективним планом формування територій громад, не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами Кодексу, такі податки до прийняття рішення справляються, виходячи з норм Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок¹.

Розрахунок середньоринкової вартості легкових автомобілів для цілей оподаткування транспортним податком проводиться відповідно до п. 267.2 ст. 267 Податкового кодексу України за Методикою визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України від 18.02.2016 № 66².

Перелік легкових автомобілів, які підлягають оподаткуванню транспортним податком, визначає центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі (Міністерство економічного розвитку та торгівлі України), шляхом затвердження щороку до 1 лютого такого переліку, з вказанням інформації про: марку автомобіля, модель, рік його випуску, об'єм циліндрів двигуна, тип пального (п.п. 267.2.1 п. 267.2 ст. 267 Кодексу)³. Так, Перелік легкових автомобілів, які підлягають оподаткуванню транспортним податком у 2021 році містить 172 моделі 16 марок автомобілів з різними типами двигунів: бензиновими, дизельними, гібридними (електро-бензиновими) та електричними⁴.

Відповідно до п. 267.4 ст. 267 Податкового кодексу України ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування транспортного податку.

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів та внесення змін у додатки 1 і 2 до Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.02.2016 № 66. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2016-p#Text>

³ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁴ Транспортні засоби: розрахунок вартості. Міністерство економічного розвитку та торгівлі України. Офіційний вебсайт. URL: <https://www.me.gov.ua/Vehicles/CalculatePrice?lang=uk-UA>

Зазначена норма поширюється на кожен автомобіль, що знаходиться у власності фізичної чи юридичної особи¹. З цього слідує, що у випадку, коли особа володіє декількома автомобілями, що підлягають оподаткуванню, виникає обов'язок сплати податку за кожен автомобіль.

Незважаючи на досить високу ставку податку, надходження до місцевих бюджетів від його стягнення є мізерними та, за даними Державної податкової служби, у середньому по всіх територіальних громадах не перевищують кількох десятих відсотка від загальної суми доходів по всіх місцевих податках. За підсумками 2020 року від стягування податку всього по країні надійшло 202 млн грн, хоча на обліку перебувало 2962 платники².

Податковий кодекс України не передбачає пільг щодо сплати транспортного податку, оскільки значна вартість об'єкта оподаткування нівелює доцільність введення пільг.

Враховуючи ту обставину, що з 1.01.2021 мінімальна заробітна плата встановлена в розмірі 6000 гривень, то вартість об'єкта оподаткування виросла до 2100 000 гривень. З урахуванням того, що на 2021 рік об'єктами оподаткування будуть легкові автомобілі вартістю 2,25 млн грн, очікується істотне зменшення надходжень до місцевих бюджетів, оскільки коло платників податку значно зменшується.

Відповідно до приписів п.п. 267.7.1 п. 267.7 ст. 267 Кодексу транспортний податок сплачується за місцем реєстрації автомобіля і зараховується до відповідного місцевого бюджету. Строки сплати податку встановлені п.п. 267.8.1 п. 267.8 ст. 267 Кодексу: фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення; юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації³.

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Ярослав Вінокуров. Дорого – багато: хто і скільки платить податку за розкішні авто. Як українці платять транспортний податок, скільки це приносить бюджету і чому надходження падають уже три роки поспіль. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2021/03/4/671609/>

³ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Форму Податкової декларації по сплаті транспортного податку затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.04.2015 № 415 «Про затвердження форми Податкової декларації з транспортного податку» (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 27.06.2017 № 595)¹.

У випадку, якщо власник об'єкту оподаткування не сплачує визначену суму грошового зобов'язання впродовж строків, визначених п.п. 267.8.1 п. 267.8 ст. 267 Податкового кодексу України, такий платник підлягає притягненню до адміністративної відповідальності у вигляді штрафу в таких розмірах:

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 % погашеної суми податкового боргу;

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 % погашеної суми податкового боргу².

При цьому слід зазначити, що за загальним правилом нарахування пені за порушення строків сплати грошових зобов'язань, встановлених п.п. 129.1.2 п. 129.1 ст. 129 Податкового кодексу України, починаючи з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати податкового зобов'язання (у тому числі за період адміністративного та/або судового оскарження), розпочинається нарахування пені³.

Даючи характеристику адмініструванню транспортного податку, слід звернути увагу на декілька моментів. Перш за все, це правовий статус суб'єкта, що сплачує цей податок, оскільки для фізичних і юридичних осіб існують явно виражені особливості виконання податкового обов'язку. По-друге, визначення сум податкового зобов'язання має як пооб'єктний, так і посуб'єктний характер. По-третє, процедура реєстрації платників транспортного податку є загальною як для юридичних,

¹ Про затвердження форми Податкової декларації з транспортного податку : Наказ Міністерства фінансів України від 10.04.2015 № 415 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 27.06.2017 № 595). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0474-15#Text>

² Все, що необхідно знати власникам легкових автомобілів про транспортний податок у 2020 році. *Державна податкова служба України*. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki-novini-/405577.html>

³ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

так і для фізичних осіб, та встановлюється ст.ст. 63–70 Податкового кодексу України, приписи яких направлені на облік платників податків.

Наступним елементом трискладового податку на майно, поряд з податком на майно, відмінним від земельної ділянки та транспортним податком є *плата за землю*, яка п.п. 14.1.147 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України визначається як обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності¹.

Земля стала розглядатися як мірило достатку з часів виникнення соціальної нерівності у первісних соціальних групах. Тож саме вона першою серед іншого майна стала об'єктом оподаткування з метою наповнення казни у первісних протодержавах.

Зі здобуттям Україною незалежності земельне оподаткування здійснювалось за приписами Закону України «Про плату за землю», яким плата за землю відносилась до загальнодержавних податків, що справлялись у вигляді земельного податку або орендної плати². Приймавши Податковий кодекс України, законодавець відніс плату за землю до місцевих податків.

Відповідно до ст. 206 Земельного кодексу України використання землі в Україні є платним; об'єктом плати за землю є земельна ділянка³.

Як бачимо з цитованого вище п.п. 14.1.147 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, плата за землю охоплює дві відмінні одна від одної однопорядкові категорії: «земельний податок» і «орендна плата».

При цьому, окремі правові конструкції Кодексу фактично ототожнюють зазначені категорії, що, на нашу думку, демонструє логічну неузгодженість з диспозицією зазначеної норми. Зокрема, це вбачається з приписів п. 284.1 ст. 284, зміст якої зводиться до того, що місцеві ради встановлюють ставки

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Про плату за землю : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2535-12#Text>

³ Земельний кодекс України: Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>

«плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території»¹.

Ми вважаємо, що використання в правових конструкціях ст.ст. 284–287 Податкового кодексу України більш широкої категорії «плата за землю» пояснюється наміром законодавця об'єднати правові норми за родовою ознакою, оскільки вони застосовуються для регулювання як земельного податку, для справляння якого встановлюється відповідна ставка, так і орендну плату, розмір якої визначається на договірним методом.

Земельному податку (Коди бюджетної класифікації: 18010500 – земельний податок з юридичних осіб, 18010700 – земельний податок з фізичних осіб²), зазначає Д. Г. Кригіна, притаманна низка іманентних рис: а) встановлюється рішеннями місцевих рад, а всі надходження від його сплати акумулюються в дохідній частини місцевих бюджетів; б) об'єкт оподаткування становить нерухоме майно, що перебуває у власності чи користуванні платника відповідного податку, а саме земельна ділянка (у власності чи користуванні) та/або земельна частка (пай) (виключно у власності); в) прямий (реальний) податок – платниками цього податку є тільки ті особи, яким належить на праві власності чи користування відповідна земельна ділянка, незалежно від того, чи приносить їм дохід така земельна ділянка, чи використовується вона ними фактично; г) обов'язковий до встановлення податок – відповідно до положень п. 10.2 ст. 10 Податкового кодексу плата за землю є обов'язковим до встановлення місцевими радами загальнообов'язковим платежем податкового характеру; ґ) інтегрований податок – являє собою структурний елемент плати за землю³.

Правові приписи ст. 14 та п.п. 269.1.1. та 269.1.2. п. 269.1. ст. 269 Податкового кодексу України окреслюють коло категорій платників земельного податку:

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/ed20181204/sp:side#Text>

³ Кригіна Д. Г. Правове регулювання податків на майно в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 198 с. С. 129.

а) власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) – юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які відповідно до приписів чинного законодавства набули права власності на землю в Україні;

б) землекористувачі – юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди¹.

Право землекористування в юридичній та землевпорядній науках визначається як:

порядок, умови і форми користування землею, що належить окремим особам, колективам чи державі;

система господарського та іншого використання землі, що склалась у країні під дією об'єктивних чинників або запроваджена державою². Відповідно до Земельного кодексу України, крім оренди землі, поняття якої визначене статтею 1 Закону України «Про оренду землі», – засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності³, існують інші форми землекористування:

на правах постійного користування – це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку (ст. 92 Земельного кодексу України);

на правах сервітуту – право власника або землекористувача земельної ділянки чи іншої заінтересованої особи на обмежене платне або безоплатне користування чужою земельною ділянкою (ділянками) (стаття 98 Земельного кодексу України);

на правах суперфіцію – право користування чужою земельною ділянкою для забудови (ст. 1021 Земельного кодексу України);

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Сидорко В. П. Зародження землевпорядної науки. Вісник Чернігівського національного педагогічного університету. Серія: Педагогічні науки. 2013. Вип. 108.1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VchdpuP_2013_1_108_57

³ Про оренду землі : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text>

на правах емпфітевзису – право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (ст. 1021 Земельного кодексу України)¹.

Крім цього, чинне земельне законодавство регулює право землекористування на умовах концесії (концесійне землекористування), яке слід розглядати як самостійний вид користування строкового та платного володіння земельною ділянкою державної або комунальної власності на підставі договору концесії (ст.ст. 94 та 123 Земельного кодексу України)².

Об'єкти оподаткування земельним податком визначаються ст. 270 Податкового кодексу України: земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності³.

База оподаткування земельним податком, відповідно до ст. 271 Податкового кодексу України, визначається з нормативно грошової оцінки земельних ділянок (з урахуванням коефіцієнта індексації) та у випадку, якщо така оцінка не проведена, з площі земельних ділянок⁴.

Обов'язкове проведення нормативної грошової оцінки земель обумовлено ст. 13 Закону України «Про оцінку земель», яка, відповідно до ст. 18 Закону, проводиться:

не рідше ніж 1 раз на 5–7 років стосовно земельних ділянок, розташованих у межах населених пунктів незалежно від їх цільового призначення та земельних ділянок сільськогосподарського призначення, розташованих за межами населених пунктів;

не рідше ніж 1 раз на 7–10 років стосовно земельних ділянок несільськогосподарського призначення, розташованих за межами населених пунктів⁵.

Нормативною грошовою оцінкою земельних ділянок п.п. 14.1.125 п. 14.1 ст. 14 Кодексу та ст. 1 Закону України

¹ Земельний кодекс України: Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>

² Там само.

³ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁴ Там само.

⁵ Про оцінку земель : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>

«Про оцінку земель» визначають капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений відповідно до законодавства центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин, яким є Державна служба з питань геодезії, картографії та кадастру¹.

Відповідно до ст. 289 Податкового кодексу України нормативна грошова оцінка земель підлягає індексації. Коефіцієнт індексації грошової оцінки земель, на який індексується оцінка сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення, розраховується станом на 1 січня поточного року². Цей коефіцієнт застосовується кумулятивно залежно від дати проведення нормативної грошової оцінки земель³.

Рішення місцевих рад, якими затверджуються нормативні грошові оцінки земельних ділянок, підлягають оприлюдненню до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, у якому планується застосування такої оцінки⁴.

Стаття 273 Податкового кодексу України обумовлює особливості оподаткування земельних ділянок, наданих на землях лісгосподарського призначення (незалежно від місцезнаходження). Так, податок за лісові землі складається із земельного податку та рентної плати, що визначається податковим законодавством. Ставки податку за один гектар нелісових земель, які надані у встановленому порядку та використовуються для потреб лісового господарства, встановлюються за загальними правилами, визначеними Кодексом⁵.

Наступним елементом структури земельного податку є його ставка – елемент ефективності функціонування фіскального

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>; Про оцінку земель : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>; Положення про Державну службу України з питань геодезії, картографії та кадастру : Постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/15-2015-п#Text>

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

³ Земельний податок. Дебет-кредит: сервіси для бухгалтера. URL: https://services.dtkr.ua/catalogues/tax_rates/32

⁴ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁵ Там само.

механізму будь-якого податку чи збору, яка в правовому механізмі адміністрування земельного податку залежить від кількох, визначених Кодексом чинників:

по-перше, від того, чи проведена нормативно-грошова оцінка земельних ділянок, які обкладаються податком;

по-друге, від призначення земельної ділянки: загального користування – не більше 1 % нормативної грошової оцінки; сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки;

по-третє, від місця розташування земельної ділянки – розташовані за межами населених пунктів – не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки;

по-четверте, від статусу перебування ділянки у постійному користуванні суб'єктів господарювання – не більше 12 % від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки (крім державної та комунальної форми власності)¹.

Як бачимо, граничні та мінімальні розміри ставок встановлюються на законодавчому рівні. При цьому, місцеві ради можуть встановлювати ставки податку на землі, що перебувають у постійному користуванні в розмірі від 1 % до 12 % (включно) від нормативної грошової оцінки таких земель, що вказує на обмеження адміністративного розсуду місцевих рад на встановлення ставок земельного податку на вищезазначені об'єкти оподаткування.

Правовий механізм адміністрування земельного податку передбачає податкові пільги стосовно його сплати фізичними особами, що відрізняє його з-поміж інших податків. Перелік категорій платників, які внаслідок застосування податкової пільги звільняються від сплати земельного податку, встановлено ст. 281 Податкового кодексу України, до них належать: особи з інвалідністю першої і другої групи; фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років; пенсіонери (за віком); ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Крім цього, від сплати податку звільняються на період дії єдиного податку четвертої групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи¹.

Слід зазначити, що застосування пільги не є абсолютним, оскільки законом встановлено обмеження їхнього застосування лише за кожним одним видом використання у межах граничних норм: для ведення особистого селянського господарства – до 2 га; для будівництва та обслуговування житлового будинку; у селах – до 0,25 га, у селищах – до 0,15 га, у містах – до 0,10 га; для індивідуального дачного будівництва – до 0,10 га; для будівництва індивідуальних гаражів – до 0,01 га; для ведення садівництва – до 0,12 га.

Стаття 282 Податкового кодексу України встановлює перелік категорій юридичних осіб, на яких поширюються пільги щодо сплати земельного податку, серед яких варто зазначити: громадські об'єднання осіб з інвалідністю України, їхні санаторно-курортні та оздоровчі заклади та реабілітаційні установи; засновані такими об'єднаннями підприємства та організації, у яких працевлаштовано не менше 50 % осіб з інвалідністю; бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України; дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів; державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку та інші.

Варто зазначити, що у випадку, якщо платники податку, на яких поширюється пільга, передадуть земельні ділянки в оренду, то вони втратять право на застосування пільги. При цьому, таке правило не застосовується до бюджетних установ у випадку надання ними будівель, споруд у тимчасове

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

користування іншим бюджетним установам, дошкільним, загальноосвітнім навчальним закладам незалежно від форм власності і джерел фінансування.

Підставою для нарахування земельного податку є дані Державного земельного кадастру, який містить відомості щодо власників земельних ділянок¹.

Платники податку сплачують плату за землю з часу виникнення права власності на земельну ділянку або права користування нею. У разі припинення права власності або права користування земельний податок сплачується за фактичний час перебування ділянки у власності або користуванні. При цьому для юридичних та фізичних осіб передбачено різний порядок сплати земельного податку. Юридичні особи сплачують земельний податок щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, а фізичні – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення рішення.

У випадку, якщо платник податку не сплачує узгоджену суму земельного податку протягом строків, визначених Податковим кодексом України, такий платник підлягає притягненню до відповідальності у вигляді штрафу у таких розмірах:

при затримці до 30 календарних днів включно, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 % погашеної суми податкового боргу;

при затримці більше 30 календарних днів, наступних за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 % погашеної суми податкового боргу².

У разі якщо контролюючий орган не надіслав (не вручив) у встановлені строки фізичній особі податкове повідомлення-рішення, така особа звільняється від відповідальності за несвоєчасну сплату податкового зобов'язання (ст. 287 Кодексу)³.

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Брикайло Ю. Земельний податок 2020: ставки, пільги, відповідальність. *Dreamdim* : сайт адвоката Юрія Брикайла. URL: <https://dreamdim.ua/uk/zemelnyj-podatok-2020-stavky-pilgy-vidpovidalnist/>

³ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

За наслідками аналізу правового механізму справляння та адміністрування земельного податку можна зробити висновки, що ним є інтегрований у плату за землю обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється з фізичних та юридичних осіб – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів, за ставкою, встановленою органом місцевого самоврядування у рамках, визначених законом, надходження від якого зараховуються до місцевого бюджету за місцем знаходження земельної ділянки.

Орендна плата, як складова плати за землю, на відміну від земельного податку, є категорією договірних відносин між власниками земельних ділянок (територіальними громадами чи державою), унаслідок укладення, у порядку, встановленому законом, договору оренди земельної ділянки – договору про строкове платне володіння та користування земельною ділянкою, необхідної орендарю для здійснення підприємницької та іншої діяльності¹. Саме наявність договору оренди земельної ділянки відповідно до ст. 288.1. Податкового кодексу України є підставою для нарахування орендної плати як фінансового обов'язку за землекористування.

Розмір, умови і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, які встановлюються відповідно до Податкового кодексу України). Відповідно до ч. 3 ст. 21 Закону України «Про оренду землі» обчислення розміру орендної плати за землю здійснюється з урахуванням індексів інфляції, якщо інше не передбачено договором оренди². У той же час Податковий кодекс України п. 288.5 ст. 288 обмежує розмір ставки, яка не може бути меншою за розмір земельного податку³.

З метою запобігання втрат місцевих бюджетів унаслідок грошового знецінення (інфляції) Кодексом передбачено індексацію нормативної грошової оцінки земель.

¹ Земельний кодекс України: Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>

² Про оренду землі : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text>

³ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

За наслідками дослідження категорій «плата за землю» та «земельний податок» можна зробити висновок про їхню відмінність за своїм змістом, оскільки плата за землю є ширшою категорією, що охоплює земельний податок.

Безпосереднє адміністрування податків на майно здійснюють підрозділи адміністрування податків і зборів головних управлінь Державної податкової служби України, до обов'язків яких, поряд з іншими, належить:

забезпечення своєчасного та повного нарахування та сплати податку на майно (податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю);

реалізація законодавчих та нормативно-правових актів, методичних рекомендацій і роз'яснень з питань адміністрування податку на майно;

аналіз надходжень до бюджету податку на майно тощо¹.

2.2. АДМІНІСТРУВАННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

Стимулювання підприємницької діяльності через створення сприятливих умов її оподаткування є одним із основних завдань економічної політики держави. На виконання цього та з метою забезпечення розвитку та підтримки підприємницьких ініціатив, у тому числі малого підприємництва, максимального використання його можливостей для забезпечення економічних національних інтересів, у липні 1998 року було прийнято Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва». Цим нормативно-правовим актом уперше з часів незалежності було запроваджено механізм справляння єдиного податку з певних категорій малого підприємництва. З часу його запровадження у 1999 році єдиний податок для фізичних осіб – підприємців був фіксованим податком у розмірі від 20 грн до 200 грн, ставка якого встановлювалася органами місцевого

¹ Умови проведення конкурсу на зайняття вакантної посади державної служби категорії «В» – головний державний ревізор-інспектор відділу адміністрування податків і зборів з фізичних осіб Тростянецького управління Головного управління ДПС у Вінницькій області. URL: <https://vin.tax.gov.ua/data/normativ/000/003/74470/61GUDPSVV.doc>

самоврядування в залежності від видів підприємницької діяльності. Відповідно до указу, суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, мали право самостійно обирати одну з таких ставок єдиного податку: 6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» та 10 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Крім того, зазначені суб'єкти господарювання звільнялися від сплати: податку на прибуток підприємств; податку на промисел; комунального податку; плати (податку) за землю; збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; збору на спеціальне використання природних ресурсів; збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збору до Державного інноваційного фонду; збору на обов'язкове соціальне страхування; відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; збору на обов'язкове державне пенсійне страхування; внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів; внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення; плати за патенти згідно із Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності»¹.

Н. В. Кожух, розглянувши основні етапи розвитку єдиного податку, визначила, що підвищення податкового навантаження при застосуванні загальної податкової системи поставило на порядок денний розробку основ спрощеного оподаткування. Неодноразові зміни системи спрощеного оподаткування приводили як до зменшення його ролі, так і до підвищення, однак саме ця система дозволила і дозволяє розвиватися малому бізнесу та створює умови для його легалізації².

¹ Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98#Text>

² Кожух Н. В. Адміністрування єдиного податку: сучасний стан та перспективи розвитку (на матеріалах ДПІ у Городнянському районі Головного управління ДФС у Чернігівській області) : автореф. ... «магістр» : 071. Чернівці 2019. 15 с. С. 11.

Введення для окремих категорій платників податків спрощеної системи оподаткування тривалий час супроводжувалося дискусіями щодо її ефективності та тривалими обговореннями низки проєктів спеціального закону, направлено на регулювання правовідносин спрощеного оподаткування, обліку і звітності¹. Відповідно до процедури прийняття законодавчих актів, встановленої на той час Конституцією України, Президент України звернувся до Верховної Ради України з поданням законопроекту. Оскільки зазначений законопроект був відхиленим Верховною Радою України, то регулювання податкових відносин при справлянні єдиного податку до набрання чинності відповідним законом став здійснюватись Указом Президента України.

Таким чином, в Україні набула практичної реалізації теорія оподаткування, відповідно до якої суб'єкти господарювання сплачують податки, залежно від розміру доходів.

Законодавча ініціатива Президента України переслідувала мету захисту законних інтересів суб'єктів малого підприємництва і як захід для легалізації, суб'єктів з низьким порогом отримання доходів – у 200 тис. грн. У червні 1999 року до єдиного податку внесли зміни, піднявши граничний обсяг виручки для фізичних осіб до 500 тис. грн, та юридичних осіб – до 1 млн грн². Цей податок у майже незмінному вигляді існував до часу прийняття у 2010 році Податкового кодексу України.

Поняття спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності визначено ст. 297 Податкового кодексу України, – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює

¹ Проект Закону про вдосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва від 15.06.2009 № 4549-2. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/JF3ID02B>; Проект Закону про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва від 06.10.2009 № 4112-1. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=35072; Проект Закону про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва від 08.02.2010 № 4112-2. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF36802A.html; Проект Закону про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва № 4112 від 27.05.2010. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc2_5_1_J?ses=10007&num_s=&page=231&zp_cnt=20

² Демиденко Л. М., Демиденко В. І. Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва: протиріччя та перспективи. *Финансовые услуги*. 2017. № 6. С. 12–15 (с. 13).

заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності¹.

Результатом запровадження спрощеної системи оподаткування стало зростання кількості платників єдиного податку майже в 14 разів (з 95 тис. осіб до 1304,5 тис. осіб) і надходжень до бюджету від сплати єдиного податку в 32 рази (з 127 млн грн у 1999 р. до 4107,6 млн грн у 2009 р.). Суб'єкти-«спрощенці» створили понад 2,5 млн робочих місць, і в 2009 р. частка зайнятих у СМП-«спрощенців» у загальній кількості зайнятих у СМП склала майже 40 %².

За даними Державної служби статистики України та Казначейської служби України частка єдиного податку в доходах місцевих територіальних громад упродовж 2015–2020 років коливається від 3 % до 6,29 %, а в структурі місцевих податків і зборів від 40 % до 48 %³. Зазначені показники характеризують єдиний податок як такий, що стабільно зміцнює свої позиції, абсолютна величина якого у загальній структурі податків і зборів із кожним роком збільшується, надходження від якого до місцевих бюджетів має потенціал для подальшого зростання за рахунок розширення кола платників, формування сприятливих умов для розвитку підприємництва і, як наслідок, зміцнення фінансової спроможності територіальних громад.

Т. В. Тучак та О. П. Линник вказали на переваги спрощеної системи оподаткування, зазначивши в переліку переваг: простоту реєстрації платників податків та ведення обліку підприємства; зменшення податкового тиску зі сторони контролюючих органів на платників; спрощення розрахунку податкового зобов'язання перед державою; скорочення кількості звітності, яку необхідно подавати до контролюючих органів; можливість для третьої групи платників самостійно обрати ставку

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Зауваження до проекту Концепції проекту Закону України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», Ради підприємців при Кабінеті Міністрів України. URL: <http://www.radakmu.org.ua/uk/accomodation/3091.html>

³ Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>; Казначейська служба України. URL: <http://www.treasury.gov.ua>

оподаткування; полегшення контролю зі сторони держави за нарахуванням і сплатою податків; зменшення кількості порушень платників при нарахуванні та складанні звітності, на відміну від загальної системи¹.

Єдиний податок (коди бюджетної класифікації 18050000, 18050100, 18050200, 18050300, 18050400, 18050500²) є складовою спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, правове регулювання якої здійснюється нормами Глави 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» Податкового кодексу України (статті 291–300). Юридична особа чи фізична особа – підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим Податковим кодексом України.

Саме через сплату єдиного податку, який надходить до місцевих бюджетів громад, полягає спрощеність системи оподаткування.

Особливістю адміністрування єдиного податку, що справляється при застосуванні спрощеної системи оподаткування обліку та звітності, – це поділ групи платників єдиного податку.

Перша група – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Друга група – фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними

¹ Тучак Т. В., Лінник О. П. Напрями реформування спрощеної системи оподаткування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2020. № 3. С. 306–311 (с. 308).

² Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v00112011-11/ed20181204/sp:side#Text>

у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

При цьому приписі абзацу шостого п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України виключають віднесення до другої групи фізичних осіб – підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи – підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи.

Третя група – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Четверта група – сільськогосподарські товаровиробники: а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків; б) фізичні особи – підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», за умови виконання сукупності таких вимог:

здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;

провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;

не використовують працю найманих осіб;

членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні ч. 2 ст. 3 Сімейного кодексу України;

площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів¹.

Платники податків, які вибрали спрощену систему оподаткування та сплату єдиного податку, звільняються від нарахування, сплати та подання податкової звітності з: податку на прибуток підприємств (для юридичних осіб); податку на доходи фізичних осіб у частині доходів підприємця, що отримані в результаті його господарської діяльності (фізичні особи першої – третьої груп); податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт і послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, за виключенням ПДВ, що сплачується фізичними та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку 3 %, а також четвертої групи платників податку; рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи².

П.п. 291.5 ст. 291 Кодексу встановлює перелік видів підприємницької діяльності, здійснюючи, які суб'єкти господарювання не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп: діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі; обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт та окремі види продажу підакцизних товарів; видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння; видобуток та окремі види реалізації корисних копалин; окремі види діяльності у сфері фінансового посередництва; діяльність з управління підприємствами; окремі види діяльності з надання поштових послуг та послуг зв'язку; діяльність з продажу та організації торгів предметів мистецтва та антикваріату; діяльність з організації, проведення гастрольних заходів.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які відповідають визначеним Кодексом критеріям та є платниками єдиного податку, звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з: податку на прибуток підприємств;

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої – третьої групи (фізичної особи) та оподатковані згідно з Податковим кодексом України; податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку 3 %, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи; податку на майно (у частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи¹.

Однак, вибравши спрощену систему оподаткування, обліку і звітності та відносячись до однієї з першої, другої та третьої груп, сплачуючи єдиний податок, суб'єкт господарювання не звільнений від обов'язку сплати інших обов'язкових платежів, таких як:

єдиний соціальний внесок 22 % від мінімальної заробітної плати за себе та найманого працівника;

для третьої групи, що сплачує ПДВ, також і цей податок;

податок на майно, відмінне від земельної ділянки, не більше 1,5 % від мінімальної заробітної плати за 1 квадратний метр, якщо у власності суб'єкта господарювання перебуває відповідний об'єкт нерухомості;

транспортний податок, якщо у власності суб'єкта господарювання перебуває автомобіль, що є об'єктом оподаткування;

збір за місця для паркування транспортних засобів, якщо суб'єкт господарювання здійснює діяльність із організації забезпечення паркування транспортних засобів.

Таким чином, єдиний податок не можна вважати абсолютно єдиним платежем, що сплачують суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Відомості про суб'єкта господарювання як платника єдиного податку вносяться до Реєстру платників єдиного податку – автоматизованого банку даних, створеного відповідно до ст. 299 Податкового кодексу України для забезпечення: реєстрації та єдиного обліку платників єдиного податку; єдиних принципів ідентифікації платників єдиного податку; контролю за справами єдиного податку; організації суцільного й вибіркового аналізу. Формування та ведення Реєстру здійснює Державна фіскальна служба України.

У Реєстр включаються такі відомості про платника єдиного податку: найменування суб'єкта господарювання, код згідно з ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – підприємця, реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків і мають відповідну відмітку у паспорті); податкова адреса суб'єкта господарювання; місце провадження господарської діяльності; обрані фізичною особою – підприємцем першої та другої груп види господарської діяльності; ставка єдиного податку та група платника податку; дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування; дата реєстрації; види господарської діяльності першої та другої груп; дата анулювання реєстрації¹.

Реєстрація суб'єкта господарювання як платника єдиного податку здійснюється шляхом внесення відповідних записів до Реєстру контролюючим органом за основним місцем обліку суб'єкта господарювання².

Відповідно до п. 293.1 та 293.2 ст. 293 Податкового кодексу України ставки єдиного податку для платників першої та другої груп встановлюються сільськими, селищними та міськими

¹ Болгар О. В., Боксгорн А. В. Реєстри як інструмент податків і зборів : матер. VII Міжн. наук.-практ. онлайн-конф., м. Одеса, 06.11.2020. Одеса : ОДУВС, 2020. 132 с. С. 67–68.

² Наказ Міністерства фінансів України від 16.07.2019 № 308 «Про затвердження форм заяви про застосування спрощеної системи оподаткування, розрахунку доходу за попередній календарний рік, запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку та витягу з реєстру платників єдиного податку». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-19#Text>

радами для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від її виду, у розрахунку на календарний місяць, у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та третьої групи – у відсотках до доходу (відсоткові ставки):

для першої групи платників єдиного податку – у межах до 10 % розміру мінімальної заробітної плати;

для другої групи платників єдиного податку – у межах до 20 % розміру мінімальної заробітної плати¹.

Відповідно до п. 293.3 ст. 293 Кодексу відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі:

3 % доходу – у разі сплати податку на додану вартість за правилами, встановленими Кодексом;

5 % доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

У разі здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності (п. 293.6 ст. 293 ПКУ).

У випадку здійснення платниками єдиного податку першої і другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений п. 293.7 ст. 293 Кодексу для відповідної групи таких платників єдиного податку.

Ставку єдиного податку для 1–2-ї груп встановлюють місцеві ради, і залежить вона від видів діяльності.

Наприклад, Рішенням Одеської міської ради від 23.12.2011 № 1624-VI із змінами, внесеними Рішенням від 26.07.2017², встановлено наступні ставки:

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Про внесення змін до рішення Одеської міської ради від 23 грудня 2011 року № 1624-VI «Про встановлення на території міста Одеси ставок єдиного податку для фізичних осіб – підприємців» : Рішення Одеської міської ради від 08.02.2017 № 1599-VII. URL: <https://omr.gov.ua/ru/acts/council/92751/>

Для першої групи платників єдиного податку в розмірах:

10 % розміру прожиткового мінімуму на всі види діяльності, які дозволені для даної групи платників єдиного податку з усіма обмеженнями та особливостями, викладеними у Податковому кодексі України;

2 % розміру мінімальної заробітної плати для інвалідів 1 та 2 групи, учасників війни та учасників бойових дій, які здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках з усіма обмеженнями та особливостями, викладеними у Податковому кодексі України.

Для другої групи платників єдиного податку в розмірі 10 % розміру мінімальної заробітної плати на всі види діяльності, які дозволені для даної групи платників єдиного податку з усіма обмеженнями та особливостями, викладеними у Податковому кодексі України¹.

Вінницька міська рада встановила для першої групи фізичних осіб-підприємців ставку величиною 10 % до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, а для другої групи 20 % до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, за виключенням наступних видів діяльності:

КВЕД 47.61 «Роздрібна торгівля книгами в спеціалізованих магазинах» згідно ДК 009:2010, КВЕД 47.62 «Роздрібна торгівля газетами та канцелярськими товарами в спеціалізованих магазинах» згідно ДК 009:2010, КВЕД 95.29 «Ремонт інших побутових виробів і предметів особистого вжитку» згідно з ДК 009:2010 – 15 %;

КВЕД 49.39 «Інший пасажирський наземний транспорт, н. в. і. у.» згідно з ДК 009:2010, КВЕД 88.10 «Надання соціальної допомоги без забезпечення проживання для осіб похилого віку та інвалідів» згідно з ДК 009:2010 – 10 %.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників третьої групи встановлюється у розмірі: 2 % доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з Податковим кодексом

¹ Про внесення змін до рішення Одеської міської ради від 23 грудня 2011 року № 1624-VI «Про встановлення на території міста Одеси ставок єдиного податку для фізичних осіб-підприємців»: Рішення Одеської міської ради від 08.02.2017 № 1599-VII. URL: <https://omr.gov.ua/ru/acts/council/92751/>

України; 4 % доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Для платників єдиного податку першої – третьої групи, які перевищили визначені обсяг доходу, ставка єдиного податку встановлюється у розмірі 15 %¹.

Як бачимо, використовуючи приписи дискреційних норм Податкового кодексу України, місцеві ради встановили ставки за вибраними на власний розсуд критеріями: Одеською міською радою – соціальний критерій з метою підтримки певних соціальних категорій платників єдиного податку, а Вінницькою міською радою застосовано критерій регулювання ринку певних видів діяльності.

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках від бази оподаткування, визначеної ст. 2921.2 Податкового кодексу України):

для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95;

для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57;

для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57;

для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19;

для земель водного фонду – 2,43;

для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33².

Відсутність законодавчо визначеного поняття єдиного податку створює умови для наукового синтезу цієї категорії.

¹ Про встановлення місцевих податків і зборів та затвердження Порядків їх справляння : Рішення Вінницької міської ради від 23.01.2015 № 1984. URL: <https://www.vmr.gov.ua/Docs/CityCouncilDecisions/2015/%E2%461984%023-01-2015%0Прo%20встановлення.pdf>

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Так, автори навчального посібника «Оподаткування суб'єктів господарювання» за загальною редакцією В. П. Хомутенко пояснюють категорію «єдиний податок» як встановлений державою консолідований податок для визначеної частини юридичних осіб, який замінює справляння певної сукупності передбачених законодавством податків і зборів та зараховується до місцевих бюджетів, характеризується добровільністю обрання платниками його сплати та має на меті спрощення оподаткування доходів цих суб'єктів підприємницької діяльності¹.

Л. М. Демиденко та Л. І. Демиденко пояснюють єдиний податок як місцевий податок, фіксовані ставки якого встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць та надходить до місцевого бюджету².

У літературі зустрічаються більш лаконічні визначення:

єдиний податок – податок, що сплачують суб'єкти господарської діяльності на спрощеній системі оподаткування, основний підприємницький податок;

єдиний податок – прямий, місцевий податок, що сплачується юридичними особами, які відповідають критеріям, установленим податковим законодавством³.

Платники єдиного податку, що відносяться до першої та другої груп, відповідно до п. 295.1 ст. 295 Податкового кодексу України, сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Нарахування авансових внесків для таких платників єдиного податку здійснюється контролюючими органами на підставі поданої ними заяви, зокрема щодо розміру обраної ставки

¹ Оподаткування суб'єктів господарювання : навч. посіб. / В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова ; за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса : ВМВ, 2014. 418 с. С. 356.

² Демиденко Л. М., Демиденко В. І. Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва: протиріччя та перспективи. *Финансовые услуги*. 2017. № 6. С. 12–15 (с. 14).

³ Облік і звітність підприємств у системі оподаткування : навч. посіб. / М. І. Бондар, Л. Г. Ловінська, Н. М. Лисенко та ін. ; за заг. ред. М. І. Бондаря, Н. М. Лисенко ; передм. Т. І. Єфименко. Київ : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. 584 с. С. 454.

єдиного податку, заяви стосовно періоду щорічної відпустки (п. 295.2 Кодексу)¹.

Платники податку, що відносяться до першої та другої груп, можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року. Слід зауважити, що місцеві ради наділені повноваженнями своїми рішеннями змінювати раніше встановлені ставки єдиного податку. У такому випадку податок сплачується за такими ставками не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом².

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал (п. 295.3 ст. 295 Кодексу)³.

Реалізація принципу справедливості при адмініструванні єдиного податку проявляється при застосуванні так званої «податкової відпустки», коли платники єдиного податку, віднесені до першої та другої груп, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки (пункт 295.5 Кодексу), за умови, якщо вони працюють самостійно, тобто не використовують працю найманих осіб. Щоб скористатись правом на відпустку, платникам необхідно подати до територіального органу ДПС заяву у довільній формі, у якій зазначити період запланованої відпустки. Спеціального терміну для подання заяви щодо періоду щорічної відпустки нормами Податкового кодексу України не передбачено. З метою уникнення порушення терміну щодо сплати авансових платежів заяву щодо періоду щорічної відпустки органи ДПС рекомендують подавати до початку відпустки. Звільнення від сплати єдиного податку відповідно до п. 295.5 ст. 295 Податкового кодексу України можливе також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листоків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів⁴.

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

³ Там само.

⁴ Там само.

При цьому, на період відпустки платники єдиного податку не звільняються від сплати єдиного соціального внеску, який необхідно сплатити в розмірі не менше мінімального страхового платежу. Якщо під час відпустки платник отримує дохід, то у нього виникає обов'язок сплатити єдиний податок, адже отримання коштів є підтвердженням ведення ним господарської діяльності.

До платників третьої групи звільнення від сплати єдиного податку за правилами «податкової відпустки» не застосовується. Адже вони сплачують не фіксовану ставку єдиного податку, а відсоткову – від фактично отриманого доходу за звітний період. За таких обставин перебування платника єдиного податку третьої групи у відпустці не впливає на порядок нарахування та сплати єдиного податку за відповідний звітний період.

Відповідно до п.п. 2 п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України однією з умов застосування фізичною особою – підприємцем за правилами другої групи платників єдиного податку спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, є здійснення господарської діяльності з надання послуг платникам єдиного податку та/або населенню. Тому надання послуг платникам податків, що застосовують іншу систему оподаткування, наприклад загальну, є порушенням умов застосування правил спрощеної системи. При недотриманні умов обраної групи єдиного податку фізична особа – підприємець втрачає право перейти на сплату єдиного податку для інших груп шляхом подання заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного кварталу (п.п. 298.1.5 п. 298.1 ст. 298 Кодексу)¹.

У разі порушення умов перебування на другій групі платників єдиного податку суб'єкт господарювання зобов'язаний:

перейти на сплату інших податків і зборів з першого числа місяця, що настає за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснювалася така діяльність (п. 9 п.п. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 Податкового кодексу); такий порядок переходу вважається відмовою від спрощеної системи оподаткування. При цьому

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

для відмови суб'єкту господарювання не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року) слід подати до контролюючого органу відповідну заяву (п. 298.2 ст. 298 Кодексу);

до отриманого доходу за договором про надання послуг юридичній особі застосувати ставку єдиного податку в розмірі 15 % (п. 293.4 ст. 293 Кодексу);

відобразити в квартальній податковій декларації наростаючим підсумком окремо такі доходи (п.п. 296.5.5 п. 296.5 ст. 296 Кодексу);

подати декларацію за податковий (звітний) квартал, у якому подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, з наростаючим підсумком з початку року протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (п.п. 49.18.2 та 49.18.3 п. 49.18 ст. 49, п.п. 298.2.2 п. 298.2 ст. 298 Кодексу).

Якщо фізична особа – підприємець не виконала перелічені вище вимоги Податкового кодексу України та не перейшла на сплату інших податків і зборів, то анулювання реєстрації платника єдиного податку другої групи проводиться за рішенням контролюючого органу на підставі акта перевірки з першого числа місяця, що настає за кварталом, у якому допущено порушення (п. 299.11 ст. 299 Кодексу). У результаті всі доходи, отримані після дати анулювання реєстрації платника єдиного податку, оподатковуватимуться на загальних підставах¹.

Подача звітності про сплату єдиного податку подається до контролюючого органу за загальними правилами подачі податкової звітності, визначеними п. 49.3. ст. 49 Податкового кодексу України: за податковою адресою платника податків; особисто платником податків або уповноваженою на це особою; надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги». У разі надсилання податкової

¹ Федченко Т. Порушення умов перебування на спрощеній системі оподаткування. Вісник : Офіційне видання державної фіскальної служби України. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/faq/question/883>

декларації поштою, платник податку зобов'язаний здійснити таке відправлення на адресу відповідного контролюючого органу не пізніше ніж за п'ять днів до закінчення граничного строку подання податкової декларації, визначеного цією статтею, а при поданні податкової звітності в електронній формі, – не пізніше закінчення останньої години дня, у якому спливає такий граничний строк¹.

Неофіційні роз'яснення, що зустрічаються в Інтернет мережі на сторінках різних електронних ресурсів про те, що поштове відправлення податкової звітності може здійснюватися лише через поштового оператора «Укрпошта»², вважаємо некоректними, оскільки єдиною кваліфікаційною ознакою суб'єкта надання послуг поштового зв'язку, що міститься у Податковому кодексі України, є те, що таке надсилання повинно здійснюватися за допомогою поштового оператора, а таких за даними Єдиного державного Реєстру операторів поштового зв'язку, станом на 2 лютого 2021 року налічувалось 100³.

Окрім декларації за єдиним податком, платник також зобов'язаний вчасно подати звітність щодо сплати інших податків, зборів та обов'язкових платежів, передбачених чинним законодавством.

За несплату чи несвоєчасну сплату єдиного податку до порушників застосовується відповідальність, визначена ст. 122 Податкового кодексу України.

Для першої та другої груп суб'єктів господарювання за несвоєчасну сплату авансових внесків єдиного податку встановлено штраф, який дорівнює 50 % ставки, встановленої відповідною місцевою радою. Платники податку, які відносяться до третьої групи, сплачують єдиний податок впродовж 10 днів після закінчення граничного строку подання квартальної податкової

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Як ФОП подавати звітність у податкову: онлайн, поштою, особисто. URL: <https://journal.ostapp.com.ua/uk/articles/post/kak-flp-podavat-otcetnost-v-nalogovuu-onlajn-po-pochte-licno>

³ Єдиний державний реєстр операторів поштового зв'язку (станом на 02.02.2021). Портал відкритих даних. URL: <https://data.gov.ua/dataset/56e37791-2fa9-4d18-9373-91e40d7d95ba/resource/6cca84a9-681b-478c-a694-c834c7cc1b59330> Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

декларації. У разі несвоєчасної сплати до них застосовуються штрафні санкції: якщо строк затримки менше 30 днів – у розмірі 10 % погашеної суми боргу, більше 30 днів – у розмірі 20 %. Крім цього, платнику єдиного податку, який прострочив його сплату, нараховується пеня з першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати єдиного податку. Розрахунок пені проводиться за загальними правилами нарахування пені в порядку, визначеному ст. 129 Податкового кодексу України¹.

У випадку застосування контролюючим органом до платника єдиного податку штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення приписів законодавства з питань оподаткування, такому платнику податків надсилаються (вручаються) податкові повідомлення – рішення (п. 116.1 ст. 116 Кодексу)².

У разі наявності підстав для застосування штрафних санкцій за порушення строків сплати податку складається податкове повідомлення-рішення за формою «Ш», за правилами, встановленими Порядком надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204³.

Єдиний податок відповідно до п. 19 ч. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу України надходить до загального фонду бюджетів сільських, селищних, міських територіальних громад.

3 січня 2020 року внаслідок реалізації податкового реформування механізм справляння єдиного податку вносить нові істотні зміни. Перш за все, Законом України від «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей» № 466-IX⁴ та Законом України

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

³ Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015 № 1204. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16#Text>

⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

«Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» № 540-IX у Податковому кодексі України для платників єдиного податку змінюється критерій відповідності для права перебування суб'єктами господарювання на спрощеній системі оподаткування: «Обсяг доходу за календарний рік»¹.

Процес адміністрування єдиного податку повинен сприяти розвитку малого підприємництва, зменшення тіньового сектору економіки та безробіття, збільшенню надходжень до місцевих бюджетів та зниженню рівня соціальної напруги. Перманентне удосконалення адміністративних процедур при справлянні єдиного податку повинне забезпечувати: інформаційну відкритість, чітке, зрозуміле для платника процесу адміністрування єдиного податку; баланс економічних інтересів платників податків та територіальних громад, до бюджетів яких він справляється, а відтак – стимулювання підприємницької ініціативи.

Досягнення мети при виконанні перелічених завдань здійснюється з використанням низки методів адміністрування, у тому числі сервісних, які включають:

- податкове консультування з питань справляння податку, особливостей звітності, податкового та бухгалтерського обліку при застосуванні спрощеної системи оподаткування;

- проведення інформаційних кампаній з використанням засобів масової інформації, щодо роз'яснення питань оподаткування, у тому числі оприлюднення інформації на офіційних вебсайтах Державної податкової служби і її територіальних відділень та органів місцевого самоврядування, а також на Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі «ЗІР», що адмініструється Державною податковою службою;

- спрощення формальних процедур отримання дозволів/ліцензій; удосконалення нормативно-правових актів органів місцевого самоврядування.

Окремої уваги заслуговують особливості адміністрування єдиного податку в умовах законодавчих обмежень

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

на проведення певних видів господарської діяльності суб'єктів господарювання, запроваджених органами публічної адміністрації, у зв'язку із поширенням в Україні коронавірусної хвороби (COVID-19).

Так, 4 грудня 2020 р. було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо соціальної підтримки платників податків на період здійснення обмежувальних протиепідемічних заходів, запроваджених з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2» № 1072-IX, який набрав чинності 10.12.2020. Зазначеним Законом Податковий кодекс України доповнено п. 529 підрозділу 10 розділу XX, відповідно до приписів якого платники єдиного податку першої групи звільняються від сплати єдиного податку за грудень 2020 року та січень – травень 2021 року (крім випадків порушення такими платниками, встановлених главою 1 розділу XIV Податкового кодексу України умов застосування першої групи платників єдиного податку). При цьому ставки єдиного податку для першої групи платників єдиного податку, встановлені у порядку, визначеному п. 293.2 ст. 293 ПКУ, за такі періоди не застосовуються¹.

Визначені Податковим кодексом України особливості адміністрування дослідженого податку дають підстави ствердити, що єдиний податок – це встановлений Податковим кодексом України загальнообов'язковий платіж, розмір якого розраховується за фіксованою ставкою, встановленою сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади, чи залежно від суми доходу, та який сплачується суб'єктами господарювання, що є резидентами України, не мають податкового боргу, займаються дозволеними видами підприємницької діяльності та відповідають критеріям однієї з чотирьох груп, визначених Податковим кодексом України.

Незважаючи на вказані вище позитиви спрощеної системи оподаткування, вразливим місцем залишаються: проблеми недекларування частини доходів, неможливість

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

проконтролювати обсяги операцій, непрозора система власності, регресивність щодо доходів платників. Проте, без реальної реформи фіскальної служби, відновлення довіри громадян до податкових органів скасування спрощеної системи загрожує великими політичними ризиками.

Спрощена система оподаткування дає змогу суб'єктам малого підприємництва не стільки зменшити податкове навантаження, викликане необхідністю сплати чисельного переліку податків, скільки захищає від податкового свавілля фіскальних органів та дозволяє скоротити витрати часу та зусиль на ведення податкового обліку та звітності.

2.3. АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ЗБОРІВ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА

Полеміка з питань проблеми розмежування податків і зборів, як самостійних правових та економічних категорій, часто піднімається в науковій літературі. Вважається, що збори є тими платежами, що не мають конкретного цільового призначення, охоплюють широке коло платників – юридичних і фізичних осіб та стягуються лише до місцевих бюджетів держави, зазначає В. А. Шаміна. У той же час ми зустрічаємо твердження, що збори – це цільові надходження, вони необхідні для фінансування певних заходів і мають таким чином чітку цільову прив'язку. Остання позиція, на нашу думку, вважається слушною, оскільки відповідає поняттю «збір», визначеному законом¹.

Туристичний збір, будучи складовою сучасної національної податкової системи, у доходах Зведеного бюджету України, одержаних від надходження місцевих податків і зборів, представлений мізерною часткою². У той же час окремі адміністративно-територіальні одиниці, що володіють розвиненими рекреаційними ресурсами, можуть сформувати істотну

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Державна казначейська служба України. Звіти про виконання Зведеного бюджету України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

частку доходу місцевого бюджету. Наприклад, дохід Києва від туристичного збору за 2018 рік складав 32,9 млн гривень, за 2019 рік – понад 63 млн гривень¹.

Доходи від туристичного збору на Одещині за 2019 рік становлять 21,4 млн гривень, що на 84,5% більше у порівнянні з показниками 2018 року. В Одесі – 11,6 млн грн; Білгород-Дністровському – 4,7 млн грн.; Ізмаїлі – 241,1 тис. грн. Серед районів Одеської області лідерами у 2019 році стали Овідіопольський – 465,2 тис. грн, Лиманський – 288,9 тис. грн, Білгород-Дністровський – 184,8 тис. грн, Кілійський – 136,6 тис. грн, Татарбунарський (117,6 тис. грн). Серед новостворених ОТГ у 2019 році лідерами були Шабівська (1 млн грн) та Дальницька (1,5 млн грн).

У 2020 році в Одесі зібрано 7,6 млн грн. У Києві 34 млн грн, у Львівській області – 11 млн грн. У 2021 році в Одесі планується зібрати 12,5 млн грн².

Попри те, що 2020 рік через карантинні обмеження був провальний у сфері туризму, місцеві бюджети від сплати туристичного збору отримали загалом по Україні 130,6 млн гривень³.

В Івано-Франківській області лідерами за надходженнями туристичного збору у 2020 році стали Яремчанська міська рада – 2 млн 932 тис. грн, Івано-Франківська об'єднана територіальна громада – 641,1 тис. грн, при тому, що встановлені урядом карантинні обмеження, пов'язані з поширенням Covid-19, негативно вплинули на ділову активність туристичної індустрії, знизивши доходи від туристичного збору майже на 50 %⁴. За звичних умов доходи від туристичного збору деяких

¹ Дохід Києва від туристичного збору за минулий рік склав понад 63 мільйони гривень. Офіційний портал Києва : Закон України. URL: https://kyivcity.gov.ua/news/dokhid_kiyeva_vid_turistichnogo_zboru_za_minuliy_rik_sklav_ponad_63_milyoni_griven/

² Стратегія розвитку Одеської області на період 2021–2027 роки : Рішення Одеської обласної ради від 03.03.2020 № 1228-VII. URL: <https://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2020/05/strategiya-rozvytku-odeskoji-oblasti-na-period-2021-2027-roky.pdf>

³ Скільки грошей в бюджет приносить туризм в Україні? Підсумки 2020 року. URL: <https://omore.city/articles/126270/turizm-v-ukraini-skilki-groshej-pishlo-v-byudzhet>

⁴ На Івано-Франківщині оприлюднили доходи від туристичного збору. Укрінформ. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-tourism/3092800-na-ivanofrankivsini-opriludnili-dohid-vid-turistichnogo-zboru.html>

місцевих бюджетів, наприклад села Косонь Берегівського району Закарпатської області та села Новофедорівка Голопристанського району Херсонської області, становили 10–11-тивідсоткову частку¹. У той же час, за наслідками аналізу практики справляння туристичного збору в м. Суми А. О. Бойко та А. М. Миронова дійшли висновку, що зазначений збір «майже не виконує свою фіскальну функцію»².

Туристичний збір як феномен фінансових та податкових відносин не залишається поза увагою науковців як правових, так і економічних наук. Так, з позиції регулювання механізму оподаткування суб'єктів туристичної діяльності цей податок досліджували М. В. Гончаренко, О. Г. Кучабський³ та О. Г. Розметова⁴. Адміністративно-правові аспекти туристичного збору в Україні та окремі питання його адміністрування аналізували Н. Л. Гресь, К. К. Недоступ⁵ та А. М. Чвалюк⁶. Фіскальну функцію туристичного збору на прикладі окремих міст дослідили О. І. Вуйцик⁷, А. О. Бойко, А. М. Миронова⁸ та інші.

Незважаючи на вагомий доробок дослідників, питання адміністрування туристичного збору, у зв'язку з нейтралізацією впливу на його справляння вартісних чинників, потребують поглибленого вивчення.

¹ Недоступ К. К. Туристичний збір: аналіз правового регулювання порядку справляння. *Економічна теорія та право* : зб. наук. пр. / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2020. № 1 (40). С. 142–161 (с. 141).

² Бойко А. О., Миронова А. М. Роль місцевих податків і зборів у формуванні місцевого бюджету. *Молодий вчений*. 2016. № 4. С. 19–24. С. 22.

³ Кучабський О. Г., Гончаренко М. В. Розвиток системи місцевого оподаткування в Україні. *Публічне управління: теорія та практика*. 2012. № 3 (11). С. 122–126.

⁴ Розметова О. Г. Державне регулювання оподаткування суб'єктів туристичної діяльності. *Інноваційна економіка*. 2012. № 9. С. 235–240.

⁵ Гресь Н. Л., Недоступ К. К. Туристичний збір: обліково-економічні та правові аспекти справляння. *Наукові праці НДФІ*. 2019. № 4. С. 125–140.

⁶ Чвалюк А. М. Законодавчі неузгодженості при адмініструванні туристичного збору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2014. Вип. 2 (5). С. 133–142.

⁷ Вуйцик О. І. Вплив податкового регулювання на інвестиційну діяльність у рекреаційно-туристичному комплексі України. *Вісник Львівського університету. Серія: Міжнародні відносини*. 2012. Вип. 29 (2). С. 35–44.

⁸ Недоступ К. К. Туристичний збір: аналіз правового регулювання порядку справляння. *Економічна теорія та право* : зб. наук. пр. / Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2020. № 1 (40). С. 142–161.

Адміністрування туристичного збору, який регулюється низкою правових норм ст. 268 Податкового кодексу України, є фіскальним аналогом курортного збору, що був встановлений одним із перших нормативно-правових актів незалежної України у галузі податкового права Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори». Відповідно до Декрету курортний збір справлявся з громадян, які прибули в курортну місцевість¹. Перелік населених пунктів, які відносились до курортних, був затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.1996 № 1576².

Важливою віхою розвитку у вигляді кардинального реформування адміністрування туристичного збору є внесення змін до частини його ставки. Свого часу базою оподаткування виступала вартість періоду проживання (ночівлі) в місцях, визначених п.п. 268.5.1 п. 268 ст. 268 Податкового кодексу України (у попередній редакції), за вирахуванням податку на додану вартість. До вартості проживання не включалися витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду. Після вступу в законну силу положень Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо поліпшення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» ставка збору в Податковому кодексу України диференціюється в залежності від виду туризму, а саме не більше 0,5% – для внутрішнього туризму і в межах 5%, якщо мова йде про в'їзний туризм. Крім того, тепер її обчислення відбувається в залежності від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

На нашу думку, такий підхід є більш обґрунтованим з точки зору принципу соціальної справедливості і рівності

¹ Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 № 56-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>

² Про затвердження переліку населених пунктів, віднесених до курортних : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.1996 № 1576. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-96-п#Text>

всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Додаткові блага у вигляді модернізованих меблів, більш розвиненої інфраструктури самого місця проживання (ночівлі) і в цілому більш комфортні умови для перебування і так оплачуються особою і становлять «вартість проживання», а розміщення об'єктів на більшій площі, у престижному районі або отримання прибутку у великому обсязі пов'язано з іншими податковими платежами, працю якого було нами проаналізовано в окремому дослідженні¹.

Законодавче визначення туристичного збору настільки лапідарне, що зовсім не розкриває його організаційно-правової сутності. Відповідно до приписів п. 268.1 ст. 268 Податкового кодексу України туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету².

Загальний Код бюджетної класифікації туристичного збору 18030000; Код бюджетної класифікації туристичного збору, сплачений юридичними особами 18030100; Код бюджетної класифікації туристичного збору, сплаченого фізичними особами 18030200³.

Зміст туристичного збору, порядок його справляння та його кореляції до отримуваних благ для платників цього збору, якими виступають громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, що прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад про встановлення туристичного збору та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 Податкового кодексу України⁴.

¹ Боксгорн А. В. Актуальные проблемы правового регулирования взимания туристического сбора в Украине. *LEGES VIATA*. 2019. № 4/2 (328). С. 18–21 (с. 19).

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

³ Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/ed20181204/sp:side#Text>

⁴ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Зі змісту цитованої норми та п. 10.3 ст. 10 Податкового кодексу України вбачається, що місцеві ради в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання про встановлення туристичного збору. Іншими словами, місцеві ради мають право самостійно ухвалювати рішення про встановлення такого збору на території своєї юрисдикції.

Крім цього, місцеві ради наділені повноваженнями самостійно вирішувати питання про розмір ставки туристичного збору, у межах розмірів, закріплених у п.п. 268.3.1 Податкового кодексу України: для внутрішнього туризму – до 0,5 % та до 5 % – для візного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення.

Наприклад, Одеською міською радою, Вилківською міською радою Ізмайльського району встановлена єдина ставка у розмірі 0,5 % для внутрішнього та візного туризму, що з урахуванням мінімального розміру заробітної плати на 2021 рік становить 30 грн за одну добу проживання (ночівлі)¹; Білгород-Дністровською міською радою встановлено ставку у розмірі 0,3 % для обидвох категорій туризму²; Южненською міською радою встановлені максимальні ставки, передбачені Кодексом, 0,5 % та 5 % від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, відповідно³; Київською міською радою – 0,4 % та 1 % відповідно⁴.

Львівська міська рада застосувала диференційований підхід до встановлення ставки туристичного збору:

¹ Про внесення змін до рішення Одеської міської ради від 31 січня 2011 р. № 278-VI «Про встановлення туристичного збору : Рішення Одеської міської ради від 30.01.2019 № 4192-VII. URL: <https://omr.gov.ua/ua/acts/council/114602/>; Про встановлення туристичного збору на території Вилківської міської ради: Рішення Вилківської міської ради від 2.06.2020. № 1377. URL: <https://vykivska-gromada.gov.ua/docs/399249/>

² Про встановлення місцевих податків і зборів на території міста Білгорода-Дністровського : Рішення Білгород-Дністровської міської ради від 18.06.2019 № 927-VII. URL: https://bilgorod-d.gov.ua/page/pro_miscevi_podatki_ta_zbori_mista_bilgoroda-dnistrovskogo_na_2018_rik

³ Проект рішення «Про встановлення ставок туристичного збору на території міста Южного». URL: <http://yuzhny.gov.ua/namr/47973>

⁴ Про внесення змін до Рішення Київської міської ради від 23 червня 2011 року № 242/5629 «Про встановлення місцевих податків і зборів у місті Києві» : Рішення Київської міської ради від 31.01.2019 № 2/6658. URL: <http://kyiv.sfs.gov.ua/rishennya-mistsevih-rad-/podatok-na-mayno/plata-za-zemlyu/>

при вартості тимчасового розміщення для однієї особи за одну добу до 350 грн включно – 0,2 %, від 350 грн до 750 грн включно – 0,3 %, від 750 грн до 1200 грн включно – 0,4 %, від 1200 грн – 0,5 %¹.

Ухвала рішень про встановлення максимальних ставок туристичного збору є цілком зрозумілою, адже за таких обставин місцеві ради, використовуючи допустиму ставку, намагаються максимально забезпечити наповнення дохідної частини відповідних місцевих бюджетів. У той же час, видається зрозумілим і встановлення менших ставок – забезпечити економічну привабливість отримуваних туристичних благ.

Приписи п.п. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України обумовлюють, що у разі, якщо місцева рада не ухвалила рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами Кодексу, такі податки до ухвали рішення стягуються, виходячи із норм кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок². Отже, з урахування норм, встановлених п.п. 268.3.1 п. 268.3 ст. 268, мінімальним розміром ставки збору, у випадку не прийняття місцевою радою рішення про встановлення ставки, застосовується нульова податкова ставка туристичного збору. Іншими словами, збір з потенційних платників не стягується.

П.п. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 Податкового кодексу України встановлює допустимий перелік місць проживання (ночівлі), у яких, за рішенням місцевої ради, може здійснюватися справляння збору:

а) готелі, кемпінги, мотелі, гуртожитки для приїжджих, хостели, будинки відпочинку, туристичні бази, гірські притулки, табори для відпочинку, пансіонати та інші заклади готельного типу, санаторно-курортні заклади;

б) житловий будинок, прибудова до житлового будинку, квартира, котедж, кімната, садовий будинок, дачний будинок, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі)³.

¹ Про встановлення ставок туристичного збору. Ухвала Львівської міської ради від 11.03.2019 № 4709. URL: [https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly.nsf/\(SearchForWeb\)/A7753F4A788760DDC22583C4002F8712?OpenDocument](https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly.nsf/(SearchForWeb)/A7753F4A788760DDC22583C4002F8712?OpenDocument)

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

³ Там само.

Дискреційна формула виражена особовим дієсловом «може» підкреслює право місцевої громади самостійно ухвалювати чи не ухвалювати рішення щодо стягування збору, а також те, що таке стягування здійснюється виключно за рішенням місцевої ради.

П.п. 268.5.2 п. 268.5 ст. 268 Кодексу встановлює допустимий перелік податкових агентів, які встановлюються місцевими радами для справляння збору. Такими можуть бути:

юридичні особи; філії відділення та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб, що надають послуги з тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента; фізичні особи – підприємці, які надають послуги з тимчасового розміщення осіб у місцях проживання (ночівлі);

квартирно-посередницькі організації, які направляють неорганізованих осіб з метою їх тимчасового розміщення у таких місцях проживання (ночівлі), як: житлові будинки, прибудови до житлових будинків, квартири, котеджі, кімнати, садові будинки, дачні будинки, будь-які інші об'єкти, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

юридичні особи, які уповноважуються місцевою радою справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Перелік податкових агентів, визначених місцевою радою, та інформація про них розміщуються та оприлюднюються на офіційних вебсайтах цих рад¹.

Наприклад, з інформації, що міститься на офіційному вебсайті Одеської міської ради, вбачається, що радою визначено 437 податкових агентів, уповноважених на стягнення туристичного збору. При цьому, вбачається, що значний обсяг інформації про певних податкових агентів, у супереччю вимогам закону, на вебсайті не розміщено². А моніторинг офіційного сайту Київської міської ради (режим доступу <https://kmr.gov.ua/>)

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Туристичний збір. Офіційний сайт міста Одеси. URL: <https://omr.gov.ua/ua/business/tax/turisticheskiy-sbor/>

на предмет оприлюднення інформації про перелік податкових агентів стягування туристичного збору, визначених органом місцевого самоврядування міста Києва, не дав позитивних результатів.

Податковий кодекс України не визначає переліку інформації про податкових агентів стягування туристичного збору, що підлягає оприлюдненню та розміщенню на офіційних сайтах місцевих рад. Така правова невизначеність обумовлює різноманітність підходів органів місцевого самоврядування до виконання вимоги закону.

Так, Святогірська міська рада Краматорського району Донецької області в переліку податкових агентів зазначила: найменування суб'єкта господарювання, форму власності та місце знаходження¹. Дніпровська міська рада до інформації про податкового агента включила: код ЄДРПОУ, назву агента, поштовий індекс, адресу, КВЕД та назву виду економічної діяльності². Покровська сільська рада Очаківського району Миколаївської області оприлюднила лише найменування суб'єктів господарювання, визначених податковими агентами³.

П.п. 14.1.277 п. 14.1 ст. 14 Кодексу зазначає, що внутрішній туризм є переміщенням у межах території України громадян України та/або осіб, які постійно проживають на території України, у пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях; візний туризм – прибуття на територію України та/або переміщення в межах території України осіб, які постійно не проживають на території України, у пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях. Таким чином, визначення належності платника туристичного збору до категорій «внутрішній туризм» чи «візний туризм» можна здійснити на підставі документів, що підтверджують громадянство та/або постійне проживання на території України, передбачені п. 1 ст. 13 Закону України

¹ Перелік податкових агентів зі справляння туристичного збору на території Святогірської міської ради. Офіційний сайт Святогірської міської ради. URL: http://svyatogirsk.com.ua/ppa_tz.html

² Перелік податкових агентів, що сплачують туристичний збір. Дніпровська міська рада. URL: https://dniprorada.gov.ua/upload/editor/perelik_podatkovih_agentiv_-_redakciya_vid_28-12-19_1.pdf

³ Перелік податкових агентів, уповноважених на справляння туристичного збору на території Покровської сільської ради. Очаківська районна державна адміністрація. URL: <https://ochakiv.mk.gov.ua/ua/news/?id=67427>

«Про Єдиний державний демографічний реєстр та документи, що підтверджують громадянство України, посвідчують особу чи її спеціальний статус», якими є: паспорт громадянина України; паспорт громадянина України для виїзду за кордон; дипломатичний паспорт України; службовий паспорт України; посвідчення особи моряка; посвідчення члена екіпажу; посвідчення особи на повернення в Україну; тимчасове посвідчення громадянина України; документи, що посвідчують особу та підтверджують її спеціальний статус: посвідчення водія; посвідчення особи без громадянства для виїзду за кордон; посвідка на постійне проживання; посвідка на тимчасове проживання; картка мігранта; посвідчення біженця; проїзний документ біженця; посвідчення особи, яка потребує додаткового захисту¹.

П.п. 268.2.2 п. 268.2 ст. 268 Податкового кодексу України містить вичерпний перелік осіб, які не можуть бути платниками збору. Серед категорій неплатників зазначаються:

особи, які постійно проживають, у тому числі на умовах договорів найму, у селі, селищі або місті, радами яких встановлено такий збір;

фізичні особи-резиденти, які прибули у відрядження або тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі): житлових будинках, прибудовах до житлового будинку, квартирах, котеджах, кімнатах, садових будинках, дачних будинках, будь-яких інших об'єктах, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

особи з інвалідністю, діти з інвалідністю та особи, що супроводжують осіб з інвалідністю I групи або дітей з інвалідністю (не більше одного супроводжуючого);

ветерани війни;

учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів, що мають ліцензію на медичну практику та акредитацію

¹ Про Єдиний державний демографічний реєстр та документи, що підтверджують громадянство України, посвідчують особу чи її спеціальний статус : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5492-17#Text>

центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я;

діти віком до 18 років;

дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади;

члени сім'ї фізичної особи першого та/або другого ступеня споріднення, визначені відповідно до п.п. 14.1.263 п. 14.1 ст. 14 цього Кодексу, які тимчасово розміщуються такою фізичною особою у місцях проживання (ночівлі), що належать їй на праві власності або на праві користування за договором найму;

взяті на облік як внутрішньо переміщені особи відповідно до Закону України «Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб», які тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), житлових будинках, прибудовах до житлового будинку, квартирах, котеджах, кімнатах, садових будинках, дачних будинках, будь-яких інших об'єктах, що використовуються для тимчасового проживання (ночівлі), а інформація про адресу таких місць зазначена в довідці про взяття на облік внутрішньо переміщеної особи як адреса фактичного місця їх проживання/перебування¹.

Усі особи, що належать до визначених Кодексом пільгових категорій, право на застосування податкової пільги повинні підтвердити документально. Закон не визначає спосіб підтвердження особою права на пільгу. Тож, на нашу думку, податкові агенти, вимагаючи в осіб пред'явити відповідний документ, що підтверджує віднесення особи до певної категорії пільговиків, застосовує аналогію закону, оскільки саме шляхом демонстрації відповідного документу здійснюється ідентифікація особи як неплатника податку. Поширена серед податкових агентів справляння туристичного збору практика вимагати фотокопії відповідних документів, на нашу думку, є неправомірною та містить ознаки порушення права на невтручання в особисте життя.

На нашу думку, податковий агент, здійснюючи облік громадян, які тимчасового розміщені в місцях проживання (ночівлі), повинен вносити відомості про наявність податкової пільги

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

в Журнал обліку громадян, які проживають у місці тимчасового розміщення. Для цього пропонуємо Журнал обліку форми № 5-г, затверджений Наказом Держбуду України № 230 від 13.10.2000¹, доповнити колонкою 9 «Пільги щодо сплати туристичного збору».

Контролюючий орган під час перевірки податкового агента, маючи доступ до журналу обліку розміщених осіб та до відповідних державних реєстрів та інших інформаційних ресурсів з даними персоніфікованого обліку фізичних осіб, має юридичну та технічну можливість встановити правомірність звільнення особи від сплати туристичного збору.

Пропозицію Н. Л. Гресь та К. К. Недоступ запровадити Журнал реєстрації осіб, які не є платниками туристичного збору², вважаємо не раціональною, такою, що збільшує перелік документів для обліку надання послуг, а відтак, порушує принципи зручності та економічності податкового обліку.

А. Н. Чвалюк, досліджуючи складності у справлянні туристичного збору, відмітив, що якщо звернутися до підґрунтя його справляння, то ним є те, що особа, яка прибуває у певну місцевість, отримує можливість користуватися певними благами, які в ній знаходяться, й тому, згідно із законодавством, в особи виникає обов'язок сплатити кошти за отримане право. Такий висновок дослідника є логічним та узгодженим із законодавчим визначенням поняття «туризм», поданим статтею 1 Закону України «Про туризм» – тимчасовий виїзд особи з місця проживання в оздоровчих, пізнавальних, професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці, куди особа відїжджає. У той же час турист – особа, яка здійснює подорож по Україні або до іншої країни з не забороненою законом країни перебування метою на термін від 24 годин до одного року без здійснення будь-якої оплачуваної діяльності та із зобов'язанням залишити країну або місце перебування в зазначений термін³.

¹ Про затвердження форм документів первинного обліку та Інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг у ДП «Укркомунобслуговування» : Наказ Держбуду України від 13.10.2000 № 230. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0230241-00#Text>

² Розметова О. Г. Державне регулювання оподаткування суб'єктів туристичної діяльності. *Інноваційна економіка*. 2012. № 9. С. 130, 235–240.

³ Про туризм : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95-вр#Text>

Ситуація, яка існує на сьогодні, характеризується наявністю правових колізій і дискусійних моментів. Відповідно до п.п. 268.4.1 п. 268.4 ст. 268 Податкового кодексу України базою справляння збору є загальна кількість днів тимчасового розміщення в місцях проживання (ночівлі), визначених п.п. 268.5.1 п. 268 ст. 268 Кодексу. Тобто особа, яка перебуває на територію, де стягується цей збір на період ночівлі, зобов'язана сплачувати його в повному розмірі аналогічно з особами, які прибули на добу. З іншого боку, особи, які проведуть на цій території менше часу, ніж встановлено вищезазначеним Законом як критерій віднесення до категорії туристів, апріорі не вважаються туристами і необхідність сплати саме «туристичного збору» ними взагалі здається спірною.

Також не зовсім зрозуміло, з якого моменту починається обчислення часу, проведеного особою на території певної адміністративно-територіальної одиниці, і яким чином можна контролювати правильність цих розрахунків. Таким чином, кореляція між сплатою збору, як обов'язкового платежу до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значущих дій, і отриманням блага вбачається досить не чітко.

Податковий кодекс України не передбачає іншого періоду розміщення для проживання (ночівлі) фізичної особи ніж доба. У разі погодинного розміщення Державна податкова служба України відстоює позицію, що збір слід розраховувати для кожного проживаючого (платника збору) з базою оподаткування – одна доба¹.

Поряд з цим, виникає питання виключення дитячих лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих і санаторно-курортних закладів з переліку платників цього збору. За фактом, юридичні особи різних форм власності, їх філії, відділення та інші відокремлені підрозділи і так не виступають платниками збору, а можуть бути тільки податковими

¹ Індивідуальна податкова консультація від 04.01.2021 № 15/ІПК/99-00-04-03-03-06. Профі Вінс. URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/ipk/16765-15-21.html>

агентами. Представляється можливим припущення, що мова йде про осіб, які перебувають у ці заклади, хоча діти у віці до 18 років і так не потрапляють під оподаткування. Але п.п. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 Податкового кодексу України серед переліку альтернативних місць проживання (ночівлі), розміщення в яких може бути підставою для справляння збору при дотриманні процедури його встановлення, згадують і санаторно-курортні заклади¹. Таким чином, складається ситуація, коли гіпотетично можливий податковий агент, включений до переліку таких, по факту не може ним бути зовсім. У зв'язку з цим, логічним є виключення санаторно-курортних закладів з переліку податкових агентів і внесення змін до п.п. 268.2.2 п. 268.2 ст. 268 Податкового кодексу України, а саме виключення з нього фрази «є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади».

Особливості справляння туристичного збору визначені п. 268.6 ст. 268 Кодексу, які коротко можна охарактеризувати наступним чином:

платник туристичного наперед сплачує податковому агенту суму туристичного збору, розраховану за увесь час користування житлом до свого тимчасового розміщення у місці проживання (ночівлі);

розміщення платника туристичного у місцях проживання (ночівлі) здійснюється після пред'явлення ним документа про сплату збору;

повторне справляння туристичного збору не допускається;

сума надмірно сплаченого збору підлягає поверненню його платнику в порядку визначеному Податковим кодексом України².

Відповідальність за правильність обчислення, повноту утримання, своєчасність перерахування туристичного збору до місцевих бюджетів покладається на податкових агентів.

На підставі вищевикладеного вважаємо за необхідне сформулювати наукове визначення поняття «туристичний збір», яке, у більшій мірі, відображає його фіскальну сутність.

Туристичний збір – це місцевий обов'язковий платіж, що справляється з платника, визначеними податковими

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

агентами, за ставкою, встановленою відповідною сільською, селищною міською радою або радою об'єднаної територіальної громади, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету, контроль за справами якого здійснюють органи Державної податкової служби України.

Збір за місця для паркування транспортних засобів був запроваджений на заміну такому місцевому збору, як збір за парковку автотранспорту, стягування якого здійснювалось відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори»¹. Слід зауважити, що правове регулювання збору мало на той час численні прогалини та неузгодженості у ньому. Свого часу В. В. Письменний звертав увагу на те, що у законодавстві було відсутнє чітке формулювання назви збору. Так, у ст. 15 Закону України «Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування”» № 77/97-ВР цей платіж фігурує як «збір за припаркування автотранспорту», у ст. 1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» його іменують «збором за парковку автомобілів», а у ст. 3 того ж нормативно-правового акту – «збором за парковку автотранспорту». Автор назвав такі розбіжності лексичним недоліком, хоча також звернув у своєму дослідженні увагу на непрозору схему адміністрування «платник–паркувальник – організація – місцевий бюджет»².

Недосконалість правового механізму адміністрування збору дійсно була очевидною, що приводило до значних втрат готівкових коштів, великого сегменту тіньових операторів справляння збору, що в сукупності приводило до його фіскальної малоефективності.

Очевидним є те, що феномен збору за місця для паркування транспортних засобів, порівняно з іншими місцевими податками і зборами, у науковій літературі присвяченій проблемам адміністративного, податкового чи фінансового права, є найменш дослідженим. Зазвичай його сутність, особливості справляння та адміністрування висвітлюють у комплексі з іншими податками і зборами. Порядку його адміністрування торкався

¹ Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 № 56-93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#Text>

² Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах демократичних перетворень : дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Тернопіль, 2008. 297 с. С. 96.

у навчальному посібнику С. Б. Палей¹. З позиції планування та управління фінансовими ресурсами територіальної громади, поряд з іншими місцевими податками та зборами описали механізм адміністрування збору місця для паркування транспортних засобів О. П. Кириленко, Б. С. Малиняк, В. В. Письменний та В. М. Русін². О. В. Костяна та В. В. Ясько аналізували особливості його справляння³. С. О. Магопець та В. В. Шалімов з'ясовували його місце у податковій системі України⁴.

На сьогодні надходження від збору за припаркування автотранспорту склали лише близько 3 % від загального обсягу місцевих податків і зборів, у той час, як у країнах з розвиненими та стабільними традиціями місцевого самоврядування надходження від плати за паркування автомобільного транспорту є одним з найважливіших джерел наповнення місцевих бюджетів. Більше того, діяльність, пов'язана з паркуванням автотранспортних засобів, розвивається як складова індустрії комунальної логістики.

Основними національними нормативно-правовими актами, направленими на адміністрування та справляння збору за місця для паркування транспортних засобів, є: Податковий кодекс України⁵; Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» (у частині повноважень на запровадження місцевих податків і зборів та затвердження їхніх ставок)⁶; Закони України про Державний бюджет України на відповідний рік (у частині встановлення розміру мінімальної заробітної плати

¹ Палей С. Б. Адміністрування податків : навчальний посібник. Донецьк : ДонДУУ, 2014. 279 с.

² Кириленко О. Планування та управління фінансовими ресурсами територіальної громади / О. Кириленко, Б. Малиняк, В. Письменний, В. Русін. Асоціація міст України. Київ : ТОВ «Підприємство «Ві Ен ей», 2015. 396 с.

³ Костяна О. В., Ясько В. В Особливості справляння збору за місця для паркування транспортних засобів на прикладі міста Чугуєва. Миколаївський нац. ун-т ім. В. О. Сухомлинського. 2017. Вип. 16. С. 710–714.

⁴ Шалімова Н. С., Магопець О. А. Сутність та загальні принципи адміністрування податків. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки : зб. наук. праць. Кіровоград : КНТУ, 2007. Вип. 12. Ч. 2. С. 358–368.

⁵ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

⁶ Там само.

на 1 січня кожного року)¹; Постанова Кабінету Міністрів України від 03.12.2009 № 1342 «Про затвердження Правил паркування транспортних засобів»²; Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 115 «Про затвердження Правил зберігання транспортних засобів на автостоянках»³; Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2010 № 258 «Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з користування майданчиками для платного паркування транспортних засобів»⁴; Наказ Міністерства доходів і зборів України від 09.07.2015 № 636 «Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору»⁵, а також рішення сільських, селищних та міських рад, якими встановлено ставки справляння збору на територіях відповідних громад⁶.

Збір, його елементи, особливості встановлення та строки його сплати регулюються ст. 2681 Податкового кодексу України, яка, на відміну від норм ст. 268, що визначає поняття

¹ Про державний бюджет на 2020 рік : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>; Про державний бюджет на 2021 рік : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1082-20#Text>

² Про затвердження Правил паркування транспортних засобів : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.12.2009 № 1342. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1342-2009-п#Text>

³ Про затвердження Правил зберігання транспортних засобів на автостоянках : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 № 115. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/115-96-п#Text>

⁴ Про затвердження Порядку формування тарифів на послуги з користування майданчиками для платного паркування транспортних засобів : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.2010 № 258. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/258-2010-п#Text>

⁵ Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору : Наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2015 № 636. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0912-15#Text>

⁶ Про встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів : Рішення Коломийської міської ради від 27.06.2019 № 3782-47/2019-47. URL: <http://nbkolrada.gov.ua/dt/155628/>; Про внесення змін до рішення Одеської міської ради від 14.12.2017 № 2781-VII; «Про внесення змін до рішення Одеської міської ради від 31 січня 2011 № 281-VI; «Про встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів» : Рішення Одеської міської ради від 20.03.2019 № 4430-VII . URL: <https://omr.gov.ua/ru/acts/council/172942/?print>; Про внесення змін до ухвал міської ради від 27.01.2011 № 120 та від 29.12.2011 № 1072 : Ухвала Львівської міської ради від 20.02.2020 № 6303. URL: [https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly.nsf/\(SearchForWeb\)/E348855D179F4F11C225851B00530F5D?OpenDocument](https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly.nsf/(SearchForWeb)/E348855D179F4F11C225851B00530F5D?OpenDocument)

«туристичний збір», не містить визначення поняття «збір за місця для паркування транспортних засобів», а відтак формулювання його поняття слід здійснювати за наслідками аналізу всіх норм як цієї статті, так і інших статей Кодексу.

П.п. 2681.1.1. п. 2681.1. ст. 2681 Податкового кодексу України передбачено дві категорії платників збору за місця для паркування транспортних засобів: перша – це юридичні особи, їх філії (відділення, представництва) – організації, створені та зареєстровані у встановленому порядку; друга – це фізичні особи-підприємці – громадяни, які здійснюють своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації. Спільною кваліфікаційною ознакою цих суб'єктів є те, що організація та провадження ними діяльності з паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування і спеціально відведених автостоянках здійснюється відповідно до рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад¹.

Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, у якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення збору. Таке рішення разом із переліком осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради відповідному контролюючому органу².

На виконання цього припису, встановленого п.п. 2681.1.2. п. 2681.1. ст. 2681 Податкового кодексу України, Одеська міська рада ухвалила рішення від 27.08.2014 № 5286-VI «Про

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

затвердження переліку спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів на території м. Одеси, у новій редакції», яким, з урахуванням наступних змін, внесених рішеннями міськради від 16.04.2015 № 6536-VI, від 30.06.2016 № 926-VII, від 15.03.2017 № 1813-VII, від 04.10.2017 № 2477-VII, від 25.04.2018 № 3221-VII, від 29.04.2020 № 5954-VII, від 16.09.2020 № 6485-VII, станом на початок лютого 2021 року в місті функціонує 955 спеціальних земельних ділянок, відведених для цілей паркування, площа яких від 33 (одне паркомісце) до 2309,50 (155 паркомісць)¹.

Об'єктом оподаткування збором є земельна ділянка, яка згідно з рішенням місцевої ради спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених ст. 30 Закону України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні»².

О. В. Костяна та В. В. Ясько, досліджуючи особливості справляння збору за місця для паркування транспортних засобів на прикладі міста Чугуєва, зазначили, що для прийняття рішення щодо встановлення ставок збору органу місцевого самоврядування необхідно враховувати декілька моментів:

визначити наявність суб'єктів оподаткування, перелік спеціальних земельних ділянок підприємницької діяльності, відведених для організації та провадження діяльності щодо забезпечення паркування транспортних засобів, У якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів;

¹ Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів на території м. Одеси (місця для паркування), затверджений згідно з додатком № 1 до рішення. URL: <https://www.omr.gov.ua/ru/acts/council/181375>

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

розрахувати об'єкт та базу – оцінити величину площі паркувальної зони, а також площі оподаткування збором комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, закріплених за відповідним суб'єктом підприємницької діяльності;

визначити ставки збору;

визначити розмір мінімальної заробітної плати для розрахунку збору, який повинен бути установлений законом на 1 січня податкового (звітного) року¹.

Ставки збору, відповідно до п.п. 2681.3.1 п. 2681.3 ст. 2681 Податкового кодексу України, встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 % мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року. При визначенні ставки збору сільські, селищні, міські ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність².

Наприклад, Криворізька міська рада встановила ставку на 2021 рік у розмірі 0,015 %, знизивши її від ставки на попередні роки вдвоє (0,03 %)³. Таку ж ставку у розмірі 0,015 % встановила на 2021 рік Луцька міська рада⁴. Чортківська

¹ Костяна О. В., Ясько В. В. Особливості справляння збору за місця для паркування транспортних засобів на прикладі міста Чугуєва. *Миколаївський нац. ун-т ім. В. О. Сухомлинського*. 2017. Вип. 16. С. 710–714 (с. 711–712).

² Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

³ Повідомлення про оприлюднення проекту регуляторного акта – рішення міської ради «Про встановлення ставки збору за місця для паркування транспортних засобів» від 14.05.20. Офіційний вебпортал Кривого Рогу. URL: <https://krmisto.gov.ua/ua/news/detail/id/4567.html>

⁴ Про встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів : Рішення Луцької міської ради від 10.07.2020 № 86/3. Офіційний сайт Луцької міської ради. URL: <https://www.lutskrada.gov.ua/documents/15946668852253755-pro-vstanovlennya-zboru-za-mistsya-parkuvannya-transport-nikh-zasobiv>

міська рада Тернопільської області – 0,05 %; Коломийська Івано-Франківської – 0,018 % (<http://nbkolrada.gov.ua/dt/155628/>). Сергіївська сільська рада Білгород-Дністровського району Одеської області традиційно встановлює чи не найнижчу ставку збору – 0,002 %.

Львівська міська рада застосувала диференційований підхід із застосуванням критеріїв зонування міста, типів майданчиків для паркування та часу паркування. Так, у 1-й зоні паркування на спеціально обладнаних майданчиках для паркування – у розмірі 0,075 %; на відведених майданчиках для паркування – у розмірі 0,06 %. У 2-й зоні паркування – у розмірі 0,05 %. У 3-й зоні паркування – у розмірі 0,03 %. У 4-й зоні паркування – у розмірі 0,02 %. У 5-й зоні паркування – у розмірі 0,03 %.

У робочі дні з 8.00 год. до 19.00 год. для мешканців 1-ї, 2-ї, 3-ї, 4-ї зони паркування встановлюється: пільгова плата за паркування – не більше 3 грн за кожну годину; пільговий розмір абонементу на користування майданчиками для паркування на 1 місяць – не більше 590 грн; пільговий розмір абонементу на користування майданчиками для паркування на 3 місяці (до 300 год паркування) – не більше 800 грн; пільговий розмір абонементу на користування майданчиками для паркування на 6 місяців (до 600 год паркування) – не більше 1400 грн.

Мешканці 1-ї, 2-ї, 3-ї, 4-ї зони паркування мають право здійснювати паркування за пільгову плату та/або з використанням пільгових абонементів лише на майданчиках для паркування, безпосередньо прилеглих до житлових будинків, у яких ці мешканці проживають. У вихідні, святкові дні та з 19.00 год до 08.00 год у робочі дні плата за паркування з мешканців, які мають право на пільгову плату, не стягується¹.

Відповідно до п.п. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12 Кодексу у разі, якщо сільська, селищна, міська рада або рада об'єднаних територіальних громад не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами Кодексу, такі податки до прийняття рішення

¹ Про внесення змін до ухвал міської ради від 27.01.2011 № 120 та від 29.12.2011 № 1072 : Ухвала Львівської міської ради від 20.02.2020 № 6303. URL: [https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly/nsf/\(SearchForWeb\)/E348855D179F4F11C225851B00530F5D?OpenDocument](https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly/nsf/(SearchForWeb)/E348855D179F4F11C225851B00530F5D?OpenDocument)

справляються виходячи з норм Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок, а плата за землю справляється із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передуює бюджетному періоду, у якому планується застосування плати за землю¹.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування. Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору у контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки. Базовий податковий (звітний) період при справлянні збору за місця для паркування транспортних засобів дорівнює календарному кварталу².

Форми податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2015 № 636 із змінами, внесеними Наказом Міністерства фінансів України від 21.12.2019 № 550 «Про внесення змін до форми Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів»³.

Податкові декларації подаються до відповідних контролюючих органів за місцезнаходженням об'єкта оподаткування, у яких суб'єкт господарювання зареєстрований як платник збору згідно з п.п. 2681.5.2 п. 2681.5 ст. 2681 розділу XII Кодексу⁴.

У разі створення об'єднаної територіальної громади, до якої входять територіальні громади адміністративно-територіальних одиниць, розташованих у різних районах, Податкова декларація подається до відповідного контролюючого органу

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

² Там само.

³ Про внесення змін до форми Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 21.12.2019 № 550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0213-20#Text>

⁴ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

за місцезнаходженням адміністративного центру об'єднаної територіальної громади.

Юридичні особи та фізичні особи – підприємці, що є платниками збору за місця для паркування транспортних засобів, несуть відповідальність за повноту і своєчасність перерахування збору до бюджету. Крім цього, платники збору несуть відповідальність за правильність визначення суми збору, що підлягає сплаті до бюджету, а також за своєчасність подання податкових декларацій по платежу в порядку, визначеному Податковим кодексом України. Контроль за своєчасністю подання податкових декларацій по податку, правильністю його обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до місцевого бюджету здійснюють контролюючі органи. Слід підкреслити, що контроль зі сторони ДПС здійснюється лише в частині своєчасності подання декларацій, правильності обчислення збору, повноти і своєчасності його оплати. Органи ДПС не наділені повноваженнями на здійснення контролю за своєчасністю та правильністю прийняття місцевими радами рішень про встановлення місцевих податків і зборів. Взаємодія контролюючого органу та органів місцевого самоврядування у рамках адміністрування місцевих податків і зборів відбувається з метою отримання інформації про ухвалені рішення щодо місцевого оподаткування, шляхом надсилання контролюючому органу інформації про прийнятий акт органу місцевого самоврядування.

Аналіз нормативно-правових приписів Податкового кодексу України, що регулюють порядок адміністрування збору, правових актів органів місцевого самоврядування дозволяє нам сформулювати визначення поняття «збір за місця для паркування транспортних засобів» – це місцевий обов'язковий платіж, що справляється з юридичних осіб, їх філій (відділень, представництв) та фізичних осіб – підприємців, які згідно з рішеннями сільських, селищних, міських рад або рад об'єднаних територіальних громад, організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету, контроль за справлянням якого здійснюють органи Державної податкової служби України.

Узагальнюючи викладене у цьому підрозділі, можемо зробити висновок, що місцеві збори – це встановлені на законодавчому рівні, відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, обов'язкові платежі публічно-правового характеру, які регулюються нормами права, встановленими Податковим кодексом України та рішеннями сільських, селищних, міських рад або рад об'єднаних територіальних громад, є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад, доходи від стягування яких йдуть на покриття їхніх публічних витрат.

Система місцевих зборів України є складовою частиною системи місцевого оподаткування та складається з двох законодавчо визначених елементів – збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору, що функціонують як самостійні джерела доходів місцевих бюджетів, встановлення розміру ставок яких у межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, належить тільки до компетенції органів місцевого самоврядування.

2.4. АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УМОВАХ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ ВОЄННОГО СТАНУ

В умовах військової агресії вкрай необхідним є віднаходження балансу між необхідністю наповнення місцевих бюджетів, та реальною спроможністю громадян та бізнесу. Військова агресія Російської Федерації призвела до різкого спаду економічної активності в країні, закриття значної кількості підприємств, виїзд значної кількості економічно активних громадян. Статтею 143 Конституції України визначено, що «органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки та збори»¹. У Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» зазначено, що «місцеві бюджети мають бути достатніми щодо здійснення органами місцевого самоврядування наданих їм законом повноважень для забезпечення

¹ Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%0A/96-0%00>

Так, як справедливо зазначає І. П. Сидор, «самостійність і незалежність органів місцевого самоврядування є важливою складовою стабільного розвитку демократичної держави та ринкових відносин. Відповідно до Європейської хартії, органи місцевого самоврядування фактично відокремлені від державної влади, їм надається повна незалежність і самостійність щодо виконання покладених на них функцій в межах своєї компетенції. Проте ряд важливих питань реального забезпечення незалежності та самостійності місцевих органів влади України ще очікують на своє практичне вирішення. Це стосується, насамперед, фінансової бази місцевого самоврядування, тобто необхідності створення надійної дохідної бази місцевих бюджетів. Основною дохідною статтею місцевих бюджетів мають стати місцеві податки і збори. Вони є невід'ємною складовою частиною системи оподаткування держави. Саме вони повинні забезпечувати реальну сталу фінансову автономію органів місцевого самоврядування і місцевих органів влади України, що, у свою чергу, сприятиме забезпеченню належного рівня функціонування місцевих установ освіти, охорони здоров'я, культури, соціальної інфраструктури, розвитку комунального господарства, соціального захисту населення»².

При цьому, з початком повномасштабної агресії з боку Російської Федерації навантаження на місцеві бюджети значно зросло, зокрема через масове переміщення населення.

Законодавче «регулювання місцевого оподаткування базується на наступних принципах:

- податкова система України має два рівні: державний та місцевий;

¹ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 травня 1997 року № 280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%0#Text>

² Сидор І. П., Карпишин Н. І. Місцеве оподаткування в Україні в контексті фінансового забезпечення суспільних послуг. *Ефективна економіка*. 2020. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8182>

- розмежування сфери дії державної та місцевої податкової системи здійснюється на основі конституційного закріплення та законодавчого регулювання основних принципів;
- принципи, за допомогою яких відбувається розмежування сфери дії державної та місцевої податкових систем, підлягають неухильному дотриманню в рамках реалізації податкової дисципліни;
- податкова політика, яка проводиться органами державної влади та місцевого самоврядування, є основою забезпечення єдності податкової системи»¹.

Місцеві податки та збори – «це обов'язкові платежі, суми яких згідно із законодавством України встановлюються органом місцевого самоврядування на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці (села, селища, міста чи об'єднання сіл) та які зараховуються до її місцевого бюджету»².

Слід погодитися з думкою М. М. Черновської, яка зазначає, що «місцеві податки та збори мають формувати в собі ту частину дохідної бази місцевих бюджетів, щодо якої центральні органи влади не мають жодних повноважень. Ці кошти повинні бути власністю місцевого самоврядування, на яке вони опираються при виконанні своїх завдань і функцій»³.

Таким чином, «під поняттям місцевих податків та зборів слід розуміти обов'язкові платежі, які справляються на певній чітко визначеній адміністративно-територіальній одиниці та сплачується до місцевих бюджетів для виконання останніми покладених на них функцій»⁴.

¹ Податкове право України: Кредитно-модульний курс : навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / за ред. Л. К. Воронової, М. П. Кучерявенко. Київ : Правова єдність, 2009. С. 134.

² Бондаренко Д., Чередначук В. Місцеві податки та збори у контексті Податкового кодексу України: теоретико-порівняльний аспект. Науково-теоретична конференція викладачів, аспірантів, співробітників та студентів юридичного факультету : тези доповідей : у 3-х ч., Суми, 20 квітня 2011 р. / відп. за вип.: С. І. Дегтярьов, В. І. Горевий. Суми : СумДУ, 2011. Ч. 1. С. 10.

³ Черновська М. М. Виникнення та розвиток місцевого оподаткування. URL: http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:EoAmos3ZG-wJ:www.nbu.gov.ua/e-journals/znpnudps/2009_1/pdf/09cmmolt.pdf+site:www.nbu.gov.ua

⁴ Бондаренко Д., Чередначук В. Місцеві податки та збори у контексті Податкового кодексу України: теоретико-порівняльний аспект. Науково-теоретична конференція викладачів, аспірантів, співробітників та студентів юридичного факультету : тези доповідей : у 3-х ч., Суми, 20 квітня 2011 р. / відп. за вип.: С. І. Дегтярьов, В. І. Горевий. Суми : СумДУ, 2011. Ч. 1. С. 11.

Відповідно до ст. 10 Податкового кодексу України, «до місцевих податків належать:

- 1) податок на майно;
- 2) єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

- 1) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 2) туристичний збір»¹.

На сьогоднішній день, з метою лібералізації податкового законодавства в умовах воєнного стану, було прийнято цілий ряд нормативних актів, що так чи інакше спрощують оподаткування в умовах повномасштабної російської агресії як щодо загальнодержавних податків і зборів, так і щодо місцевих:

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» від 3 березня 2022 року № 2118-IX;

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня 2022 року № 2120-IX;

– Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану» від 24 березня 2022 року № 2142-IX – Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків в період воєнного, надзвичайного стану» від 1 квітня 2022 року № 2173-IX.

Прийнятий 15.03.2022 р. Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану», що був опублікований і набрав чинності 17 березня, «здебільшого має у фокусі уваги оподаткування суб'єктів господарювання, що цілком логічно, адже створення сприятливого податкового режиму – це запорука для збереження функціонування суб'єктів господарювання та робочих місць, це необхідна складова державної підтримки для працюючої економіки, що забезпечує

¹ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

життєдіяльність нашого народу, а також наповнює податками та іншими обов'язковими платежами бюджету»¹.

Основних змін з місцевих податків та зборів зазнав єдиний податок. Законом України № 2120 підрозділ 8 «Особливості справляння єдиного податку та фіксованого податку» розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України доповнено новим пунктом 9, у п.п. 9.2 якого визначено, що на період з 01.04.2022 до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану платниками єдиного податку 3-ї групи можуть бути фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 мільярдів гривень.

Так, фізичні особи-підприємці та юридичні особи можуть стати платниками єдиного податку 3 групи «у випадку відповідності наступним вимогам:

- протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 10 млрд грн;
- не здійснюють діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей, парі;
- не здійснюють діяльність з обміну іноземної валюти;
- не здійснюють виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів у місткостях до 20 л та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива, сидру, пері (без додання спирту) та столових вин);
- не є страховим (перестраховим) брокером, банком, кредитною спілкою, ломбардом, лізинговою компанією, довірчим товариством страхової компанії, установою накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційним фондом чи компанією, іншою фінансовою установою, визначеною законом, реєстратором цінних паперів;
- не є представництвом, філією, відділенням чи іншим відокремленим підрозділом юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;
- є резидентом»².

¹ Павлюченко Ю. В. Новели оподаткування єдиним податком в умовах воєнного стану. URL: <https://blog.liga.net/user/yupavluchenko/article/43908>

² Багнюк Б. Короткий огляд змін оподаткування бізнесу на період дії воєнного стану URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/korotkiy-oglyad-zmin-opodatkuvannya-biznesu-na-period-diyi-voennogo-stanu.html>

Щодо інших обмежень для платників єдиного податку 3 групи, передбачених п. 291.5 ст. 291 ПК України, то під час воєнного стану на території України вони не застосовуються.

Ставка податку для платників єдиного податку 3 групи встановлюється на рівні 2 % від доходу. Податковим (звітним) періодом для таких платників є календарний місяць, проте декларацію необхідно подавати раз на квартал, а доходи у ній відображати помісячно. Строк подання квартальної декларації залишається без змін. При цьому, необхідно зазначити, що вказана третя (спеціальна) група єдиного податку не змінює та не скасовує оподаткування за «традиційною» третьою групою єдиного податку – так, юридичні особи та фізичні особи – підприємці, які є платниками єдиного податку третьої групи за ставкою 5 % можуть за власним вибором або залишитись платником на зазначених умовах (із застосуванням встановлених ПК України обмежень), або перейти на пільгову 3 групу.

Платники єдиного податку 3-ї спеціальної групи, які використовують особливості оподаткування, встановлені п. 9 підрозд. 8 розд. XX ПКУ, щомісяця до 15 числа сплачують авансовий внесок єдиного податку за підсумками попереднього календарного місяця (п.п. 9.6 п. 9 підрозд. 8 розд. XX ПКУ).

Такі платники єдиного податку розраховують суму податку за звітний квартал та здійснюють сплату задекларованих сум з урахуванням авансових внесків єдиного податку, сплачених протягом звітного кварталу (п.п. 9.7 п. 9 підрозд. 8 розд. XX ПКУ).

При цьому, «за товарами/послугами, необоротними активами, придбаними/виготовленими з податком на додану вартість до початку застосування особливостей оподаткування, встановлених цим пунктом, які використані (поставлені, реалізовані) платником єдиного податку третьої групи в період застосування особливостей оподаткування, встановлених цим пунктом, в операціях, що не є об'єктом оподаткування, платник податку на додану вартість зобов'язаний не пізніше останнього дня звітного періоду, в якому здійснено відновлення його реєстрації платником податку на додану вартість, нарахувати податкові зобов'язання відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПК України»¹.

¹ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

Особливості застосування спеціальної 3 групи єдиного податку на час воєнного стану викладено в табл. 2.

Таблиця 2

**Особливості застосування реформи воєнного часу
спрощеної системи оподаткування**

№ з/п	Особливість	Роз'яснення
1	2	3.
1	Обмеження для переходу	Діє для таких сфер діяльності: обмін іноземної валюти; операції з підакцизними товарами (крім роздрібної реалізації паливно-мастильних матеріалів в обсягах до 20 літрів) та діяльності фізичних осіб, спрямованої на роздрібний продаж пива, сидру, пері (без спирту) та столових вин); лотереї, букмекерське парі, азартні ігри, тоталізатори; видобуток, реалізація корисних копалин.
2	Правила переходу	Для переходу на спрощену систему оподаткування до останнього числа кожного місяця (замість попередніх 15 днів) необхідно подати заяву до податкової служби за податковою адресою платника податків. Підприємства, які звернулися протягом 10 днів з дня державної реєстрації, можуть стати платниками єдиного податку 3-ої групи від дня заснування. Скористатись правом на відмову від використання спрощеного режиму оподаткування можливо з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому ухвалено рішення.
3	Повернення	Після припинення або скасування воєнного стану в Україні ті платники податків, які обрали цю спрощену систему, починаючи з першого числа місяця, наступного за місяцем припинення або скасування воєнного стану, автоматично вважатимуться такими, що застосовують систему оподаткування, на якій вони перебували до впровадження воєнного стану.

Одночасно з цим, доцільність та економічний сенс переходу на таку систему оподаткування для підприємств з значними витратами на виробництво є сумнівним. Так, як справедливо зазначають Н. Костишин та Т. Яковець, «для визначення доречності переходу суб'єкта господарювання на спрощену систему оподаткування в контексті економічної вигоди доцільно розрахувати навантаження з податку на прибуток, ПДВ за попередній рік та порівняти отриманий результат з даними за 2 % від доходу за аналогічний період»¹.

Для платників єдиного податку 1 та 2 груп Закон на період дії воєнного стану передбачає добровільну сплату такого податку. При цьому «такими особами декларація платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця не заповнюється за період, в якому єдиний податок не сплачувався. При цьому, Законом надано платникам право не платити, а не звільнення від оподаткування як таке»².

Також до місцевих податків, справляння яких зазнало змін у зв'язку із військовим станом є податок на нерухомість. Загальні «вимоги до справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлено ст. 266 ПКУ. Платниками цього податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, розташованих на території відповідної громади»³. Разом з цим, на сьогоднішній день, значна кількість громадян та юридичних осіб позбавлені доступу до свого нерухомого майна, зокрема такого, що розміщується на окупованій території, або в місцях ведення бойових дій; значна кількість нерухомості зазнала пошкоджень та руйнувань, при цьому це стосується як нерухомого майна, розміщеного у зазначених регіонах, так і нерухомості у відносно безпечних областях України, оскільки на сьогоднішній день не зафіксовано прильотів ворожих ракет лише в одну з областей

¹ Костишин Н., Яковець Т. Обліково-податкова система в умовах воєнного стану: як діяти та які наслідки. *Вісник економіки*. 2022. № 2. С. 104.

² Про організацію проведення інформаційно-роз'яснювальної кампанії по запровадженню змін в податковому законодавстві, які сприятимуть підтримці бізнесу в умовах дії воєнного стану : Лист ГУ ДПС України в Кіровоградській області від 04.04.2022 року № 1253/5/11-28-24-05.

³ Станкус Т., Крот Ю. Місцеві податки і збори. Харків : Фактор, 2017. С. 20.

України – Чернівецьку. За таких умов, справляння податку на нерухомість зазнало змін.

Зокрема, власники житлової нерухомості не сплачують податок за житлові об'єкти (включаючи їх частки), що знаходяться на: (1) територіях де ведуться (велися) бойові дії та (2) на тимчасово окупованих РФ територіях. Перелік таких територій додатково має визначити уряд, і він буде єдиним як для власників житлової нерухомості, так і нежитлової.

Не потрібно платити податок і за житло, котре стало непридатним для проживання у зв'язку з збройною агресією РФ. При цьому, «зміни не містять жодної прив'язки до місця розташування такого житла (тому, теоретично, не потрібно сплачувати за непридатний для проживання житловий об'єкт, котрий знаходиться за межами території де ведуться бойові дії, однак був зруйнований внаслідок ракетного удару). Визначення критеріїв непридатності житла також залишається за Кабінетом Міністрів України»¹.

Якщо власником житлової нерухомості є фізична особа, то звільнення від сплати/нарахування податку на нерухомість стосується 2021 та 2022 звітних років. Враховуючи особливості нарахування цього податку, це означає, що фізичні особи – власники житлової нерухомості (котра відповідає наведеним вище критеріям) по факту не платитимуть цей податок впродовж 2022 та 2023 років (оскільки в 2022 році власники повинні були сплатити суми податку нараховані за 2021 рік, а в 2023 – нараховані за 2022 рік відповідно).

Якщо власником житлової нерухомості є юридична особа, то податок на житлову нерухомість не нараховується та не сплачується нею лише за період з 1 березня 2022 року по 31 грудня 2022 року.

З 1 березня 2022 року по 31 грудня року, в якому буде скасовано воєнний стан, власники нежитлової нерухомості не сплачують відповідний податок, якщо їх об'єкти (включаючи частки) знаходяться на територіях, де ведуться (велися) бойові дії або ж на тимчасово окупованих РФ територіях.

¹ Шмиг Т. Податок на житлову та нежитлову нерухомість в умовах воєнного стану: особливості справляння. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/podatok-na-zhitlovu-ta-nezhitlovu-neruhomist-v-umovah-v-oennogo-stanu-osoblivosti-spravlyannya-.html>

При цьому, як справедливо вказує Тарас Шмиг, «законодавець вирішив не застосовувати критерій непридатності використання об'єкту нежитлової нерухомості, як підставу для звільнення від сплати податку (як у випадку з власниками житлової нерухомості). На практиці це може бути проблемним аспектом для бізнесу, потужності якого знаходяться поза межами територій з бойовими діями/окупованих територій, однак, котрі постраждали від вже згаданих ракетних ударів»¹.

Як вказує цитований вище автор, «ефективність запропонованих змін і масштаб їхнього застосування, можна буде оцінити лише після розроблення урядом підзаконних актів, що визначатимуть перелік відповідних територій та необхідні критерії для власників житла. Оскільки про абсолютне звільнення від сплати податку не йдеться, значна частина платників податку з відносно спокійних регіонів України, з великою ймовірністю, вже ж сплачуватимуть податок на нежитлову та житлову нерухомість за загальними правилами»². У той же час протягом січня – травня 2021 року платники Одещини направили до місцевих громад 232,7 млн грн податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. У порівнянні з аналогічним періодом минулого року надходження збільшились на 100,2 млн гривень³. Тенденція до збільшення податкових надходжень до місцевих бюджетів має місце по всій країні. Так, за 3 місяці 2022 року до загального фонду місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) надійшло 86 762,4 млн гривень. Приріст надходжень до загального фонду проти січня–березня 2021 року склав 14,3% або +10 861,6 млн гривень. Надходження плати за землю склали 6 571,6 млн грн, зменшення надходжень проти січня–березня 2021 року становить 17,4%, або –1 387,3 млн гривень. Фактичні надходження податку на нерухоме майно за січень–березень 2022 року склали 1572,0 млн грн, приріст надходжень порівняно

¹ Шмиг Т. Податок на житлову та нежитлову нерухомість в умовах воєнного стану: особливості справляння URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/podatok-na-zhitlovu-ta-nezhitlovu-neruhomist-v-umovah-voennogo-stanu-osoblivosti-spravlyannya.html>

² Там само.

³ За 5 місяців 2021 року платники Одеського регіону сплатили понад 233 млн грн податку на нерухомість. URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/474794.html>

з відповідним періодом 2021 року становить 14,6 %, або на 200,4 млн грн більше. Надходження єдиного податку склали 13 101,1 млн грн, збільшення надходжень проти січня-березня 2021 року становить 18,7 %, або на 2 065,2 млн грн більше¹.

Також серед податків на майно змін зазнала плата за землю. Плата за землю – «це обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. При цьому земельний податок слід розглядати як обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів»².

Так, Закон № 2120, звільняє суб'єктів господарювання від сплати за землю, екологічного податку на час ведення бойових дій в Україні з березня 2022 року. Зокрема, «тимчасово, із 1 березня 2022 року по 31 грудня року, наступного за роком, у якому припинено або скасовано воєнний, надзвичайний стан, не нараховують та не сплачують плату за:

- землю (земельний податок та орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності) за земельні ділянки (земельні частки (паї)), що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями РФ, та перебувають у власності або користуванні, у тому числі на умовах оренди, фізичних або юридичних осіб;

- земельні ділянки (земельні частки (паї)), визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди»³.

Вказане положення Закону № 2120 розповсюджується на:

- земельні частки (паї) та земельні ділянки, що перебувають у приватній власності;

¹ Виконання місцевих бюджетів. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhetyv>

² Станкус Т., Крот Ю. Місцеві податки і збори. Харків : Фактор, 2017. С. 31.

³ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

- земельні ділянки, які перебувають у користуванні на праві постійного користування;
- орендовані земельні ділянки державної та/або комунальної власності.

При цьому, «засміченою вважається земельна ділянка, на якій наявні сторонні предмети, матеріали, відходи та/або інші речовини без відповідних дозволів, що з'явилися на ній унаслідок надзвичайних ситуацій і/або збройної агресії та бойових дій»¹.

Також Законом № 2120 встановлено, що «тимчасово, за 2022 та 2023 податкові (звітні) роки, не нараховується та не сплачується загальне мінімальне податкове зобов'язання за земельні ділянки, що розташовані на територіях, на яких ведуться (велися) бойові дії, або на територіях, тимчасово окупованих збройними формуваннями Російської Федерації, та/або за земельні ділянки, визначені обласними військовими адміністраціями як засмічені вибухонебезпечними предметами та/або на яких наявні фортифікаційні споруди»².

Досліджуючи проблематику справляння плати за землю та податку на нерухоме майно слід звернути увагу, що наразі затвердженого Постановою КМУ переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії, немає. Існує Наказ Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій «Про затвердження Переліку територіальних громад, які розташовані в районі проведення воєнних (бойових) дій або які перебувають в тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні) станом на 14 липня 2022 року» від 25.04.2022 року № 75³, з численними

¹ Про затвердження Методики визначення розміру шкоди, завданої землі, ґрунтам внаслідок надзвичайних ситуацій та/або збройної агресії та бойових дій під час дії воєнного стану : Наказ Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України від 04.04.2022 року № 167. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0406-22#Text>

² Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

³ Про затвердження Переліку територіальних громад, які розташовані в районі проведення воєнних (бойових) дій або які перебувають в тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні) станом на 14 липня 2022 року : Наказ Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій від 25.04.2022 № 75. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0453-22#Text>

змiнами та доповненнями, однак специфікою даного наказу є те, що він визначає лише актуальний на певну дату перелік, виключаючи території, на яких ведення бойових дій припинено, а також деокуповані регіони (наприклад, Київську область).

Місцевим збором є збір за паркування транспортних засобів. Загальні «вимоги до порядку справляння збору за місця для паркування транспортних засобів встановлено у ст. 268-1 ПКУ. Платниками цього збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), а також фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням відповідної ради організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках. Перелік земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, із зазначенням їх місцезнаходження, загальної площі, технічного облаштування, кількості місць для паркування, затверджується рішенням ради про встановлення збору. Таке рішення разом з переліком осіб, уповноважених організовувати та провадити діяльність із паркування транспортних засобів, виконавчий орган ради повинен надати контролюючому органу в порядку, встановленому розд. I Податкового кодексу України»¹. На законодавчому рівні змін чи обмежень щодо місцевого збору даного виду не запроваджувалось, але, з урахуванням поточної ситуації, рішення щодо справляння чи не справляння цього збору приймається відповідними органами місцевого самоврядування.

Дискусійним є питання щодо можливості справляння туристичного збору, як місцевого збору, в умовах військового стану. Так, очевидним є те, що більшість переміщень всередині держави на сьогоднішній день здійснюється не з туристичною метою, а у зв'язку із переміщенням громадян у більш безпечні регіони. При цьому, на сьогоднішній день повноваження щодо запровадження чи скасування даного збору віднесено до компетенції місцевих органів.

Так, наприклад, в Черкасах на період воєнного стану тимчасово скасовано туристичний збір, тоді як «бюджет Чернівецької

¹ Станкус Т., Крот Ю. Місцеві податки і збори. Харків : Фактор, 2017. С. 39.

міської громади від початку року отримав 543 тисячі гривень туристичного збору від підприємців, які займаються готельним бізнесом, що на 352 тисячі гривень більше, аніж минулоріч». При цьому, така ситуація пояснюється тим, що «через воєнний стан до Чернівців переїхала велика кількість переселенців, відтак у місті заповнені всі готельні номери». Так само не скасовувався туристичний збір у м. Києві, хоча надходження від нього істотно зменшились.

При цьому, відповідно до п.п. (3) п. 268.2.2 Податкового кодексу України, «платниками збору не можуть бути особи, які: взяті на облік як внутрішньо переміщені особи відповідно до Закону України «Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб», які тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті, а інформація про адресу таких місць зазначена в довідці про взяття на облік внутрішньо переміщеної особи як адреса фактичного місця їх проживання/перебування»¹. З іншого боку, на момент заселення особа ще може не мати статусу ВПО, більш того, після набуття статусу ВПО особа може змінювати місце проживання в межах однієї адміністративно-територіальної одиниці, що не завжди можливо оперативно відобразити у документах.

З огляду на зазначене, вважаємо за доцільне викласти п.п. (3) п. 268.2.2 Податкового кодексу України в наступній редакції:

«взяті на облік як внутрішньо переміщені особи відповідно до Закону України «Про забезпечення прав і свобод внутрішньо переміщених осіб», які тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті, за умови взяття на облік внутрішньо переміщеної особи в межах відповідної адміністративно-територіальної одиниці».

Важливою ознакою фінансової незалежності місцевого самоврядування в демократичних країнах є «можливість останніх впроваджувати та визначати порядок сплати місцевих податків і зборів, впливати на визначення їх бази оподаткування, встановлювати граничні розміри податкових ставок і звільняти від

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

сплати певні категорії платників податків»¹. Податковий кодекс України надавав ряд повноважень в цій сфері місцевим органам влади, однак при цьому на вказані рішення поширювались процедури узгодження з Державною регуляторною службою України. Це, зокрема, призводило до збільшення тривалості в часі при впровадженні таких рішень, однак забезпечувало державний контроль за дотриманням органами місцевого самоврядування вимог законодавства при впровадженні відповідних рішень.

З урахуванням зазначеного, важливим для оптимізації встановлення місцевих податків і зборів є встановлення на нормативному рівні права місцевих громад приймати рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів за спрощеною процедурою, а саме: без застосування процедур, передбачених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». На необхідності таких змін було акцентовано увагу Державною регуляторною службою України, яка «щороку розглядає тисячі проектів регуляторних актів органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів. Такі рішення визначають місцеву податкову політику та забезпечують наповнення відповідних бюджетів, а отже виступають важливою частиною загальнодержавного бюджетного та податкового процесів. Рішення про встановлення місцевих податків та зборів є регуляторними актами та потребують реалізації всіх процедур, передбачених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», що в свою чергу передбачає проведення ряду заходів, які потребують часових та людських ресурсів. У зв'язку з тим, що в умовах воєнного стану необхідно зосереджувати ці ресурси на інших процесах, постала необхідність у встановленні спрощеного порядку встановлення місцевих податків та зборів, а також пільг з їх сплати»². Таким чином, на сьогоднішній день громадам надано більш гнучкі

¹ Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : монографія. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», 2011. С. 29.

² Щодо спрощення процедури встановлення місцевих податків та зборів в умовах воєнного стану : Лист Державної регуляторної служби України від 16.03.2022 року № 1145/0/20-22.

повноваження в сфері застосування правил оподаткування місцевими податками і зборами. При цьому, безумовно, всі дії і рішення місцевих громад мають вчинятися і прийматися в межах, визначених Податковим кодексом України.

Отже, в умовах воєнного стану державою вжито заходів щодо зменшення податкового навантаження на малий і середній бізнес, а також запроваджено послаблення в сфері справляння податку на нерухоме майно. Разом з цим, гострою залишається проблема наповнення місцевих бюджетів та виконання їх видаткової частини.

Так, експертами U-LEAD (Програма для України з розширення прав і можливостей на місцевому рівні, підзвітності та розвитку «U-LEAD з Європою») «серед резервів для наповнення місцевих бюджетів були озвучені такі:

- залучення до сплати ПДФО відокремлених підрозділів юридичних осіб, в т.ч. підрозділів ЗСУ, працевлаштування ВПО, створення нових робочих місць, в тому числі шляхом релокації підприємств, залучення інвесторів;
- усунення недоліків в управлінні комунальними підприємствами і виведення їх із збитковості;
- більш ефективне управління земельними ресурсами, зокрема перегляд діючих договорів оренди, проведення інвентаризації, системне ведення обліку земель, своєчасний перегляд орендної плати, формування бази даних платників податків плати за землю тощо;
- встановлення податків на нерухомість, запровадження туристичного збору, податку за лісові землі, збір за паркування»¹.

Ми не погоджуємося із останнім пунктом пропозиції, з підстав, зазначених вище в дослідженні, однак в цілому вважаємо такі пропозиції адекватними. Також підвищення дохідності місцевих бюджетів умовно безпечних регіонів може бути підвищене за рахунок релокації бізнесів з окупованих або прифронтових територій.

Таким чином, в умовах воєнного стану та військової агресії Російської Федерації прийнято певні законодавчі акти, які

¹ Стельмах О. Наповнення місцевих бюджетів під час воєнного стану: виявлення резервів та залучення додаткових джерел фінансування. URL: <https://www.prostir.ua/?news=napovnennya-mistsevyh-byudzhetyv-pid-chas-vojennoho-stanu-vyavlyennya-rezerviv-ta-zaluchennya-dodatkovykh-dzherel-finansuvannya>

послаблюють справляння місцевих податків і зборів, зокрема, обмежено справляння окремих податків (плата за майно), запроваджено нову групу єдиного податку на час воєнного стану, запроваджено принцип добровільності сплати окремих податків (зокрема, єдиного податку 1 і 2 групи). Окрім того, територіальним громадам надано більш гнучкі повноваження щодо встановлення місцевих податків та/або зборів та податкових пільг із сплати місцевих податків та/або зборів з метою оперативного реагування на ситуацію та вивільнення людських ресурсів для більш нагальних потреб. Одночасно з цим, за окремі напрямки регулювання потребують вдосконалення – зокрема, необхідним є затвердження Кабінетом Міністрів України переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії, а також удосконалення справляння туристичного збору з внутрішньо переміщених осіб.

РОЗДІЛ 3

ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

3.1. АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ У КРАЇНАХ ЄВРОПИ

Дослідження зарубіжного, насамперед, Європейського досвіду правових аспектів адміністрування місцевих податків і зборів допоможе у визначенні шляхів модернізації вітчизняного механізму податкового адміністрування, сприятиме формуванню його ефективної системи, подоланню негативних тенденцій, що існують в Україні, усуненню правових колізій та неурегульованостей.

Кількість місцевих податків і зборів, які становлять основну дохідну частину місцевих бюджетів у зарубіжних країнах, істотно коливається – від 3, як у Великій Британії, до 100, як у Королівстві Бельгія. Їх питома вага в загальних доходах місцевих бюджетів сягає 46 % у Німеччині, 61 % – у Швеції, 37 % – у Великобританії, 31 % – в Іспанії тощо. Системи місцевого оподаткування країн об'єднаної Європи відрізняються одна від одної. Їхнє формування історично здійснювалось під впливом великої кількості різноманітних факторів і, як слушно зауважила І. С. Волохова, не є взірцем практичної реалізації наукових критеріїв та принципів оподаткування¹.

На формування моделей адміністрування податків у різних державах впливають різні об'єктивні причини: особливості правових систем, домінуючі в державі політико-правові ідеї, традиції податкової та управлінської практики та правової поведінки тощо. Їхнє дослідження є особливо актуальним для України. Адже враховуючи її геополітичне розташування на східних кордонах об'єднаної Європи, стратегічний інтерес України розбудовувати відносини з ЄС на принципах інтеграції, європейські

¹ Волохова І. С. Місцеве оподаткування: реалізація загальних принципів. *Економіка України*. 2014. № 12. С. 44, 74–86.

моделі податкового адміністрування, у тому числі податків місцевих, природно формують для вітчизняної ученої спільноти неабиякий науковий інтерес.

Окремо заслуговує на увагу аналіз досвіду реалізації політики застосування пільг у системах адміністрування місцевих податків і зборів. З цього приводу слушно видається думка А. В. Денісової про те, що аналіз такого досвіду стосовно пільгового режиму та його ефективності у податковій системі має як практичне, так і наукове значення¹.

Французька Республіка є одним з основоположних та найвпливовіших членів Європейського Союзу, яка входить до складу держав «Великої сімки» та групи найрозвиненіших країн світу Організації економічного співробітництва та розвитку. Податкова система Франції на центральному, регіональному і місцевому рівнях налічує 214 податків, зборів, обов'язкових і так званих парафіскальних платежів². При цьому слід зауважити, що всупереч давній традиції централізованого управління з початку 80-х років XX ст. уряд Республіки проводить політику децентралізації щодо розширення прав місцевих органів самоврядування, перерозподіляючи податкові надходження³.

На початок XXI ст. у Франції склалася система з 16 місцевих податків і зборів, а саме: земельний податок на забудовані ділянки; земельний податок на незабудовані ділянки; податок (збір) на прибирання територій; податок на житло; професійний податок; збір на утримання сільськогосподарської палати; збір на утримання торгово-промислової палати; збір на утримання палати ремесел; місцевий збір на освоєння рудників; збір на установку електроосвітлення; збір за використовуване обладнання; податок на продаж будівель; збір з автотранспортних засобів; податок на перевищення допустимого ліміту щільності забудови; податок на перевищення ліміту зайнятості території; збір на озеленення.

¹ Денісова А. В. Адміністрування податку на прибуток підприємств: питання теорії та практики : монографія. Одеса : ОДУВС, 2010. 138 с. С. 56.

² Світовий досвід оподаткування: Франція. Державна податкова служба України. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/fransia/>

³ Корецька С. О. Аналіз податкової системи Франції. *Економіка та держава*. 2011. № 12. С. 27–29 (с. 27).

Т. В. Тучак, дослідивши систему адміністрування місцевих податків і зборів Франції, зазначає, що основними є: туристичний збір, податок на родину (складається з трьох податків: на житло, земельний податок на будинки і будівлі, податок на землю), податок на професію, податок на збирання території, податок на використання комунікацій, податок на продаж будинків. У цілому, місцеві податки складають 30 % загального податкового тягара, вони ж наповняють 40 % місцевих бюджетів. Чотири з місцевих податків є прямими податками: на землю під забудовою; на незабудовані землі; на помешкання; на професію. Саме вони складають основу системи місцевого оподаткування.

Ставки податків на нерухоме майно (франц. *taille réelle*) у межах установлених центральним урядом меж, визначають органи місцевого самоврядування у щорічних бюджетах. Так, податок на землю під забудовою, буквально – поземельний податок на нерухоме майно (франц. *taxe foncière sur les propriétés bâties*), сплачують власники земельних ділянок, забудованих житловими (будинки, квартири) і діловими приміщеннями (крамниці, склади, різні споруди). База податку – 50 % кадастрової вартості нерухомості, що відповідає середній по країні рентній оцінці об'єктів забудови зі щорічним корегуванням на індекс інфляції та 80 % кадастрової вартості незабудованих земельних ділянок. Періодично проводиться переоцінка нерухомості, як правило, нижче реальної ринкової вартості майна. Оскільки у Франції централізоване адміністрування місцевих податків, 2,5 % від суми збору цього податку перераховують у державний бюджет як компенсацію фінансово-адміністративних затрат.

Пільгами при справлянні земельного податку користуються літні люди та непрацездатні особи з обмеженими можливостями існування. Податок сплачують один раз на рік до 1 січня податкового року¹.

Податок на незабудовані земельні ділянки (франц. *taxe foncière sur les propriétés non bâties*) поширюється на власників та узуфруктаріїв земель. Оскільки площі таких земель у Франції

¹ Податкові системи зарубіжних держав : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак. Київ : Кондор-Видавництво, 2012. 222 с. С. 122–123.

є невеликими, то й надходження до місцевих бюджетів від його справляння є невеликими. Базу податку на рівні 80 % оціночної (кадастрової) вартості визначають муніципалітети одночасно із ставкою податку¹. При цьому не є об'єктами оподаткування землі, призначені для лісовідновлення, для вирощування певних господарських культур та зарезервовані з екологічною метою (тимчасове звільнення від 5 до 50 років залежно від категорії об'єкта), а також землі під об'єктами суспільної власності (національні дороги, відомчі дороги, річки), землі, що належать певним об'єднанням (зокрема асоціації інвалідів війни чи праці, асоціаціям профспілок, садовим товариствам) та інші.

На податкову знижку при справлянні цього податку мають право «молоді фермери» (франц. *jeunes agriculteurs*), які відповідно до Кодексу аграрного та морського промислу отримують державну підтримку².

При адмініструванні цього податку враховується: зонування усієї території держави, у тому числі заморських департаментів, на 28 агломерацій з понад 50000 жителів, визначених так званими «напруженими районами», з особливо незбалансованим ринком землі; зонування для пришвидшення будівельних проєктів, визначене Кодексом містобудування, та зонування для збільшення кадастрової орендної вартості земельної ділянки під забудову (для заохочення ущільнення забудови)³. Таким чином, податок здійснює функцію економічного та природоохоронного регулювання.

Податок на помешкання (франц. *taxe d'habitation*) підлягає сплаті власниками та орендарями житлових приміщень (індивідуальних будинків та квартир). Об'єктом оподаткування є приміщення, виходячи з їхньої кадастрової вартості, включаючи таке майно, як належні до будинку/квартири автостоянки, сади, гаражі, господарські приміщення тощо. Обов'язок сплати цього податку покладається на осіб, які займають

¹ Податкові системи зарубіжних держав : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак. Київ : Кондор-Видавництво, 2012. 222 с. С. 124.

² *Taxe foncière sur les propriétés non bâties. impots.gouv.fr*. URL: https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/3_Documentation/depliants/part_taxe_fonciere_proprietes_non_baties.pdf

³ *Taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB). Service-Public.fr*. URL: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F31638>

його за станом на 1 січня року, за який сплачується податок. Підлягають оподаткуванню також незаселені (крім аварійних) будинки та квартири, якщо вони залишаються незаселеними впродовж п'яти і більше років¹. Звільняються від сплати податку особи: які отримують соціальну допомогу для людей похилого віку (Aspa)², які досягли 60-річного віку та овдовіли, чи мають інвалідність. Розмір податку зменшується на 10 % на кожного з перших 2 наявних утриманців та на 15 % для кожного з наступних утриманців. Муніципалітети наділені правом збільшувати податок на житло у випадку наявності двох або більше об'єктів житлової нерухомості³. У склад *taxe d'habitation* входить аудіовізуальний збір (франц. *redevance audiovisuelle*) за користування телебаченням, причому особи, старші 75 років, звільнені від цього збору⁴.

Податок на бізнес, або професійний податок (франц. *taxe professionnelle*), був одним з чотирьох прямих місцевих податків. У 2010 році він, разом з іншими місцевими податками, які покладались на фізичних та юридичних осіб, які здійснюють професійну діяльність, був замінений територіальним економічним внеском (франц. *contribution économique territoriale*, CET) для посилення конкурентоспроможності суб'єктів підприємницької діяльності⁵.

Що стосується повноважень органів місцевого самоврядування Франції, то вони мають право вводити й інші податки і збори на проведення освітлення громадського простору, на благоустрій території; збори на автотранспортні засоби; на освоєння родовищ тощо. Ставки місцевих податків, які знаходяться в їхній компетенції, органами влади визначають

¹ Податкові системи зарубіжних держав : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак. Київ : Кондор-Видавництво, 2012. 222 с. С. 124.

² Code de la sécurité sociale. *Légifrance*. Le service public de la diffusion du droit. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006073189/

³ Taxe d'habitation. *Service-Public.fr*. Le site officiel de l'administration française. URL: <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F42>

⁴ Податкові системи зарубіжних держав : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, Варналій З. С., Прокопенко І. А., Тучак Т. В. Київ : Кондор-Видавництво, 2012. 222 с. С. 124–125.

⁵ Contribution économique territoriale (CET). *Service-Public.fr*. Le site officiel de l'administration française. URL: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/N13443>

самостійно під час формування бюджету на майбутній рік, однак у межах, встановлених Актом Національних зборів максимального рівня¹.

Позитивним вважаємо досвід податкового адміністрування у Франції в тому, що фіскальні органи, крім прийому та інформування відвідувачів, надають платникам послуги через мережу телефонних довідкових служб. Крім того, в більшості мерій, а також у громадських організаціях працюють інформаційні пункти. Широко практикуються телевізійні передачі, у яких представники податкових органів відповідають на запитання платників податків, що стосуються практичного оподаткування, головне податкове управління Франції видає податкові довідники для підприємців, огляди податкового законодавства².

Крім цього, вважаємо ефективним у процедурі адміністрування податків і зборів Французької республіки інститут податкових медіаторів (франц. *Médiateur du ministère, Défenseur des droits Le Médiateur de la République та de l'Economie et des Finances*)³, які залучаються до вирішення публічно-правових спорів, що виникають між суб'єктами адміністрування податків, у тому числі місцевих, та платником.

Для виявлення податкових правопорушень французькі податкові інспектори охоче користуються і неформальними джерелами інформації, зокрема анонімними листами, показаннями сусідів, інформаторів. Податкова адміністрація офіційно преміює інформаторів, але лише після того, як вони стягнули з неплательника суму, яку він заборгував, разом зі штрафами⁴.

Адміністративно-правовий примус за порушення податкового законодавства характеризується цілою системою штрафів від 40 % до 80 % суми нарахованого податку та можливістю безспірного списання податкового боргу з рахунків платника⁵.

¹ *Precis de Fiscalite. Ministère de l'Action et des Comptes*. URL: http://www2.impots.gouv.fr/documentation/2013/precis_fiscalite/tome1.pdf

² Мельник В. Досвід адміністрування податків у зарубіжних країнах. *Вісник податкової служби України*. 2004. № 38–39. С. 94–99 (с. 98).

³ Чуб Д. В., Фомин А. А. Налоговая медиация: опыт Франции. *Налоги и налогообложение*. 2014. № 2. С. 210–217.

⁴ Кириєнко Н. Податкова система Франції. *Вісник податкової служби України*. 2007. № 24. С. 10–13.

⁵ Савчук В. А. Світовий досвід адміністрування податків. *Університетські наукові записки*. 2013. № 2. С. 353–358.

У **Королівстві Іспанія** податкова система складається з трьох рівнів: державного, регіонального та місцевого (муніципального). Регіональна влада уповноважена регулювати податки, змінювати розміри ставок, вводити нові місцеві податки.

До місцевих податків в Іспанії належать:

Податок на нерухомість (іспан. *Impuesto Sobre Bienes Inmuebles*), який обчислюється з врахуванням оцінки майна, проведеного Кадастровим управлінням. Ставки цього податку від 0,4 % до 1,1 % кадастрової вартості регулюють муніципалітети;

Податок на економічну діяльність, який обчислюється на підставі спеціального розрахункового модулю. Об'єктом оподаткування виступають юридичні та фізичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю. Розмір податку залежить від: конкретного виду діяльності; муніципального коефіцієнту ситуаційного індексу (тобто місць знаходження суб'єкта підприємництва);

Податок на майно, у рахунок якого вносять: нерухомість, транспортні засоби пересування (залежить від типу і потужності транспортного засобу), депозити в банках та інше, коштовності, антикваріат, твори мистецтва. Ставка податку становить від 0,2 % до 2,5 % на рік за прогресивною шкалою;

Податок на зростаючу вартість земельних ділянок, який справляється у випадку відчуження земельної ділянки іншому власнику. Базою оподаткування є зміна кадастрової вартості земельної ділянки за період від придбання до відчуження;

Податок на надання суспільних послуг. Наприклад, на вивезення сміття, будівництво громадських будівель. Оподаткування проводиться на основі каталогу, який щорічно видається міністерством фінансів;

Спеціальні податки, за допомогою яких компенсується вартість послуг індивідуального характеру. Наприклад, вартість робіт з асфальтування тротуару розподіляється на жителів прилеглих будинків;

Збори і контрибуції, які встановлюються муніципалітетами як компенсація за послуги, у результаті яких платник податків отримує додаткові доходи. Списки цих зборів і контрибуцій публікуються щорічно¹. До складу зазначених зборів входить

¹ Налоговые системы зарубежных стран : учебник для вузов / под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. 191 с. С. 90.

туристичний збір від 0,5 до 2,5 євро залежно від класу готелю та регіону, який стягується з туристів, що зупинялися в готелях протягом семи ночей¹.

Основним нормативно-правовим актом Іспанії, направленим на регулювання місцевих податків і зборів, є Закон «Про місцеві фінанси», відповідно до якого перші три податки є загальнообов'язковими, а інші два можуть застосовуватися на розсуд місцевих органів влади. В усіх випадках місцева влада самостійно визначає розмір податкових ставок, але у встановлених законодавством межах².

Автономні території Іспанії мають різні права у сфері податкового регулювання. Наварра і Країна Басків мають більшу автономію, ніж інші, в області оподаткування. Урядам цих територій дано право самостійно вводити різні види регіональних і місцевих податків. Так, на регіональному рівні стягується податок на гральний бізнес (з казино, інших гральних закладів), податки на водопровід і систему водопостачання і каналізації. Також самостійно ці регіони збирають і федеральні податки, відраховуючи законодавчо встановлений відсоток від них до федерального бюджету. Далі йде група регіонів, включаючи Каталонію, що мають повноваження лише регулювати податкові ставки. А третя група регіонів (наприклад, Андалусія) взагалі не має права проводити самостійну податкову політику. Ці регіони дотримуються податкових правил, встановлених федеральними законами³.

Адміністрування місцевих податків і зборів в Іспанії здійснює єдиний орган податкового адміністрування – Податкове агентство Іспанії. Для вирішення податкових спірів в Іспанії створений спеціальний податковий суд⁴.

У **Республіці Польща** місцеві податки і збори регулюються Законом «Про доходи органів територіального

¹ Податки в Іспанії. Eurabota.ua. URL : <https://news.eurabota.ua/uk/spain/biznes/nalogi-v-ispanii/>

² Карлін М. І. Податок на нерухомість у країнах ОЕСР та в Україні : історія і сьогодення. Наукові записки. Серія Економіка. № 21. 2013. С. 163–167 (с. 164).

³ Крупский А., Рубальский К. Фискальная система Испании: виды и ставки налогов. Лемчик, Крупский и Партнеры. Налоговый консалтинг. URL: <http://www.lkpconsult.ru/fiskalnaya-sistema-ispanii-vidy-i-stavki-nalogov/>

⁴ Потапова Н. А. Особенности налогового администрирования в Испании. Управленческий учет. 2011. № 5. URL: <https://dis.ru/library/709/29725/>

самоврядування», відповідно до ст. 4 якого джерелами доходів бюджетів гмін є:

1) надходження з податків: податку на нерухомість, податку із транспортних засобів, податку із цивільно-правових дій, податку на спадщину та дарування, аграрного та лісового податків, податкової карти;

2) надходження зі зборів: гербового, ринкового, місцевого, курортного, експлуатаційного, збору з власників собак, установлених на основі окремих норм¹.

Також у гміні залишається податок, який сплачується у формі «податкової карти», це фактично відповідник нашому єдиному податку. У певному відсотковому співвідношенні зараховуються до бюджету гмін, повітів та воєводств частки від податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та від прибутку підприємств. Серед цієї різноманітності податків найбільшу частку в місцевих бюджетах складають доходи саме від податку на нерухомість та частка ПДФО².

Адмініструванням вищевказаних податків у Польщі займається ціла система спеціально уповноважених органів публічної адміністрації. Чільне місце в ній займає Міністерство фінансів Республіки Польща (пол. *Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa*) – урядова установа, до компетенції якої здебільшого відноситься координація у сфері фінансів та адміністрування податків і зборів³.

Безпосередньо адміністрування податків і зборів, у тому числі місцевих, здійснюється спеціальними органами в системі мінфіну Республіки Польща – Палатами Скарбової Адміністрації (пол. *Izba Administracji Skarbowej*), територіальними спеціалізованими державними органами, які виконують завдання, пов'язані зі справлянням податків, зборів, неподаткових бюджетних зобов'язань, захистом інтересів казначейства та захистом

¹ Радишевська О. Порівняльно-правове дослідження податкових систем України та Польщі у контексті європейської інтеграції. Київські полоністичні студії. 2011. Т. 18. С. 519–525 (с. 521–522); O dochodach jednostek samorządu terytorialnego : Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. Dz.U. 2003 № 203 poz. 1966.

² Альона Герус. Уроки Польщі в питаннях фінансової децентралізації. Громадський простір. URL: <https://www.prostir.ua/?blogs=uroky-polschi-v-pytannyah-finansovoji-detsentralizatsiji>

³ Informacje o urzędzie. Ministerstwo Finansów. URL: <https://www.gov.pl/web/finanse/o-ministerstwie>

митної території Європейського Союзу, а також забезпеченням належного обслуговування та підтримкою платників податків, а також обслуговуванням та підтримкою підприємців у належному виконанні митних зборів¹. Крім цього, на рівні воєводських, повітових та гмінних органів місцевого самоврядування можливе створення допоміжних структур з питань адміністрування податків та контролю за податковими надходженнями. Їх метою є перевірка виконання контрольованими особами своїх зобов'язань відповідно до положень податкового законодавства².

У **Великій Британії** місцеві бюджети наповнюються з трьох основних податків: муніципального – єдиного податку який встановлюється місцевим самоврядуванням, рентного збору з житлових приміщень та рентного збору з приміщень ділового призначення.

Муніципальний податок (англ. *council tax*) накладають на майно, призначене для житла, як-от: будинки, квартири, дачі (бунгало), житлові фургони і яхти незалежно від того, чи знаходяться вони у власності чи орендуються. Податок справляють на основі диференційованої по регіонах країни вартісної оцінки житла за 8 рівнями (від А до Н) та в залежності від кількості проживаючих³. Наприклад, у Лондоні для власника чи орендаря помешкання середньої оціночної категорії D (вартістю від 68 до 88 тис. ф. ст.), у якому проживають дві особи, ставка муніципального податку складає 1332 ф. ст. На рік. Для тієї ж категорії D в Единбурзі (Шотландія) і оцінки (45–58 тис. ф. ст.), і податки (1169 ф. ст.) нижчі. Подібні відмінності властиві всім 433 муніципалітетам. У цілому по країні ставки муніципального податку не вище 4 % від оціночної вартості оселі⁴.

¹ Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa. Struktura KAS. Ministerstwo Finansów. URL: <https://www.gov.pl/web/kas/struktura-kas>

² Франкевич Петро. Адміністративно-правові засади адміністрування податків в умовах децентралізації: досвід Польщі та можливості його використання в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 207 с. С. 124.

³ Бортнік Н. В. Зарубіжна практика місцевого оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 8 (1). С. 15–17 (с. 16).

⁴ Податкові системи зарубіжних держав : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак. Київ : Кондор-Видавництво, 2012. 222 с. С. 80.

Рентний збір з житлових приміщень (англ. *rental income tax*) – податок на доходи від здачі в найми житлових приміщень. Відрізняється від звичайного податку на доходи фізичних осіб лише походженням доходу та тим, що надходить до місцевих бюджетів. Справляється на основі декларації за ставками (10–40 %)¹. Платниками збору є: фізичні особи-резиденти Великобританії, які здають житло в найм на території Великобританії або за її межами; фізичні особи нерезиденти Великобританії, що орендують житлову нерухомість у Великобританії; фізичні особи, які здають в оренду житлову нерухомість у партнерстві; бенефіціари трастів, що здають у найм житлову нерухомість².

Рентний збір з приміщень ділового призначення (англ. *business rates*) – аналог рентного збору з житлових приміщень, однак справляється з орендодавців нежитлових приміщень комерційного призначення. Обчислюється з оціночної вартості приміщень, обчисленої Агентством з оцінки цінностей (англ. *Valuation Office Agency*) з урахуванням визначених урядом регіональних коефіцієнтів та пільг встановлених для суб'єктів малого підприємництва³.

На думку Т. Г. Бондарука та Н. В. Бортнік, Велика Британія – єдина з країн Заходу, де податки на нерухоме майно забезпечують 100 % доходів місцевих бюджетів⁴.

Федеративна Республіка Німеччина вичерпний перелік усіх видів податків, які можуть стягуватися на території держави та систему розподілу доходів від податків усіх видів між бюджетами різних рівнів, закріпила у ст. 106 Конституції⁵.

¹ Податкові системи зарубіжних держав : навчальний посібник / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак. Київ : Кондор-Видавництво, 2012. 222 с. С. 81.

² Renting out your property. Gov.uk. URL: <https://www.gov.uk/guidance/income-tax-when-you-rent-out-a-property-working-out-your-rental-income>

³ Business rates. Gov.uk. URL: <https://www.gov.uk/introduction-to-business-rates>

⁴ Бондарук Т. Г. Зарубіжний досвід використання місцевих податків. Формування ринкової економіки в Україні. 2008. № 5. С. 42–46. С. 43; Бортнік Н. В. Зарубіжна практика місцевого оподаткування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 8 (1). С. 15–17 (с. 16).

⁵ Конституция Федеративной Республики Германии. Конституции зарубежных государств : учебное пособие / сост. проф. В. В. Маклаков. 2-е изд., испр. и доп. М. : Издательство БЕК, 1999. 584 с. С. 68–156.

Чітке конституційне регулювання податків при цьому не перешкоджає бути німецькому податковому праву одним із найзаплутаніших у світі. Подібної податкової різноманітності не спостерігається у жодній іншій європейській державі.

Податки у ФРН діляться на чотири типи – федеральні, земельні, комунальні та спільні. Перші три стягуються конкретним суб'єктом. Спільні податки розподіляються по бюджетах держави, земель і місцевих громад.

Федеральні землі, яких налічується 16, отримують податок з майна, податок зі спадщини, автомобільний податок, податки з товарно-грошових і майнових відносин, податок на пиво і податок з гральних будинків. Додатково землі стягують так званий податок з лотерейних і букмекерських виграшів.

Територіальні громади формують свої бюджети за рахунок поземельного податку, промислового податку, податку на напої і податків на предмети споживання і розкоші, до яких відносяться податок на собак, податок на право полювання, податок на друге місце проживання і податок на видовищні підприємства і розважальні заклади¹.

Промисловий податок (нім. *Gewerbesteuer*) у Німеччині належить до числа основних місцевих податків. За дохідною складовою промислового податку під оподаткування, крім прибутку, підпадає сума, рівна 0,5 % від величини відсотків за користування позиковими засобами капітального характеру, взятими на тривалий термін. Враховуються також збитки, отримані від діяльності інших підприємств (при дольовій участі в ньому платника податків). Передбачено ряд відррахувань: на 1,2 % вартості земельних ділянок, суми прибутку, отримані від діяльності інших підприємств, а також від діяльності закордонних філій. Крім цього, податок диференціюється залежно від суб'єкта оплати – фізичної чи юридичної особи, для яких встановлюються різні неоподатковувані мінімуми².

Частину промислового податку перераховують до федерального бюджету, натомість муніципальні органи отримують

¹ Кнелъц Алексей. Распределение налогов в Германии. *Deutsche Welle*. 23.06.2006. URL: <https://www.dw.com/ru/справка-распределение-налогов-в-германии/a-2065520>

² Налоговая система Германии. *Налоги в мире: мировые налоговые системы*. URL: <http://worldtaxes.ru/nalogi-v-evrope/nalogovaya-sistema-germanii/>

частину від податку з доходів. Таким схема розподілу податків формує передумови самодостатності та фінансової незалежності території¹.

Поземельний податок (нім. *Grundsteuer*) накладають на власників земельних ділянок у тому числі з розміщеними на них будівлями, за ставками на рівні 1–2 % від оціночної вартості нерухомого майна. Сума поземельного податку залежить від місцезнаходження ділянки, її розміру, тобто чим більше її оціночна вартість, тим більшою є суму поземельного податку. Базою оподаткування цього податку є єдина розрахункова вартість об'єкта нерухомості².

Податок на собак (німець. *Hundesteuer*) був запроваджений Бундестагом у 2002 році як реалізація державної політики захисту безпритульних тварин, разом з пакетом інших законів, направлених на запобігання жорстокого поводження з тваринами. Податок має як регулятивне спрямування – збільшити економічне навантаження на осіб, які утримують домашніх тварин, зробивши їх більш відповідальними, так і економічне спрямування – скерувати додаткові кошти на фінансування витрат по захисту безпритульних тварин.

Величина податку безпосередньо залежить від породи собаки та громади, де проживає її власник. Так, у Мюнхені податковий платіж дорівнює 100 євро на рік за одну собаку. Якщо вона відноситься до мисливської чи бійцівської породи, то 800 євро на рік. У Нижній Саксонії річний податок дорівнює 70 євро, а за бійцівські породи – не менш 613 євро. У Саксонії-Ангальт власники небійцівських собак платять 10 євро на рік, у той час як за бійцівських – 300 євро³.

Складність національної податкової системи призвело до виникнення спеціального інституту податкових консультантів (німець. *Steuerberater*), які, поряд з фіскальними органами, залучені до процесу адміністрування податків і зборів, у зв'язку

¹ Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : монографія. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», 2011. 196 с. С. 112.

² Поляк А. В. Досвід місцевого оподаткування Німеччини та його використання в процесі реформування податкової системи України. *Вісник Запорізького національного університету*. 2014. № 4 (1). С. 188–194 (с. 191).

³ Александр Тарасов. Налог на животных в Германии. *VisaSam.ru*. URL: <https://visasam.ru/emigration/europe-emigration/nalog-na-zhivotnyh-v-germanii.htm>

з чим практично ніхто у ФРН не займається самостійно обліком своїх податків.

Для роботи податковим консультантом необхідно отримати ліцензію, для чого, крім відповідної освіти і складання кваліфікаційних іспитів, необхідно мати стаж не менше 3 років у державних фінансових структурах і проходити стажування при ліцензованому податковому консультанті. У функції податкового консультанта входить обробка первинної документації, нарахування прямих і непрямих податків, податків на заробітну плату і складання звітності. При цьому використовуються уніфіковані комп'ютерні програми, які пов'язані з базою даних фінансового управління, що дозволяє більшість звітів подати через інтернет¹.

Податкова різноманітність у ФРН не є перешкодою для забезпечення високого показника збирання місцевих податків і зборів. Це обумовлено цілою низкою факторів. Перш за все, дотриманням податкової дисципліни, що обумовлена схильністю німецьких громадян до порядку; професіоналізмом службовців фіскальних органів; деталізованим податковим законодавством; активною участю в податковому адмініструванні податкових консультантів, які мінімізують виникнення конфліктів між платниками і податковими органами з приводу змісту норм податкового законодавства.

В **Італійській Республіці** податкова система представлена двома рівнями: державні (національні) податки та місцеві податки, яких у сукупності налічується понад 40.

Місцевими податками та зборами є: регіональний податок на виробничу діяльність (італ. *Imposta Regionale sulle Attività Produttive*, *IRAP*); комунальний податок на нерухоме майно (італ. *imposta municipale unica*, *IMU*); збір на транспортування та утилізацію твердих відходів (італ. *tassa rifiuti*, *TARI*); туристичний податок (італ. *imposta di soggiorno*).

Регіональний податок на виробничу діяльність (італ. *Imposta Regionale sulle Attività Produttive*) у 1998 р. замінив безліч дрібних податків і зборів з метою спрощення та раціоналізації податкової системи Італії². Зазначений податок скеровується

¹ Налоговая система ФРГ. *Pravo.studio*. URL: <https://pravo.studio/osnovyi-fina-nssov/3nalogovaya-sistema-frg-41742.html>

² Decreto legislativo del 15 dicembre 1997 № 446. *Tributi regione Puglia*. URL: <https://www.regione.puglia.it/documents/527009/581165/D.Lgs.446-1997.pdf/ac2e8854-3c7c-d509-694a-d704c0196e3f?t=1600254388629>

для покриття витрат на охорону здоров'я. Платниками податку є суб'єкти господарювання, створені для товарного виробництва та надання послуг (виконання робіт). Цим податком оподатковується будь-яка форма діяльності, включаючи державні органи та місцеві адміністрації при виконанні ними державних функцій. Об'єктом оподаткування цим податком є вартість виробництва продукції на території регіону (області)¹.

Цей податок є досить обтяжливим, так як база оподаткування визначається, виходячи з прибутку, сума якої не зменшується на величину деяких значних і великих витрат. Ставка податку визначається регіональним урядом. Наприклад, у провінції Апулія він коливається від 4,82 % для більшості суб'єктів господарювання до 8,5 % для державних підприємств². У Кампанії ставка податку коливається від 2,97 % для суб'єктів господарювання, що працюють в аграрному секторі, та для дрібних рибальських кооперативів, до 8,5 % для державних підприємств³.

Збір на відходи (італ. *tassa rifiuti*, TARI) встановлюється муніципалітетами для покриття витрат, пов'язаних з поводженням з відходами, що відправляються на утилізацію чи захоронення. Обов'язковою умовою сплати податку є володіння з будь-яких правових підстав приміщеннями чи земельними ділянками будь-якого призначення, здатними утворювати міські відходи, як зазначено в правилах щодо справляння податку на відходи, які приймаються муніципальною владою. Зазвичай платники податку диференціюються на дві категорії: побутові користувачі та непобутові користувачі, які, у свою чергу, діляться на низку категорій за ознаками інтенсивності та однорідності утворення відходів.

Обов'язок обчислення податку покладається на платника. Для спрощення адміністрування податку на офіційних сайтах муніципальних органів розміщаються онлайн-калькулятори, що дають змогу швидко розрахувати розмір податку, ввівши

¹ Imposta regionale sulle attività produttive – IRAP. *Tributi regione Puglia*. URL: <https://www.regione.puglia.it/web/tributi/imposta-regionale-sulle-attivita-produttive-irap>

² Aliquote IRAP. *Tributi regione Puglia*. URL: <https://www.regione.puglia.it/web/tributi/aliquote-irap>

³ Imposta regionale sulle attività produttive – IRAP. *Tributi regione Puglia*. URL: <https://www.regione.puglia.it/web/tributi/imposta-regionale-sulle-attivita-produttive-irap>

у відповідні графи, наприклад для побутового користувача, площу помешкання та кількість осіб, що проживають у ньому.

Наприклад, сім'я з 3 осіб, що проживає у квартирі площею 56 кв.м. у Римі, повинна сплатити у рік 229,95 євро збору на поводження з відходами¹. У Мілані та інших комунах доступ до калькулятора обчислення податку можливий виключно для платників під час подачі податкової декларації². Збір може сплачуватись єдиним внеском на початку року або щоквартально.

Комунальний податок на нерухоме майно (італ. *imposta municipale unica, IMU*) базується на володінні нерухомістю та сплачується за ставками, встановленими муніципалітетами, виходячи з кадастрової вартості нерухомого майна.

Туристичний податок, у буквальному перекладі «податок за проживання» (італ. *imposta di soggiorno*). Величина податку залежить від категорії готелю, змінюється від сезону та справляється з туристів з урахуванням мінімального віку, сезонних змін та ставок, які встановлюються муніципалітетами. Так, вікові рамки для туристів щодо сплати туристичного податку становлять: Рим – старше 2 років, Флоренція, Венеція – старше 10 років, Монтекатіні – старше 18 років, Бібіоне – 4 роки, Ліньяно – 12 років, у більшості комун Сицилії, Сардинії, Лігурії та інших регіонів немає вікових обмежень. Муніципалітети можуть скористатись правом узагалі не запроваджувати цей податок, наприклад Трабія та Порто Емпедокле на Сицилії, Чан Феліче Чірчео та Формія у провінції Латина, Лавінью у Ломбардії та багато інших³.

Податок з реклами (італ. *tassa sulla pubblicita*) сплачує кожен, хто здійснює рекламу за допомогою вивісок, фризів, плакатів, табличок, банерів, наметів, парасольок, факсимільних чи інших подібних засобів, а також рекламу, що здійснюється за допомогою світло- або кінопроекцій, рекламу на транспортних засобах, у мобільній формі та за допомогою звукових

¹ Tassa Rifiuti – Calcola la tassa della tua abitazione. Ama Roma. URL: <https://www.amaroma.it/moduli/calcola-tariffa/?metri=56&persone=3>

² Tari. Comune di Milano. URL: <https://www.comune.milano.it/aree-tematiche/tributi/tari>

³ Туристический налог на проживание в Италии. TUI. URL: <https://agent.tui.ru/Information-page/surcharges/Italy/Tourist-tax>

пристроїв¹. Запровадження податку на рекламу покладається на провінційний уряд, однак його деталізація, у частині диференціації об'єктів оподаткування та ставок, залишається за муніципалітетами².

Система органів, що здійснюють податкову політику та контроль у сфері оподаткування в Італійській Республіці, побудована з урахуванням особливостей унітарного устрою держави.

На національному рівні ці органи представлені Міністерством економіки та фінансів (італ. *Ministero dell'Economia e delle Finanze*). Центром керівництва оподаткуванням та забезпеченням однаковості в роботі фінансової адміністрації є Департамент податкової політики (італ. *Dipartimento delle Finanze*) Міністерства економіки і фінансів. Департамент координує податкове законодавство, здійснює тлумачення законів, розробляє законопроекти, у тому числі законопроекти з поправками до чинного податкового законодавства, які пропонує на розгляд у рамках законодавчих ініціатив, здійснює діяльність з нагляду, контролю та оцінки отриманих результатів, координує роботу всіх суб'єктів податкової діяльності.

У 2001 р. зі складу Міністерства економіки та фінансів виділені чотири Агентства податкових надходжень (італ. *Agenzia delle entrate*). Діяльність агентств регулюється нормативними документами, затвердженими міністром економіки і фінансів.

Центральне агентство управляє і контролює діяльність регіональних агентств і місцевих (провінційних і муніципальних) інспекцій. Усього в Італії 21 регіональне агентство податкових надходжень (19 обласних і 2 по регіональним провінціях) і 388 місцевих (провінційних, муніципальних) інспекцій³.

Слід зауважити, що італійське законодавство передбачає низку суворих норм кримінально-правового характеру по переслідуванню осіб, які ухиляються від сплати податків. Одночасно з цим держава вживає заходів щодо спрощення процедур

¹ Imposta comunale sulla pubblicità. *Comune di Bologna*. Iperbole rete civica. URL: <http://www.comune.bo.it/tasse/servizi/15:3018/3136/>

² Imposta sulla pubblicità per insegne, targhe e cartelli. *La Legge per Tutti*. 25 Aprile 2018. URL: https://www.laleggepertutti.it/202023_impоста-sulla-pubblicita-per-insegne-targhe-e-cartelli

³ Лыкова Л. Н., Букина И. С. Налоговые системы зарубежных стран : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Издательство Юрайт, 2018. 309 с. С. 209.

адміністрування податків, а також рівності та справедливості в оподаткуванні, використовуючи при цьому навіть інструмент конституційного судочинства¹.

У **Латвійській Республіці**, відповідно до ст. 3 Закону «Про податки і збори» систему податків і зборів (мит), утворюють: 1) державні податки які, встановлюються Сеймом; 2) державні податки і збори, справляння яких здійснюється правовими актами Кабінету міністрів; 3) збори (мита), справляння яких здійснюється за правовими актами місцевого самоврядування; 4) податки і збори, встановлені правовими актами Європейського Союзу.

Станом на 2013 рік органам місцевого самоврядування було делеговано право встановлювати ставку податку від 0,2% до 3,0% кадастрової вартості нерухомості. Ставка податку може перевищувати межу в 1,5% лише у випадках, коли нерухоме майно не управляється відповідно до процедур, визначених нормативними актами.

Законодавством Латвії обумовлено чотири обов'язкові принципи (об'єднання об'єктів, ефективності, відповідального планування бюджету, передбачуваності та стабільності) та три факультативні (підтримки бізнесу, територіального розвитку та територіального облаштування), яких повинні дотримуватися всі органи місцевого самоврядування при розробці зобов'язуючих положень щодо застосування податкових ставок на нерухоме майно².

Відповідно до ст. 11 Закону «Про податки і збори» органи місцевого самоврядування Латвії в порядку визначеному Кабінетом міністрів наділені повноваженнями справляти місцеві збори за: 1) отримання офіційних документів виданих органами місцевого самоврядування та їхніх завірених копій; 2) проведення розважальних заходів у громадських місцях; 3) прийом відпочивальників і туристів; 4) торгівлю в громадських місцях; 5) утримання усіх видів тварин; 6) в'їзд транспортних засобів у зони особливого режиму; 7) розміщення

¹ Народовладдя в Україні: глобалізаційні виклики : моногр. / Р. О. Стефанчук, С. О. Кузніченко, І. М. Мищак та ін. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2020. 608 с. С. 291–292.

² Nekustamā ipašuma nodoklis. Finanšu ministrija. URL: https://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/nodoklu_politika/nodoklu_un_nodevu_sistema_latvija/nekustama_ipasuma_nodoklis/236-82-nekustama-ipasuma-nodoklis

реклами, афіш та оголошень у громадських місцях; 8) утримання човнів, моторних човнів і яхт; 9) використання символіки місцевого самоврядування; 10) за видачу дозволу на будівництво або акцепт будівельних задумів; 11) утримання і розвиток інфраструктури місцевого самоврядування¹. При цьому органи місцевого самоврядування на свій розсуд із застосуванням дискреційного права визначають правила для справляння цих зборів.

Загальнообов'язкові платежі до бюджетів у країнах ЄС, як і в Україні, зазвичай розподіляються на дві категорії: податки і збори: *“imposta”* і *“tassa”* в Італії, *“tax”* і *“rates”* у Великобританії, *“podatki”* і *“opłaty”* в Польщі тощо.

Класифікації місцевих податків і зборів у країнах Європи можуть бути проведені за різними критеріями. Їхню множиність в науках адміністративного та податкового права класифікують за такими групами:

прямі реальні податки: на рухоме і нерухоме майно, землю, з власників транспортних засобів, промисловий, екологічний тощо;

збори і мита: на прибирання та вивіз сміття, за паркування автотранспорту, за полювання і риболовлю, з власників собак, за видачу ліцензій і посвідчень, послуги цвинтарів тощо².

Залежно від об'єкта оподаткування місцеві податки можна розглядати як: місцеві податки на доходи (корпоративні та особисті), у Скандинавських

державках, а також у Люксембурзі, Естонії, Латвії, Литві вони становлять від 80 % до 100 % податкових надходжень до місцевих бюджетів;

місцеві податки з продажу, які набувають різних форм, але за своєю сутністю це податки на продані товари і послуги. В Австрії, Греції, Іспанії, Нідерландах, Португалії, Угорщини та інших ці податки забезпечують від 20 % до 76 % податкових надходжень до місцевих бюджетів;

¹ Nodokļu un nodevu sistēma Latvijā. Finanšu ministrija. URL: https://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/nodoklu_politika/nodoklu_un_nodevu_sistema_latvija

² Івашко О. А. Проблеми та напрями вдосконалення податкової політики України. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка. 2011. Вип. 16. С. 38–42 (с. 41).

місцеві податки на нерухомість відіграють відчутну роль у Великій Британії, забезпечуючи майже 100 % потреб місцевого самоврядування.

Інші місцеві податки, які відображають політику місцевої влади у сфері охорони навколишнього природного середовища (екологічні податки), зайнятості, податки, які справляються у вигляді плати за послуги, що надає місцева влада (за користування електроенергією, газом, водопроводом, каналізацією, зв'язком, автостоянками, за видачу різних документів)¹.

Найпоширенішими місцевими податками в державах – членах Європейського Союзу є податки на майно (Бельгія, Іспанія, Латвія, Литва, Польща, Словаччина, Словенія), зокрема, податок на нерухоме майно, що ґрунтується на таких принципах: ставка податку на нерухоме майно розраховується на основі кадастрової вартості (зазвичай менше ринкової вартості), податкової або ринкової вартості нерухомого майна з використанням спеціально розроблених методів розрахунку вартості об'єктів для цілей оподаткування, та є диференційованими; пільги надаються за категоріями платників податків або з урахуванням виду об'єкта оподаткування; грошові надходження від сплати податку на майно спрямовуються на розвиток регіонів².

Проаналізувавши системи місцевих податків та механізми їхнього адміністрування в країнах Європейського Союзу, ми зауважуємо на наявності суттєвих інституційних відмінностей. Наприклад, у Швеції місцеві види податкових платежів, встановлення ставок податків і зборів, визначення баз оподаткування та надання пільг зі сплати місцевих податків і зборів є власними повноваженнями самоврядних муніципальних органів. У той же час, досліджені нами Франція та Іспанія не наділили таким правом окремі регіони, і регулювання податкових механізмів у цих регіонах здійснюється тільки централізовано. При цьому, муніципальні органи інших регіонів наділені компетенцією лише визначати граничні розміри місцевих податків і зборів. Іспанське місцеве самоврядування при запровадженні місцевих податків

¹ Кириленко О. П. Місцеві фінанси : підручник. Київ : Знання, 2006. 677 с. С. 569.

² Жаворонок А. В., Павлюк А. О. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів. *Молодий вчений*. 2018. № 10 (2). С. 792–797 (с. 796).

і зборів зобов'язане отримувати на це згоду від центральних органів публічної адміністрації. Італійське законодавство про місцеві податки і збори у меншій мірі ставить під контроль держави процеси запровадження податків, що надає йому явних ознак федералізму, незважаючи на унітарний державний устрій.

Безпосередня діяльність по адмініструванню місцевих податків і зборів, зазвичай, здійснюється під повним контролем державних фіскальних органів.

Однією з поширених складових елементів податкового адміністрування в країнах ЄС є інститут попереднього податкового регулювання. Його зміст полягає в узгодженні платником місцевих податків і зборів з податковим органом правових наслідків господарської діяльності, набуття майна, зміни його цільового призначення, інших господарських та цивільно-правових операцій. Як правило, таке врегулювання спірних відносин здійснюється у формі: отримання індивідуальних консультацій; укладення податкових угод та респриптів, що найбільш притаманне Франції, Швеції, Великобританії та ФРН, а також можливим залученням медіаторів (Франція, Бельгія, Велика Британія, Нідерланди та інші) та приватних суб'єктів адміністрування – податкових консультантів (ФРН, Бельгія, Великобританія, Нідерланди, Ірландія, Іспанія, Фінляндія, Швейцарія).

Основний спільний принцип при адмініструванні місцевих податків і зборів у європейських державах – принцип сервісної діяльності. Однак застосування цього принципу не виключає можливостей обмеження окремих прав і свобод: недоторканості житла, таємниці кореспонденції та інших. Такі дії органів адміністрування податків і зборів, які в праві розглядаються як «порушення недоторканості приватного життя», у зарубіжному податковому праві розглядається як норма¹.

Унікальність кожної дослідженої системи місцевого оподаткування характеризується різними чинниками, а саме: кількістю місцевих податків і зборів, об'єктами оподаткування, величиною податкових ставок та методиками їхнього розрахунку, обсягом фіскальних компетенцій контролюючих органів

¹ Пугаченко О. Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2012. Вип. 22 (2). С. 169–176; Степанюк О.І. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення. Тернопіль, 2001. 160 с.

залежно від рівня податків тощо. Єдине, що їх об'єднує, – це стабільність податкового законодавства та його незмінність упродовж тривалого часу, що, на нашу думку, є найціннішим позитивним досвідом, необхідним для використання у практиці вітчизняного податкового адміністрування.

Відмінності організаційно-правових моделей адміністрування місцевих податків і зборів обумовлені різними політико-управлінськими традиціями, формами державного устрою, формами податкових систем, використанням різних механізмів розподілу повноважень між центральними та місцевими органами публічної адміністрації щодо встановлення видів, ставок, бази та інших елементів податків, підходів до визначення сутності податкових надходжень та інших чинників.

3.2. Шляхи вдосконалення адміністрування місцевих податків і зборів

Питання розробки і впровадження інноваційних методологічних підходів до забезпечення високого рівня адміністрування податків та інших обов'язкових платежів, усунення наявних суперечностей у цій сфері, за наявності перманентної законодавчої та ситуаційної нестабільності, є одним із головних завдань сучасної правової науки.

За останні роки національна система фіскальних інститутів, як органів публічної адміністрації, що здійснюють адміністрування податків і зборів, у тому числі й місцевих, усе ближче наближається за своїми функціями до сервісної служби. Тобто, як зазначила Р. Ю. Паславська, стала на шлях переходу від контрольно-перевірочної роботи до обслуговування платників податків¹.

У процедурах адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів зауважується мінімізація людського фактора. Широко застосовуються безконтактні форми спілкування з суб'єктами оподаткування. Фіскальні органи діджиталізують процедури, застосовуючи електронні форми адміністрування та подачі податкової звітності, використовують інші прогресивні організаційно-правові новели податкового адміністрування.

¹ Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Львів, 2014. 224 с. С. 124.

У той же час у юридичній літературі неодноразово звертається увага на недоліки в механізмі адміністрування податків і зборів в Україні та висловлюються пропозиції для удосконалення цього механізму.

Так, Р. Ю. Паславська вважає, що покращення механізму адміністрування податків і зборів можна забезпечити шляхом усунення низки проблем: правового характеру; організаційного характеру; соціально-психологічного характеру; економічного характеру¹.

О. М. Піхоцька до недоліків адміністрування місцевих податків і зборів відносила:

1) незначну фіскальну роль місцевих податків і зборів, що обумовлює їхню низьку питому вагу в доходах місцевих бюджетів, у валовому внутрішньому продукті;

2) відсутність самостійних прав в органів місцевого самоврядування щодо запровадження на своїй території власних податків і зборів;

3) незацікавленість місцевих властей у додатковому залученні коштів від справляння місцевих податків і зборів;

4) відсутність взаємозалежності між рівнем суспільних послуг, які надаються на певній території із податковими зусиллями населення;

5) нерозвиненість податків, які відображають політику місцевих властей (екологічні податки, плата за певні послуги місцевих органів влади)².

О. В. Кучер розширює цей перелік ще одним недоліком – прямим втручанням органів державної влади у діяльність органів місцевого самоврядування³.

Х. Лугова основними напрямками вдосконалення адміністрування податків, поряд з іншим, визначає:

налагодження партнерських взаємовідносин між фіскальними органами та платниками податків;

¹ Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08. Львів, 2014. 224 с. С. 152.

² Піхоцька О. М. Місцеві податки і збори у забезпеченні фінансової самостійності органів місцевого самоврядування. *Фінанси України*. 2008. № 5. С.46–49 (с. 46–47).

³ Кучер О. В. Місцеві податки і збори як основа фінансової автономії органів місцевого самоврядування в Україні : збірник студентських наукових праць. Одеський національний економічний університет. 2013. Вип. 2. С. 349–355 (с. 350).

зниження загального рівня податкового навантаження;
посилення відповідальності як платників податків, так і податкових органів за недотримання податкового законодавства;
боротьба з корупцією в країні;
перегляд розмірів і умов надання податкових соціальних пільг у результаті підвищення розміру прожиткового мінімуму за рахунок збільшення вартості споживчого кошика для задоволення основних потреб людини;
удосконалення облікової роботи фіскальних органів; посилення автоматизації процесу адміністрування податків; покращення якості обслуговування платників податків.

Дослідниця резюмує, що вдосконалення системи адміністрування податків має базуватися на подальшому розвитку партнерських взаємовідносин між платниками та податковими органами, у результаті чого конституційний обов'язок громадян сплачувати платежі податкового характеру буде трансформований із примусового на добровільний¹.

На погляд Т. М. Сторожук, основними напрямками вдосконалення системи адміністрування податкових платежів в Україні сьогодні є такі:

- 1) застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань;
- 2) застосування непрямих методів податкового контролю;
- 3) законодавчо нормативне регулювання та методичне забезпечення застосування непрямих методів податкового контролю і визначення податкових зобов'язань;
- 4) посилення аналітичної складової у роботі працівників контролюючих органів;
- 5) навчання професійного судження працівників контролюючих органів;
- 6) роз'яснювальна робота у суспільстві та залучення громадськості².

¹ Лугова Христина. Удосконалення адміністрування податків в Україні з урахуванням європейського досвіду. *Фінансове право*. 2018. № 12. С. 230–233 (с. 232–233).

² Сторожук Т. М. Напрямки вдосконалення системи адміністрування податкових платежів через використання непрямих методів. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації* : збірник матеріалів V Науково-практичного інтернет-семінару (м. Ірпінь, 24 лют. – 6 берез. 2020 р.). Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. 197 с. С. 121–123 (с. 121).

Т. А. Крушельницька пропонує здійснювати удосконалення адміністрування податків шляхом застосування таких заходів: спрямування адміністрування на відкритість та прозорість, розробка механізмів і методик боротьби зі зловживаннями і суб'єктивізмом з боку службових осіб податкових органів, автоматизація процесів адміністрування податків; управління персоналом, підвищення його кваліфікаційного рівня; матеріально-технічне та фінансове забезпечення; управління податковою інформацією; формування й управління документообігом; антикорупційна діяльність; внутрішній контроль; зовнішня консультативна діяльність тощо¹.

В. А. Льяшенко пропонує вдосконалювати нормативні інструменти системи адміністрування податків і зборів:

визначення вичерпного переліку прав для контролюючих органів і підстав для їх застосування;

скасувати обтяжливі та непосильні штрафи прогресивною шкалою;

запровадження зовнішнього судового контролю щодо застосування контролюючими органами своїх повноважень;

запровадження ризик-орієнтованої системи податкового контролю;

запровадження презумпції правомірності рішень платника податків;

запровадження матеріальної відповідальності держави за збитки завданими платникам податків унаслідок протиправних дій контролюючих органів;

спрощення процедури адміністративного оскарження рішень контролюючих органів;

упорядкування процедури роз'яснення податкового законодавства, запровадження податкових консультацій, що відповідають найкращій світовій практиці².

Асоціація міст України за наслідками плідної аналітичної роботи запропонувала конкретні шляхи для удосконалення адміністрування місцевих податків і зборів:

¹ Крушельницька Т. А. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в Україні. Дніпропетровський регіональний університет державного управління при Президентіві України. URL: <http://www.dridu.dp.ua/c.4>

² Льяшенко В. А. Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету. *Ефективна економіка*. 2013. № 4. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_4_38

1 етап (не потребує внесення змін до законодавства, може бути реалізований у найкоротші строки):

надати органам місцевого самоврядування інформацію про сплачені податки і збори відповідно до п. 12.3.3. Податкового кодексу України;

забезпечити сплату податку на доходи фізичних осіб до відповідних бюджетів за фактичним місцем знаходження підприємств.

2 етап (за пропозицією Асоціації міст України міг бути реалізований до лютого 2020 року через прийняття законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» № 1210 з відповідними правками):

унормувати сплату податку на доходи фізичних осіб до відповідних бюджетів за фактичним місцем знаходження відокремлених підрозділів, філій;

скасувати пільги зі сплати місцевих податків і зборів, встановлені державою, зокрема, для гірничодобувних підприємств, платників єдиного податку, на лінії зіткнення;

передати повноваження щодо встановлення таких пільг виключно органам місцевого самоврядування;

відновити індексацію нормативної грошової оцінки земель;

спростити регуляторні процедури при встановленні місцевих податків і зборів;

спростити процедури подання інформації про встановлені місцеві податки і збори податковим органам.

3 етап (за пропозицією Асоціації міст України міг бути реалізований у 2020 році):

розширити базу оподаткування податком на нерухоме майно. Додатково до даних реєстру речових прав на нерухоме використовувати дані муніципальних реєстрів, які включатимуть інформацію про нерухоме майно, не зареєстроване в реєстрі речових прав.

4 етап (може бути реалізований у 2021 році):

після завершення адміністративно-територіальної реформи і формування спроможного місцевого самоврядування розглянути питання передачі повноважень органам місцевого

самоврядування адміністрування податків і зборів, що зараховуються до місцевих бюджетів¹.

В. І. Чиж розглядає перспективи розвитку адміністрування місцевих податків з позиції податкового менеджменту. Автор наголошує, що розвиток повинен здійснюватися у напрямку зміни концепції місцевого оподаткування в цілому, як один зі способів забезпечення, насамперед, економічної безпеки регіону. Дослідник вважає, що податкове адміністрування на рівні регіонів повинно стати функціональною підсистемою управління, яка має передбачати податкові ризики, уникати їх або мінімізувати наслідки².

Цілком зрозумілу теорію удосконалення системи адміністрування місцевих податків розглядав Н. Б. Татарин. Дослідник обґрунтував, що органи місцевого самоврядування зацікавлені у збільшенні надходжень до місцевих бюджетів та готові вживати заходів із пошуку резервів їхнього наповнення та підвищувати ефективність адміністрування податків і зборів. У майбутньому, зазначає автор, місцеве самоврядування поступово відійде від притаманної раніше споживацької позиції. Очікування дотацій вони сьогодні замінюють активними діями у створенні ефективного управлінського апарату, спрямовують кошти на розвиток громад, здійснюють аналіз витрачання бюджетних коштів та запобігають випадкам неефективного, нерационального їх використання³.

При порівняльному аналізі податкових систем України та країн ЄС О. Бойко висловив доцільність гармонізації місцевої податкової політики, раціонального запровадження податків і зборів, та їхнього справедливого справляння

В. І. Островецький, здійснюючи комплексний аналіз перспектив розвитку механізму адміністрування податків в Україні, вважає за доцільне розглянути можливість поступового

¹ АМУ надала Мінфіну пропозиції щодо удосконалення адміністрування місцевих податків і зборів. *Місцеві фінанси*. 16.12.2019. URL: <https://www.auc.org.ua/novyna/amu-nadala-minfinu-propozyciyi-shchodo-udoskonalennya-administruvannya-miscevyh-podatkov-ta>

² Чиж В. І. Податкове адміністрування як спосіб забезпечення економічної безпеки регіону. *Економіка та право*. 2016. № 2 (44). С. 46–52 (с. 51).

³ Татарин Н. Б., Пупко І. В. Формування місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. *Гроші, фінанси і кредит*. 2018. Випуск 29. С. 85–89 (с. 88–89).

переміщення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва (капітал та праця) на немобільні (земля, природні ресурси), а також на споживання окремих видів товарів, виробництво яких наносить шкоду навколишньому середовищу (або споживання яких є шкідливим для здоров'я людини)¹.

Досліджуючи перспективи розвитку механізму адміністрування податків за умов децентралізації в Україні, П. Франкевич вважає, що:

1) поглиблення процесів децентралізації, скоріш за все, призведе до повної автономності регіонів у питаннях місцевого оподаткування. Останні отримають право самостійно встановлювати податки і збори на своїй території. Через це окремі моменти процесу адміністрування податків будуть передані органам місцевого самоврядування, зокрема, в частині: обліку платників податків, спілкування та інформування останніх, контролю за виконанням ними своїх зобов'язань;

2) роль фіскальних органів в інституті адміністрування податків буде зведено до виконання наглядово-примусових функцій. Тобто вони здійснюватимуть повноваження щодо покарання порушників податкового законодавства, примусового стягнення податків у разі їх умисної несплати та застосування відповідних санкцій у межах, визначених законодавством;

3) адміністрування податків в умовах децентралізації, відповідно до загальнодержавної тенденції цифровізації влади, буде максимально переведено в електронну форму, з метою мінімізації прямого контакту платників податків із контролюючими органами та підвищення комфорту і оперативності сплати податків. Сам механізм адміністрування податків, скоріш за все, за умов децентралізації буде суттєво лібералізовано. Тобто з відповідного встановленого законодавством переліку дій, заходів, засобів та процедур будуть створюватись власні моделі, відповідно до яких місцеве самоврядування здійснюватиме адміністрування податків на належних їм територіях².

¹ Островецький В. І. Державні фінанси України в умовах децентралізації: податкові надходження. *Управління економікою: теорія та практика*. 2016. С. 182–191 (с. 189).

² Франкевич П. Адміністративно-правові засади адміністрування податків в умовах децентралізації: досвід Польщі та можливості його використання в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 207 с. С. 148–149.

Д. Г. Савчук, досліджуючи шляхи вдосконалення системи адміністрування місцевих податків і зборів, пропонує під час закріплення їхнього переліку поширювати практику наділення місцевих рад правом самостійно запроваджувати (у межах, визначених законом) перелік місцевих податків і зборів, які з найвищою ефективністю будуть стягуватися на відповідній території, та відмовлятися від тих, які не мають відповідної бази оподаткування.

Вибір тих чи інших механізмів удосконалення системи місцевих податків і зборів, на думку автора, повинен відповідати основним напрямам:

- спрямування на створення міцної фінансово-економічної бази місцевого самоврядування;

- створення сприятливого середовища оподаткування для активізації підприємницької діяльності;

- вдосконалення законодавчої бази адміністрування місцевих податків і зборів;

- раціоналізація податкового навантаження на галузь економіки відповідної території з урахуванням зрівноваженої бюджетної системи;

- виконання роботи з підвищення правової культури населення;

- поліпшення фіскальної ефективності обов'язкових платежів шляхом оптимізації податкових пільг, удосконалення системи справляння та розширення податкової бази за рахунок скорочення масштабів ухилення від оподаткування¹.

П. М. Боровик, Б. С. Гузар та Н. В. Лиса вважають логічним кроком у подальшому реформуванні механізмів справляння місцевих зборів, що нині функціонують в Україні, посилення їх фіскальних властивостей, а також розширення їх регульованого впливу на розвиток місцевих територій, що повністю відповідає класичним принципам фінансової та адміністративної децентралізації. Практичними кроками на шляху виконання поставленого завдання, на думку авторів, повинні бути: розширення повноважень місцевих громад стосовно запровадження нових місцевих зборів та їх адміністрування; запровадження обов'язкових внесків на охорону здоров'я громадян, що проживають і працюють в екологічно неблагополучних

¹ Савчук Д. Г. Вдосконалення системи адміністрування місцевих податків і зборів. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2018. № 6 (68). С. 188–192 (с. 190).

районах. Такі кроки, вважають дослідники, не лише підвищать фінансову роль місцевих зборів, але й сприятимуть підвищенню рівня самодостатності вітчизняних муніципалітетів, що, з одного боку, є одним із завдань фінансової децентралізації, а з іншого – повністю відповідає вимогам Європейської хартії місцевого самоврядування¹.

Зауважуються в науковій літературі і пропозиції, що полягають в удосконаленні механізмів адміністрування конкретних податків і зборів.

Наприклад, А. М. Чвалюк, переслідуючи мету недопущення порушення закріпленого у Податковому кодексі України принципу «фінансової достатності», пропонує обмежити місцеві органи влади на території, де немає туристичної інфраструктури і недоцільно її розвивати, встановлювати туристичний збір. Для цього автор пропонує закріпити у Законі України «Про туризм» вичерпний перелік типів об'єктів курортної та туристичної інфраструктури та внести до Податкового кодексу України відсилочну норму на цей перелік². Хоча, на нашу думку, таке рішення не забезпечить дотримання принципу фінансової достатності, більше того, поставить різні органи місцевого самоврядування у нерівне становище в частині реалізації права на встановлення цього збору.

О. Г. Кучабський та М. В. Гончаренко звертають увагу на правові прогалини в адмініструванні туристичного збору, які проводять до втрат бюджетів внаслідок «невикористання туристичного потенціалу, що знаходиться у тіньовому секторі економіки»³.

С. Т. Скибенко, О. О. Розвадовська вважають за потрібне передбачити у Податковому кодексі України необхідні зміни, що стосуватимуться як платників туристичного збору, так і розпорядників коштів місцевих бюджетів⁴. Хоча загальність

¹ Боровик П. М., Гузар Б. С., Лиса Н. В. Вдосконалення механізмів управління місцевих зборів в Україні. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2016. Вип. 88 (2). С. 55–62 (с. 59).

² Чвалюк А. М. Законодавчі неузгодженості при адмініструванні туристичного збору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2014. Вип. 2 (5). С. 133–142 (с. 140).

³ Бойко А. О., Миронова А. М. Роль місцевих податків і зборів у формуванні місцевого бюджету. *Молодий вчений*. 2016. № 4. С. 19–24, 124.

⁴ Скибенко С. Т., Розвадовська О. О. Роль туристичного збору у фінансуванні регіонів. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2013. № 2 (58). С. 315–319 (с. 319).

цієї пропозиції не дає можливості спрогнозувати перспективи таких законодавчих змін.

Підвищення податкових надходжень від справляння податків, без сумніву, має більше переваг, ніж недоліків, оскільки забезпечує утворення сприятливого ділового клімату та прискорення економічного зростання. Отже, є бажаним для майбутнього країни, а відтак, формує основні цілі при удосконаленні податкового законодавства.

І. С. Лабузова серед недоліків при адмініструванні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, зазначала:

низький рівень взаємодії щодо обміну інформацією з органами місцевого самоврядування, органами виконавчої влади та контролюючими органами, що є основним недоліком;

тривалий, складний і вартісний процес передачі прав на нерухоме майно та його реєстрацію;

відсутність системності в обліку нерухомості, несвоєчасність внесення змін у документацію єдиного Державного реєстру прав на нерухоме майно та відсутність правових документів на нерухомість, що сприяє безконтрольності у використанні нерухомості.

Усунення цих недоліків авторка вважала варто здійснювати шляхом налагодження співпраці з органами місцевого самоврядування, органами виконавчої влади та контролюючими органами щодо обміну інформацією. І. С. Лабузова пропонувала створити інформаційну систему, яка б дозволила обмінюватись інформацією в режимі онлайн. Запровадження цієї системи дослідниця пояснювала тим, що платники податків – фізичні та юридичні особи – вимушені неодноразово надавати одну й ту ж інформацію різним органам державної влади та органам місцевого самоврядування, що призводить до невиправданих затрат ресурсів (людських, часу, вартісних) для кожного із суб'єктів взаємодії¹.

У рамках цього дослідження, на наше переконання, невідкладних змін вимагає механізм визначення об'єкту оподаткування при стягненні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

¹ Лабузова І. С. Удосконалення адміністрування місцевих податків і зборів. Управління розвитком. 2013. № 21 (161).

Світова та, насамперед, європейська практика доводить, що застосування правильних підходів місцевих бюджетів наповнюватимуться найвагомішою статтею їхньої дохідної частини. У той же час сучасний в Україні механізм адміністрування цього податку, де базою оподаткування виступає загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі його часток, породжує низку проблем. В основному вони пов'язані з різною вартістю об'єктів нерухомості. Що призводить, на нашу думку, до порушення принципу соціальної справедливості при стягненні цього податку – принципу установлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків, визначеного ст. 4 Податкового кодексу України¹.

Швидка заміна площинного методу оподаткування на вартісний обов'язково зіштовхнеться з низкою проблем. Це пов'язано з відсутністю простих та ефективних методик оцінки вартості майна, а також належної бази даних про це майно. Адже в Україні досі повністю не сформований Державний реєстр речових прав на нерухоме майно, що приводить до браку об'єктивної інформації про його ринкову вартість. Крім цього, відсутні інтегровані з реєстром інформаційні системи, які б забезпечували техніко-економічні характеристики об'єктів нерухомості.

Чинні положення Податкового кодексу України визначають об'єктами оподаткування цим податком лише будинки та споруди, здані в експлуатацію, відомості про право власності на які містяться в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. Проте у поселеннях є незліченна кількість приватних житлових, садових, дачних тощо будинків та споруд, які фактично використовуються володільцями за призначенням, однак, з метою уникнути податкових сплат, формально не здані в експлуатацію, або їх реальні власники як спадкоємці, належним чином не завершили оформлення правова власності на набуте спадкове майно. Така ситуація склалася з огляду на цілу низку причин. Перш за все, дослідники відмічають складність процесу введення житлових (дачних, садових)

¹ Податковий кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

будинків в експлуатацію, пов'язану із бюрократизованістю та корумпованістю містобудівних процедур¹, що обумовлює мотивацію не вводити будинки в експлуатацію до особливої потреби (в основному для відчуження та встановлення іпотеки); по-друге, очевидною є прогалина у методі визначення об'єктів оподаткування, яка здійснюється саме через запис у Державному реєстрі речових прав, за яким визначається власник будинку. А відтак, відсутність офіційного визнання права власності обумовлює обставину, за якої потенційні об'єкти оподаткування податком не обкладаються.

Про те, що строки введення в експлуатацію можуть бути тривалими (і при цьому власник майна не несе ніякої відповідальності), і це не поодинокі випадки, органам публічної адміністрації відомо. На нашу думку, саме з метою спрощення процедур введення в експлуатацію об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, а відтак легалізації об'єктів оподаткування, час від часу запроваджується так звана «будівельна амністія», правила якої затверджуються наказами Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України про затвердження порядку обстеження та прийняття в експлуатацію таких об'єктів².

Удосконалення правового регулювання адміністрування податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, щодо оптимізації стягнення податків з об'єктів, що мають статус незавершеного будівництва, пропонується здійснити внесенням змін до Податкового кодексу України визначенням об'єктами оподаткування об'єктів нерухомості, будівництво яких перевищує п'ять років від часу подання повідомлення про початок будівництва. Законотворча діяльність у цьому напрямку сприятиме запобіганню ухилення від оподаткування шляхом зволікання із завершенням будівництва, введенням об'єкта в експлуатацію та реєстрації права власності.

¹ Коломієць І. Ф., Пелехатий А. О. Напрямки удосконалення адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2015. Вип. 1. С. 103–105 (с. 104).

² Боксгорн А. В. Деякі питання визначення об'єктів податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. Т. 1. № 4. С. 103–107 (с. 106).

З цією метою пропонується доповнити п. 266.2. «Об'єкт оподаткування» ст. 266 Податкового кодексу України п.п. 266.2.2. у наступній редакції:

«266.2.2. Об'єктом оподаткування є об'єкт незавершеного будівництва житлової та нежитлової нерухомості, строк будівництва якого перевищує п'ять років від дня повідомлення у встановленому законом порядку уповноважених органів містобудування про початок його будівництва».

З метою усунення вищеописаних прогалин у законодавстві, пов'язаних із застосуванням площинних методів визначення бази оподаткування, вважаємо за доцільне внести зміни до п. 266.3 ст. 266 Податкового кодексу України, виклавши його у наступній редакції:

«266.3. База оподаткування.

266.3.1. Базою оподаткування є вартість об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі його часток.

266.3.2. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про вартість нерухомого майна, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів про експертну оцінку об'єктів житлової та нежитлової нерухомості.

266.3.3. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно, виходячи із загальної вартості кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт та його вартість.

266.3.4. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі їх часток, які не зареєстровані в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно або на які немає документів на право власності у фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі оцінювальних актів на будинок (оцінювальних актів про господарські будівлі та споруди), які знаходяться в технічних паспортах об'єктів житлової та нежитлової нерухомості.

Рішення щодо оподаткування таких об'єктів приймають сільські, селищні, міські ради».

При цьому, перехід від площинного до вартісного методів оподаткування автоматично не усуне порушення принципу соціальної справедливості. Такий перехід, поряд з умовами ефективного використання нерухомості, як зазначає О. Майстренко, породить дилему «сплатити податок чи відмовитися від власності»¹. Однак використання системи пільг, апробованих у країнах, що застосовують вартісний метод обчислення податків на нерухоме майно, дає змогу запобігти можливим негативним наслідків і економічно захистити уразливі категорії платників.

Натомість для фізичних осіб, з метою стимулювання їхньої участі в іпотечному кредитуванні житла, варто передбачити систему податкових пільг у вигляді виключення суми за іпотечними кредитами з бази оподаткування податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, або суми, що підлягає сплаті за платежем по іпотечному кредиту.

Крім цього, удосконалення правових механізмів адміністрування цього податку повинно здійснюватися з орієнтацією на такі принципи, як:

1. Мінімізація дискреційних повноважень суб'єктів, що здійснюють адміністрування податку, як таких, що впливають на ріст корупційних проявів. Тобто виключення застосування у механізмі визначення об'єктів оподаткування та справляння податків різного роду коефіцієнтів, камеральної оцінки об'єктів, надання пільг окремим платникам податків.

2. Створення умов для платників податків мати можливість коригувати вартість об'єкта оподаткування до поточного ринкового рівня, застосовуючи правові механізми корегування. Це, у першу чергу, стосується володільців об'єктів нерухомості, відомості про які не внесено до Державного реєстру речових прав нерухомого майна.

3. Перенесення податкового навантаження на земельні ділянки як об'єкти оподаткування, зменшуючи навантаження на житлові та нежитлові споруди. Це обумовлюється тим,

¹ Боксгорт А. В. Деякі питання визначення об'єктів податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. Т. 1. № 4. С. 103–107 (с. 106).

що земля є жорстко обмеженим ресурсом, що надзвичайно вимагає ефективного використання, а пониження ставок оподаткування нерухомості, відмінної від земельних ділянок, вплине на інвестиційну привабливість цього виду майна, а відтак, стимулюватиме до його створення та капіталізації.

4. Розширення контрольних повноважень органів місцевого самоврядування за сплатою податку на нерухомість, відмінної від земельної ділянки. Частково це забезпечиться створенням опції у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно для створенням витягу з реєстру про об'єкти нерухомості, що містяться на території місцевого адміністративно-територіального утворення з інформацією про об'єкт нерухомості: його місцезнаходження, тип, площу та власника.

У частині забезпечення принципу соціальної справедливості при стягненні податків на нерухоме майно доцільним було б законодавче закріплення правової норми, запропонованої В. В. Письменним, відповідно до якої власників об'єктів нерухомості житлового фонду звільнятимуть від оподаткування, якщо різниця між їхніми доходами та податковими зобов'язаннями зі сплати податку на нерухомість не перевищуватиме прожиткового мінімуму¹.

Не можемо залишити поза увагою проблемні питання адміністрування туристичного збору та перспективи розвитку правового регулювання цього фінансового зобов'язання. Дослідивши його природу та механізм адміністрування на сторінках 129–140 цього дослідження, зауважимо, що зміни, внесені Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів» від 23.11.2018 № 2628-VIII, що, як правильно зазначає К. К. Недоступ, переслідували «покращення адміністрування та перегляду ставок окремих податків і зборів», суттєво позначилися на механізмі справляння туристичного збору, проте не ліквідували наявні у ньому законодавчі неузгодженості та спричинили виникнення нових проблемних аспектів².

¹ Письменный В.В. Законодавчі колізії механізму оподаткування нерухомості в Україні. *Світ фінансів*. 2012. Вип. 1. С. 58–65 (с. 60).

² На Івано-Франківщині оприлюднили доходи від туристичного збору. *Укрінформ*. С. 154. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-tourism/3092800-ivanofrankivsini-opriludnili-dohid-vid-turistichnogo-zboru.html>

Перш за все, недоліком вважаємо відсутність законодавчо встановленого мінімального часового періоду, що визначали достатній темпоральний мінімум для отримання особою відповідних благ, які пов'язані з туристичним податком. Для цього пропонуємо внести зміни до ст. 268 Податкового кодексу України, виклавши п.п. 268.2.1 п. 268.2 цієї статті у наступній редакції:

«268.2.1. Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення туристичного збору, та тимчасово, більш як одна доба, розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті».

З метою забезпечення права особи на повернення надмірно сплаченого туристичного збору потребує уточнення правовий припис підпункту 268.6.3 пункту 268.6 статті 268 Податкового кодексу України. Адже особа, що користується туристичними благами на території певної адміністративно-територіальної одиниці та яка сплатила туристичний збір, може залишити місце свого тимчасового проживання (ночівлі) достроково, не лише ухваливши рішення про залишення території адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення відповідної ради про стягнення туристичного збору. Ця особа може поселитись в іншому місці проживання (ночівлі), яке відповідно до підпункту 268.5.1 не є об'єктом, за проживання (ночівлю) у якій справляється туристичний збір: готелем, кемпінгом, мотелем, гуртожитком для приїжджих, санаторно-курортним закладом тощо. При цьому ця особа залишатиметься на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

У зв'язку з цим п.п. 268.6.3 п. 268.6 ст. 268 Податкового кодексу України пропонуємо викласти в наступній редакції: «268.6.3. У разі дострокового залишення особою, яка сплатила туристичний збір, місця проживання (ночівлі), визначеного підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті, сума надмірно сплаченого збору підлягає поверненню такій особі у встановленому цим Кодексом порядку».

Має низку недоліків механізм адміністрування збору за місця для паркування транспортних засобів. Зокрема, О. В. Костяна та В. В. Ясько виділяють недостатність чіткого регулювання процедури паркування законодавчою базою і, як наслідок, відсутність достатнього контролю над процедурою паркування. Автори пропонують контроль за справлянням збору покласти на органи місцевого самоврядування¹.

На низький рівень адміністративного контролю при справлянні збору вказують П. М. Боровик, Б. С. Гузар та Н. В. Лиса².

В. В. Шалімов та С. О. Магопєць серед основних проблем, що ускладнюють справляння збору за місця для паркування транспортних засобів, зазначають колізії у формуванні суб'єктного складу платників збору та відсутність чітко сформованої бази і об'єкта оподаткування. Крім того, дослідники зауважують на великі адміністративні витрати при справлянні цього збору та низький рівень контролю зі сторони адміністратора збору, а відтак, відмічають низький економічний ефект від запровадження цього збору, вважаючи його запровадження неефективним розширенням бази оподаткування³.

Висвітлені нами на сторінках 95–101 цього дослідження адміністративно-правові аспекти адміністрування транспортного податку дали можливість виявити низку проблем, які в сукупності знижують його фіскальні можливості, а відтак, потребують вирішення на законодавчому рівні.

Основним недоліком вважаємо це включення до бази оподаткування єдиного виду транспорту – легкових автомобілів. У той час, як інші транспортні засоби, які теж можуть виступати предметами переспоживання, залишені поза увагою. Це – мотоцикли з високим рівнем комфорту різних типів (родстер, спортбайк, стрітфайтер, чоппер, круїзер, кастом, турер, ендуро, мотард); морські та річкові судна (яхти та інші плавзасоби

¹ Костяна О. В., Ясько В. В. Особливості справляння збору за місця для паркування транспортних засобів на прикладі міста Чугуєва. *Миколаївський нац. ун-т ім. В. О. Сухомлинського*. 2017. Вип. 16. С. 710–714 (с. 713).

² Боровик П. М., Гузар Б. С., Лиса Н. В. Вдосконалення механізмів справляння місцевих зборів в Україні. *Збірник наукових праць Уманського національного університету сагівництва*. 2016. Вип. 88 (2). С. 55–62 (с. 59).

³ Шалімов В. В., Магопєць С. О. Збір за місце паркування транспортних засобів в системі місцевих податків і зборів України. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 26.

для дозвілля або спорту, у тому числі гідроцикли (водні мотоцикли). Тож розширення бази оподаткування транспортного податку істотно вплине на збільшення обсягів фінансових надходжень від його справляння, підвищать рівень принципу справедливості при справлянні цього податку та у більш повній мірі забезпечить його регульовану функцію як податку на переспоживання.

З цих підстав пропонуємо внести зміни до статті 267 Податкового кодексу України, виклавши підпункт 267.2.1 пункту 267.2 цієї статті у наступній редакції:

267.2.1. Об'єктом оподаткування є:

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;

мотоцикли та квадроцикли, з року випуску яких минуло не більше трьох років (включно), середньоринкова вартість яких становить понад 150 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

морські та річкові судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту), зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 100 кВ.

Враховуючи спеціальний режим оподаткування діяльності, пов'язаної з будівництвом та продажем літаків, визначених законом України «Про розвиток літакобудівної промисловості», літаки і вертольоти як предмети понадспоживання, до бази оподаткування транспортним податком не включати.

Сучасний порядок адміністрування єдиного податку, що справляється з суб'єктів малого підприємництва та із суб'єктів господарювання в аграрному секторі економіки, є істотно досконалішим від механізмів адміністрування єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку, що застосовувались до 2015 р. У той же час, аналіз оновленого механізму адміністрування вказує на суттєві недоліки.

Серед таких недоліків відзначають необхідність нарахування і сплати зазначеними суб'єктами малого та аграрного бізнесу

кількох інших податків, зборів та внесків (єдиного соціального внеску, військового збору, податку на доходи фізичних осіб з доходів, виплачених у формі дивідендів, тощо). На цю проблему вказують П. М. Боровик та Б. В. Фрате¹, В. П. Синчак², Л. Д. Тулуш³ та інші. Адміністрування єдиного податку зіштовхується також із проблемою неоформлених працівників, у тому числі з їх нелегальним залученням більше, ніж визначена законодавством гранична чисельність, у кращому випадку застосовуючи при цьому схеми так званих аутсорсингу та інсорсингу.

¹ Боровик П. М., Фрате Б.В. Реформований механізм оподаткування малого бізнесу в Україні: проблеми та перспективи розвитку. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Серія: Економічні науки*. 2014. № 3. С. 98–104 (с. 102).

² Синчак В. П. Формування спрощеної системи оподаткування в контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення. *Облік і фінанси*. 2012. № 4 (58). С. 50–58 (с. 51–52).

³ Тулуш Л. Д. Реформування механізму прямого оподаткування сільсько-господарських підприємств. *Економіка АПК*. 2014. № 10. С. 34–45 (с. 36).

ВИСНОВКИ

Внаслідок проведеного дослідження здійснено аналіз аспектів адміністрування місцевих податків і зборів як об'єкта правового регулювання, охарактеризовано специфічні риси місцевих податків і зборів, а також нормативно-правову базу, що регулює режим їхнього адміністрування. З урахуванням цього сформульовано ряд наукових положень, висновків, пропозицій та практичних рекомендацій з удосконалення правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів в Україні. Основні з них наведено нижче.

1. Доведено, що феномен адміністрування місцевих податків і зборів є складовою функціонального механізму національної податкової системи України.

Сформульовано авторське визначення поняття «адміністрування місцевих податків і зборів» – це сукупність норм, правил, методів, прийомів і засобів, рішень та процедур, за допомогою яких органи, що здійснюють реалізацію державної податкової політики, органи місцевого самоврядування, їх посадові особи та податкові агенти здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на встановлення місцевих податків і зборів, організацію ідентифікації, облік платників місцевих податків і зборів та об'єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування платників місцевих податків і зборів, організацію та контроль за сплатою місцевих податків і зборів та за їхнім надходженням до місцевих бюджетів, відповідно до порядку, встановленого законом.

2. Історичний досвід застосування інституту місцевих податків і зборів охарактеризовано як процес еволюції системи спеціальних інструментів отримання фінансових доходів, для забезпечення соціальних, політичних, економічних та життєдіяльнісних потреб інститутів місцевої влади, який об'єктивно виражає розвиток управлінського механізму держави, що обумовлювався особливостями публічного адміністрування на кожному історичному етапі.

3. З'ясовано, що систему нормативно-правових актів, які становлять основу правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів, можна розділити на два рівні: загальнодержавний (Конституція України, закони України, постанови

Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України) та місцевий (рішення сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад).

Надано наукову класифікацію нормативно-правових актів, що забезпечують регулювання місцевих податків і зборів, за ознакою предметної направленості відповідно до якої виокремлено акти, які направлені на регулювання: функціонування інституційної структури, що забезпечує адміністрування місцевих податків і зборів; процедур адміністрування місцевих податків і зборів; ідентифікації та обліку платників місцевих податків і зборів; ідентифікації та обліку об'єктів місцевого оподаткування; організації приймання і обробки податкової звітності платників місцевих податків і зборів; забезпечення сервісного обслуговування платників податків, організації та проведення контролю за дотриманням повноти та вчасності сплати місцевих податків і зборів; організації адміністрування податкового боргу по місцевих податках і зборах; застосування заходів адміністративного примусу за порушення податкового законодавства.

4. Сформульовано авторське визначення поняття «муніципальний нормативно-правовий акт у сфері адміністрування місцевих податків і зборів» – це офіційний регуляторний акт постійного або тимчасового характеру, прийнятий сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади в межах її власних повноважень, спрямований на встановлення, зміну, доповнення (перегляд) або скасування, розрахованих на багаторазове застосування, правових приписів, які мають обов'язкову юридичну силу на відповідній території, направлених на встановлення розміру місцевих податків і зборів.

5. Встановлено, що земельний податок інтегрований у плату за землю як обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється з фізичних та юридичних осіб – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів, за ставкою, встановленою органом місцевого самоврядування у рамках, визначених законом, надходження від якого зараховуються до місцевого бюджету за місцем знаходження земельної ділянки.

За наслідками дослідження категорій «плата за землю» та «земельний податок» зроблено висновок про їхню відмінність за своїм змістом, оскільки плата за землю є ширшою категорією, що охоплює земельний податок.

6. Зроблено авторське визначення поняття «єдиний податок» – це встановлений Податковим кодексом України загальнообов'язковий платіж, розмір якого розраховується за фіксованою ставкою, встановленою сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади, чи залежно від суми доходу, та який сплачується суб'єктами господарювання, що є резидентами України, не мають податкового боргу, займаються дозволеними видами підприємницької діяльності та відповідають критеріям однієї з чотирьох груп, визначених Податковим кодексом України.

Удосконалення адміністративних процедур при стягненні єдиного податку запропоновано здійснювати за напрямками: інформаційної відкритості; чіткого, зрозумілого для платника податку процесу адміністрування; балансу економічних інтересів платників податків та територіальних громад, до бюджетів яких він справляється, а відтак – стимулювання підприємницької ініціативи. Досягнення мети при виконанні перелічених завдань здійснюється з використанням низки методів адміністрування, у тому числі сервісних, які включають:

- податкове консультування з питань справляння податку, особливостей звітності, податкового та бухгалтерського обліку при застосуванні спрощеної системи оподаткування;

- проведення інформаційних кампаній з використанням засобів масової інформації, щодо роз'яснення питань оподаткування, у тому числі оприлюднення інформації на офіційних вебсайтах Державної податкової служби України і її територіальних відділень та органів місцевого самоврядування, а також на Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі «ЗІР», що адмініструється Державною податковою службою України;

- спрощення формальних процедур, пов'язаних з обліком місцевих податків і зборів;

- удосконалення нормативно-правових актів органів місцевого самоврядування.

7. Система місцевих зборів України є складовою частиною системи місцевого оподаткування та складається з двох законодавчо визначених елементів – збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору, що функціонують як самостійні джерела доходів місцевих бюджетів, встановлення розміру ставок яких у межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, належить тільки до компетенції органів місцевого самоврядування.

Сформульовано авторські визначення понять:

туристичний збір – це місцевий обов'язковий платіж, що справляється з платника визначеними податковими агентами, за ставкою, встановленою відповідною сільською, селищною міською радою або радою об'єднаної територіальної громади, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету, контроль за стягненням якого здійснюють органи Державної податкової служби України;

збір за місця для паркування транспортних засобів – це місцевий обов'язковий платіж, що справляється з юридичних осіб, їх філій (відділень, представництв) та фізичних осіб – підприємців, які згідно з рішеннями сільських, селищних, міських рад або рад об'єднаних територіальних громад організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету, контроль за справлянням якого здійснюють органи Державної податкової служби України;

місцеві збори – це встановлені на законодавчому рівні, відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, обов'язкові платежі публічно-правового характеру, які регулюються нормами права, встановленими Податковим кодексом України та рішеннями сільських, селищних, міських рад або рад об'єднаних територіальних громад, є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад, доходи від стягнення яких йдуть на покриття їхніх публічних витрат.

8. З'ясовано, що механізми функціонування організаційно-правових моделей адміністрування місцевих податків і зборів у державах Європи обумовлені різними політико-управлінськими традиціями, формами державного устрою, формами

податкових систем, використанням різних механізмів розподілу повноважень між центральними та місцевими органами публічної адміністрації щодо встановлення видів, ставок, бази та інших елементів податків, підходів до визначення сутності податкових надходжень та інших чинників.

Податок на нерухоме майно у переважній більшості європейських держав розраховується на підставі кадастрової вартості, податкової вартості та ринкової вартості нерухомого майна.

Органи, що забезпечують адміністрування місцевих податків і зборів у європейських державах не мають єдиного стандарту у своїй інституційній організації, у зв'язку з чим їм притаманні характерні особливості та істотні відмінності у механізмах їхньої діяльності залежно від приналежності до виконавчої гілки влади чи їхнього перебування у системі місцевого самоврядування. До запозичення інститутів та норм законодавство варто відноситися із застереженням, однак заслуговує на увагу досвід податкового адміністрування у Франції. У цій державі фіскальні органи, крім прийому та інформування відвідувачів, надають платникам послуги через мережу телефонних довідкових служб. Крім того, в більшості мерій, а також у громадських організаціях працюють інформаційні пункти. Широко практикуються телевізійні передачі, у яких представники податкових органів відповідають на запитання платників податків, що стосуються практичного оподаткування. Також позитивним є інститут податкових медіаторів, які залучаються до вирішення публічно-правових спорів, що виникають між суб'єктами адміністрування податків, у тому числі місцевих, та платником.

9. З метою удосконалення нормативно-правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів запропоновано:

– доповнити пункт 266.2. «Об'єкт оподаткування» статті 266 Податкового кодексу України підпунктом 266.2.2. у наступній редакції:

«266.2.2. Об'єктом оподаткування є об'єкт незавершеного будівництва житлової та нежитлової нерухомості, строк будівництва якого перевищує п'ять років від дня повідомлення у встановленому законом порядку уповноважених органів містобудування про початок його будівництва»;

– внести зміни до статті 266 Податкового кодексу України, виклавши пункт 266.3 у наступній редакції:

«266.3. База оподаткування:

266.3.1. Базою оподаткування є вартість об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі його часток.

266.3.2. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про вартість нерухомого майна, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів про експертну оцінку об'єктів житлової та нежитлової нерухомості.

266.3.3. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно, виходячи із загальної вартості кожного окремого об'єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об'єкт та його вартість.

266.3.4. База оподаткування об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, у тому числі їх часток, які не зареєстровані в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно або на які немає документів на право власності у фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі оцінювальних актів на будинки (оцінювальних актів про господарські будівлі та споруди), які знаходяться в технічних паспортах об'єктів житлової та нежитлової нерухомості.

Рішення щодо оподаткування таких об'єктів ухвалюють сільські, селищні, міські ради»;

– внести зміни до статті 267 Податкового кодексу України, виклавши підпункт 267.2.1 пункту 267.2 цієї статті у наступній редакції:

«267.2.1. Об'єктом оподаткування є:

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;

мотоцикли та квадроцикли, з року випуску яких минуло не більше трьох років (включно), середньоринкова вартість яких становить понад 150 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

морські та річкові судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту), зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 100 кВт»;

внести зміни до статті 268 Податкового кодексу України, виклавши підпункт 268.2.1 пункту 268.2 у наступній редакції:

«268.2.1. Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які перебувають на території адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення туристичного збору, та тимчасово, більш як одна доба, розміщуються у місцях проживання (ночівлі), визначених підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті»;

– внести зміни до статті 268 Податкового кодексу України, виклавши підпункт 268.6.3 пункту 268.6 у наступній редакції:

«268.6.3. У разі дострокового залишення особою, яка сплатила туристичний збір, місця проживання (ночівлі), визначеного підпунктом 268.5.1 пункту 268.5 цієї статті, сума надмірно сплаченого збору підлягає поверненню такій особі у встановленому цим Кодексом порядку».

10. Удосконалення правових механізмів адміністрування місцевих податків і зборів повинно здійснюватися у таких напрямках, як:

– мінімізація дискреційних повноважень суб'єктів, що здійснюють адміністрування податку, як таких, що впливають на ріст корупційних проявів. Тобто виключення застосування у механізмі визначення об'єктів оподаткування та стягнення податків різного роду коефіцієнтів, камеральної оцінки об'єктів, надання пільг окремим платникам податків;

– створення умов для платників податків мати можливість коригувати вартість об'єкта оподаткування до поточного

ринкового рівня, застосовуючи правові механізми корегування, що, у першу чергу, стосується володільців об'єктів нерухомості, відомості про які не внесено до Державного реєстру речових прав нерухомого майна;

- перенесення податкового навантаження на земельні ділянки, як об'єкта оподаткування, зменшуючи навантаження на житлові та нежитлові споруди, оскільки земля є жорстко обмеженим ресурсом, що надзвичайно вимагає ефективного використання, а пониження ставок оподаткування нерухомості, відмінної від земельних ділянок, вплине на інвестиційну привабливість цього виду майна та стимулюватиме до його створення та капіталізації;

- розширення контрольних повноважень органів місцевого самоврядування за сплатою податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, через створення у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно опції для створення витягу з реєстру про об'єкти нерухомості, що містяться на території місцевого адміністративно-територіального утворення з інформацією про об'єкт нерухомості: його місцезнаходження, тип, площу та власника.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. АМУ надала Мінфіну пропозиції щодо удосконалення адміністрування місцевих податків і зборів. *Місцеві фінанси*. 16.12.2019 URL: <https://www.auc.org.ua/novyna/amu-nadala-min-finu-propozyciyi-shchodo-udosko-nalennya-administruvannya-mis-cevyh-podatktiv-ta>
2. Бобошко Л. І. Транспортний податок в Україні: стан та перспективи. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2017. № 1. С. 25–36 (с. 31).
3. Бойко А. О., Миронова А. М. Роль місцевих податків і зборів у формуванні місцевого бюджету. *Молодий вчений*. 2016. № 4. С. 19–24, 124.
4. Боксгорн А. В. Деякі питання визначення об'єктів податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. Т. 1. № 4. С. 103–107 (с. 106).
5. Боксгорн А. В. Деякі питання визначення об'єктів податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в Україні. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2018. № 4. Т. 1. С. 103–107 (с. 104).
6. Боксгорн А. В. Лобіювання та зловживання правом у податкових правовідносинах. *Visegrad Journal on human rights*. 2019. № 2. С. 31–36.
7. Болгар О. В., Боксгорн А. В. Реєстри як інструмент податків і зборів : матер. VII Міжн. наук.-практ. онлайн-конф., м. Одеса, 06.11.2020. Одеса : ОДУВС, 2020. 132 с. С. 67–68.
8. Бондарук Т. Г. Зарубіжний досвід використання місцевих податків. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2008. № 5. С. 42–46 (с. 43).
9. Боровик П. М., Гузар Б. С., Лиса Н. В. Вдосконалення механізмів справляння місцевих зборів в Україні. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2016. Вип. 88 (2). С. 55–62 (с. 59).
10. Боровик П.М. Вдосконалення сучасних механізмів справляння вітчизняних місцевих податків. *Вісник Київського інституту бізнесу та технологій*. 2015. № 1. С. 19–25.
11. Боровик П. М., Фрате Б.В. Реформований механізм оподаткування малого бізнесу в Україні: проблеми та перспективи

розвитку. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Серія: Економічні науки*. 2014. № 3. С. 98–104 (с. 102).

12. Бортнік Н. В. Зарубіжна практика місцевого оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2016. Вип. 8 (1). С. 15–17 (с. 16).

13. Бортнік Н. В. Зарубіжний досвід податку на нерухоме майно та перспективи його запровадження в Україні. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка*. 2015. Т. 20. Вип. 1 (1). С. 132–135.

14. Вінокуров Я. Дорого – багато: хто і скільки платить податку за розкішні авто. Як українці платять транспортний податок, скільки це приносить бюджету і чому надходження падають уже три роки поспіль. *Економічна правда*. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2021/03/4/671609/>

15. Волохова І. С. Місцеве оподаткування: реалізація загальних принципів. *Економіка України*. 2014. № 12. С. 44, 74–86.

16. Все, що необхідно знати власникам легкових автомобілів про транспортний податок у 2020 році. *Державна податкова служба України*. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/pove-pro-podatki--novini-/405577.html>

17. Герус А. Уроки Польщі в питаннях фінансової децентралізації. *Громадський простір*. URL: <https://www.prostir.ua/?blogs=uroky-polschi-v-pytannayah-finansovoji-detsentralizatsiji>

18. Гнатовська А. І. Правовий статус суб'єктів виконання місцевих бюджетів за доходами : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2013. 203 с. С. 134.

19. Губар Ю. П. Геодезичне забезпечення та удосконалення методів і моделей оцінки нерухомості : дис. ... на докт. техн. наук : 05.24.04 / Львів, 2019. 370 с. С. 101.

20. Декрет ВЦВК і РНК від 9 грудня 1918 р.

21. Денісова А. В. Адміністрування податку на прибуток підприємств: питання теорії та практики : монографія. Одеса : ОДУВС, 2010. 138 с. С. 56.

22. Державна казначейська служба України. Звіти про виконання Зведеного бюджету України. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/file-storage/vikonannya-derzhavnogo-byudzhetu>

23. Дохід Києва від туристичного збору за минулий рік склав понад 63 мільйони гривень. Офіційний портал Києва. URL: https://kyivcity.gov.ua/news/dokhid_kiyeva_vid_turistichnogo_zboru_za_minuliy_rik_sklav_ponad_63_milyoni_griven/

24. Дубровський В., Черкашин В. Як удосконалити податок на нерухоме майно в Україні? (Policy Research). Коаліція «За ліберальну податкову реформу» та Інститут соціально-економічної трансформації. Київ, 2016. 38 с. С. 3.

25. Жаворонок А. В., Павлюк А. О. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів. Молодий вчений. 2018. № 10 (2). С. 792–797 (с. 796).

26. За 5 місяців 2021 року платники Одеського регіону сплатили понад 233 млн грн податку на нерухомість. URL: <https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/474794.html>

27. Земельний кодекс України : Закон України ; Кодекс. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>

28. Івашко О. А. Проблеми та напрями вдосконалення податкової політики України. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка. 2011. Вип. 16. С. 38–42 (с. 41).

29. Ільяшенко В. А. Удосконалення системи адміністрування податкових платежів до державного бюджету. Ефективна економіка. 2013. № 4. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_4_38

30. Карлін М. І. Податок на нерухомість у країнах ОЕСР та в Україні : історія і сьогодення. Наукові записки. Серія Економіка. 2013. № 21. С. 163–167 (с. 164).

31. Кириленко О. П. Місцеві фінанси : підручник. Київ : Знання, 2006. 677 с. С. 569.

32. Кирієнко Н. Податкова система Франції. Вісник податкової служби України. 2007. № 24. С. 10–13.

33. Кнелъц А. Распределение налогов в Германии. Deutsche Welle. 23.06.2006. URL: <https://www.dw.com/ru/справка-распределение-налогов-в-германии/a-2065520>

34. Коломієць І. Ф., Пелехатий А. О. Напрямки удосконалення адміністрування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2015. Вип. 1. С. 103–105 (с. 104).

35. Конституция (Основной Закон) Российской Социалистической Федеративной Советской Республики принятая,

V Всероссийским съездом Советов в заседании от 10 июля 1918 года. URL: <http://www.hist.msu.ru/ER/Text/cnst1918.htm>

36. Конституция Федеративной Республики Германии. Конституции зарубежных государств : учебное пособие / сост. проф. В. В. Маклаков. 2-е изд., исправ. и доп. М. : Издательство БЕК, 1999. 584 с. С. 68–156.

37. Конституція Української Соціалістичної Радянської Республіки (березень 1919 р.) : Основний Закон УСРР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/n0001316-19#Text>

38. Костяна О. В., Ясько В. В. Особливості справляння збору за місця для паркування транспортних засобів на прикладі міста Чугуєва. Миколаївський нац. ун-т ім. В. О. Сухолинського. 2017. Вип. 16. С. 710–714 (с. 713).

39. Кочубей А. Развитие государственного бюджета Украинской ССР за 30 лет. Советские финансы. 1948. № 2. С. 39–44.

40. Кригіна Д. Г. Правове регулювання податків на майно в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2018. 198 с. С. 12–13.

41. Крупский А., Рубальский К. Фискальная система Испании: виды и ставки налогов. Лемчик, Крупский и Партнеры. Налоговый консалтинг. URL: <http://www.lkpconsult.ru/fiskalnaya-sistema-ispanii-vidy-i-stavki-nalogov/>

42. Крушельницька Т. А. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в Україні. Дніпропетровський регіональний університет державного управління при Президентові України. С. 4. URL: <http://www.dridu.dp.ua>

43. Кучер О. В. Місцеві податки і збори як основа фінансової автономії органів місцевого самоврядування в Україні : збірник студентських наукових праць. Одеський національний економічний університет. 2013. Вип. 2. С. 349–355 (с. 350).

44. Лабузова І. С. Удосконалення адміністрування місцевих податків і зборів. Управління розвитком. 2013. № 21 (161). С. 105–107.

45. Лыкова Л. Н., Букина И. С. Налоговые системы зарубежных стран : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Издательство Юрайт, 2018. 309 с. С. 209.

46. Майстренко О. Податок на нерухоме майно як додаткове джерело наповнення місцевих бюджетів. Право України. 2019. № 10. С. 118–124 (с. 119).

47. Мельник В. Досвід адміністрування податків у зарубіжних країнах. *Вісник податкової служби України*. 2004. № 38–39. С. 94–99 (с. 98).

48. На Івано-Франківщині оприлюднили доходи від туристичного збору. *Укрінформ*. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-tourism/3092800-na-ivanofrankivsini-opriludnili-do-hid-vid-turistichnogo-zboru.html> с. 154

49. Налоговая система Германии. *Налоги в мире: мировые налоговые системы*. URL: <http://worldtaxes.ru/nalogi-v-evrope/nalogovaya-sistema-germanii/>

50. Налоговая система ФРГ. *Pravo.studio*. URL: <https://pravo.studio/osnovyi-finansov/3nalogovaya-sistema-frg-41742.html>

51. Налоговые системы зарубежных стран : учебник для вузов / под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Закон и право, ЮНИТИ, 1997. 191 с. С. 90.

52. Народовладдя в Україні: глобалізаційні виклики : монографія / Р. О. Стефанчук, С. О. Кузнichenko, І. М. Мищак та ін. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2020. 608 с. С. 291–292.

53. О единовременном чрезвычайном десятимиллиардном революционном налоге : Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов от 11.02.1918. *Собрание узаконений и распоряжений правительства за 1917–1918 гг.* Управление делами Совнаркома СССР. М., 1942. С. 1108–1110.

54. Об обложении сельских хозяев натуральным налогом, в виде отчисления части сельскохозяйственных продуктов : Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов от 30.10.1918. URL: <http://wfi.lomasm.ru/>

55. Островецкий В. І. Державні фінанси України в умовах децентралізації: податкові надходження. *Управління економікою: теорія та практика*. 2016. С. 182–191 (с. 189).

56. Піхоцька О. М. Місцеві податки і збори у забезпеченні фінансової самостійності органів місцевого самоврядування. *Фінанси України*. 2008. № 5. С. 46–49 (с. 46–47).

57. Повідомлення про оприлюднення проекту регуляторного акта – рішення міської ради «Про встановлення ставки збору за місця для паркування транспортних засобів» від 14.05.20. *Офіційний вебпортал Кривого Рогу*. URL: <https://krmisto.gov.ua/ua/news/detail/id/4567.html>

58. Податки в Іспанії. *Eurabota.ua*. URL: <https://news.eurabota.ua/uk/spain/biznes/nalogi-v-ispanii/>

59. Положення про Державну службу України з питань геодезії, картографії та кадастру : Постанова Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 № 15. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/15-2015-п#Text>

60. Поляк А. В. Досвід місцевого оподаткування Німеччини та його використання в процесі реформування податкової системи України. *Вісник Запорізького національного університету*. 2014. № 4 (1). С. 188–194 (с. 191).

61. Потапова Н. А. Особенности налогового администрирования в Испании. *Управленческий учет*. 2011. № 5. URL: <https://dis.ru/library/709/29725/>

62. Про боротьбу з куркулями, поміщиками та спекулянтами і реквізицію в них лишків хліба : Розпорядження Народного Секретаріату України від 21.02.1918. Хронолог. збір. законів, указів Президії Верховної Ради, постанов і розпоряджень Уряду Української РСР [в 7 т.] ; Т. 1. Київ : Політвидав УРСР, 1963. 772 с. С. 61–62.

63. Про бюджетну класифікацію : Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. С. 4. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11/ed20181204/sp:side#Text>

64. Про внесення змін до Положення про податок на майно в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, затвердженого рішенням Одеської міської ради від 21.01.2015 № 6258-VI : Рішення Одеської міської ради від 08.02.2017 № 1601-VII. URL: <https://omr.gov.ua/ru/acts/council/92752/>

65. Про внесення змін до ухвал міської ради від 27.01.2011 № 120 та від 29.12.2011 № 1072 : Ухвала Львівської міської ради від 20.02.2020 № 6303. URL: [https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly.nsf/\(SearchForWeb\)/E348855D179F4F11C225851B00530F5D?OpenDocument](https://www8.city-adm.lviv.ua/inteam/uhvaly.nsf/(SearchForWeb)/E348855D179F4F11C225851B00530F5D?OpenDocument)

66. Про внесення змін до форми Податкової декларації збору за місця для паркування транспортних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 21.12.2019 № 550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0213-20#Text>

67. Про встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів : Рішення Луцької міської ради від 10.07.2020

№ 86/3. Офіційний сайт Луцької міської ради. URL: [https://
www.lutskrada.gov.ua/documents/15946668852253755-pro-vstano-
vlennya-zboru-za-mistsya-parkuvannya-transportnikh-zasobiv](https://www.lutskrada.gov.ua/documents/15946668852253755-pro-vstano-
vlennya-zboru-za-mistsya-parkuvannya-transportnikh-zasobiv)

68. Про встановлення місцевих податків на 2018 рік :
Рішення Антонівської сільської ради Скадовського району
Херсонської області від 05.07.2017 № 142. URL: [http://
kherson.sfs.gov.ua/rishennya-mistsevih-rad-/podatok-na-mayno/
podatok-na-mayno--vidminne-vid-zemeln/](http://kherson.sfs.gov.ua/rishennya-mistsevih-rad-/podatok-na-mayno/
podatok-na-mayno--vidminne-vid-zemeln/)

69. Про дорожній рух : Закон України. URL: [https://
zakon.rada.gov.ua/laws/show/3353-12#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3353-12#Text)

70. Про затвердження Методики визначення середньо-
ринкової вартості легкових автомобілів та внесення змін
у додатки 1 і 2 до Порядку визначення середньоринкової вар-
тості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів : Постанова
Кабінету Міністрів України від 18.02.2016 № 66. URL: [https://
zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2016-п#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2016-п#Text)

71. Про затвердження форм заяви про застосування спроще-
ної системи оподаткування, розрахунку доходу за попередній
календарний рік, запиту про отримання витягу з реєстру плат-
ників єдиного податку та витягу з реєстру платників єдиного
податку : Наказ Міністерства фінансів України від 16.07.2019
№ 308. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-19#Text>

72. Про затвердження форми Податкової декларації з тран-
спортного податку : Наказ Міністерства фінансів України від
10.04.2015 № 415 (у редакції наказу Міністерства фінансів
України від 27.06.2017 № 595). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/
laws/show/z0474-15#Text](https://zakon.rada.gov.ua/
laws/show/z0474-15#Text)

73. Про оренду землі : Закон України. URL: [https://
zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text)

74. Про оцінку земель : Закон України. URL: [https://
zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text)

75. Про плату за землю : Закон України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2535-12#Text>

76. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітно-
сті суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України
від 03.07.1998 № 727/98. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/
show/727/98#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/
show/727/98#Text)

77. Проект Закону України «Про податок на розкіш» від
21.11.2008 № 3405. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/
JF2ML00A?an=6](https://ips.ligazakon.net/document/
JF2ML00A?an=6)

78. Пугаченко О. Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія: Економічні науки*. 2012. Вип. 22 (2). С. 169–176.

79. Радишевська О. Порівняльно-правове дослідження податкових систем України та Польщі у контексті європейської інтеграції. *Київські полоністичні студії*. 2011. Т. 18. С. 519–525 (с. 521–522).

80. Савчук В. А. Світовий досвід адміністрування податків. *Університетські наукові записки*. 2013. № 2. С. 353–358.

81. Савчук Д. Г. Вдосконалення системи адміністрування місцевих податків і зборів. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2018. № 6 (68). С. 188–192 (с. 190).

82. Світовий досвід оподаткування: Франція. *Державна податкова служба України*. Офіційний портал. URL: <https://tax.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/fransia/>

83. Сидор І. П., Карпишин Н. І. Місцеве оподаткування в Україні в контексті фінансового забезпечення суспільних послуг. *Ефективна економіка*. 2020. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8182>

84. Сидорко В. П. Зародження землевпорядної науки. *Вісник Чернігівського національного педагогічного університету. Серія: Педагогічні науки*. 2013. Вип. 108.1. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VchdpuP_2013_1_108_57

85. Синчак В. П. Формування спрощеної системи оподаткування в контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення. *Облік і фінанси*. 2012. № 4 (58). С. 50–58 (с. 51–52).

86. Скибенко С. Т., Розвадовська О. О. Роль туристичного збору у фінансуванні регіонів. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2013. № 2 (58). С. 315–319 (с. 319).

87. Степанюк О. І. Відповідальність юридичних осіб за податкові правопорушення. Тернопіль, 2001. 160 с.

88. Сторожук Т. М. Напрямки вдосконалення системи адміністрування податкових платежів через використання непрямих методів. *Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації* : збірник матеріалів V Науково-практичного

інтернет-семінару (м. Ірпінь, 24 лют. – 6 берез. 2020 р.). Ірпінь : НДІ фіскальної політики, 2020. 197 с. С. 121–123 (с. 121).

89. Стратегія розвитку Одеської області на період 2021–2027 роки : Рішення Одеської обласної ради від 03.03.2020 № 1228-VII. URL: <https://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2020/05/strategiya-rozvytku-odeskoyi-oblasti-na-period-2021-2027-roky.pdf>

90. Тарасов А. Налог на животных в Германии. *VisaSam.ru*. URL: <https://visasam.ru/emigration/europe-emigration/nalog-na-zhivotnyh-v-germanii.htm>

91. Татарин Н. Б., Пупко І. В. Формування місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації. *Гроші, фінанси і кредит*. 2018. Випуск 29. С. 85–89 (с. 88–89).

92. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М. : Норма, 2001. 336 с. С. 246.

93. Транспортні засоби: розрахунок вартості. Міністерство економічного розвитку та торгівлі України. Офіційний веб-сайт. URL: <https://www.me.gov.ua/Vehicles/CalculatePrice?lang=uk-UA>

94. Тулуш Л. Д. Реформування механізму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2014. № 10. С. 34–45 (с. 36).

95. Туристический налог на проживание в Италии. *TUI*. URL: <https://agent.tui.ru/Information-page/surcharges/Italy/Tourist-tax>

96. Умови проведення конкурсу на зайняття вакантної посади державної служби категорії «В» – головний державний ревізор-інспектор відділу адміністрування податків і зборів з фізичних осіб Тростянецького управління Головного управління ДПС у Вінницькій області. URL: <https://vin.tax.gov.ua/data/normativ/000/003/74470/61GUDPSVV.doc>

97. Франкевич П. Адміністративно-правові засади адміністрування податків в умовах децентралізації: досвід Польщі та можливості його використання в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 207 с. С. 148–149.

98. Франкевич П. Адміністративно-правові засади адміністрування податків в умовах децентралізації: досвід Польщі та можливості його використання в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 207 с. С. 124.

99. Лугова Христина. Удосконалення адміністрування податків в Україні з урахуванням європейського досвіду. *Фінансове право*. 2018. № 12. С. 230–233 (с. 232–233).

100. Христофоров А. Б. Деякі аспекти адміністрування транспортного податку в Україні. *Право і суспільство*. 2018. № 2. Ч. 2. С. 158–163 (с. 154).

101. Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України : дис. ... канд. юрид. наук. Ірпінь, 2008. 210 с. С. 13.

102. Чвалюк А. М. Законодавчі неузгодженості при адмініструванні туристичного збору. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2014. Вип. 2 (5). С. 133–142 (с. 140).

103. Чиж В. І. Податкове адміністрування як спосіб забезпечення економічної безпеки регіону. *Економіка та право*. 2016. № 2 (44). С. 46–52 (с. 51).

104. Чуб Д. В., Фомин А. А. Налоговая медиация: опыт Франции. *Налоги и налогообложение*. 2014. № 2. С. 210–217.

105. Шалімов В. В., Магопєць С. О. Збір за місце паркування транспортних засобів в системі місцевих податків і зборів України. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 26. С. 291–299 (с. 298).

106. Брикайло Юрій. Земельний податок 2020: ставки, пільги, відповідальність. *Dreamdim* : сайт адвоката Юрія Брикайла. URL: <https://dreamdim.ua/uk/zemelnyj-podatok-2020-stavky-pilgy-vidpovidalnist/>

107. Яфінович О. Місцеві бюджети та міжбюджетні відносини: досвід європейських країн та проблеми України. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2015. № 2 (167). С. 92–100 (с. 97).

108. Aliquote IRAP. *Tributi regione Puglia*. URL: <https://www.regione.puglia.it/web/tributi/aliquote-irap>

109. Bardach J. Miasta na prawie magdeburskim w Wielkim Księstwie Litewskim odschylku XIV do połowy XVII stulecia. *KH*. 1980. № 1. S. 21–51 (s. 24, 30–31).

110. Bird R. Tax Policy and Economic Development. The Johns Hopkins University Press, 1992. 270 p. P. 59.

111. Business rates. Gov.uk. URL: <https://www.gov.uk/introduction-to-business-ra>

112. Code de la sécurité sociale. *Légifrance*. Le service public de la diffusion du droit. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006073189/

113. Contribution économique territoriale (CET). *Service-Public.fr*. Le site officiel de l'administration française. URL: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/N13443>

114. Decreto legislativo del 15 dicembre 1997 N° 446. *Tributi regione Puglia*. URL: <https://www.regione.puglia.it/documents/527009/581165/D.Lgs.446-1997.pdf/ac2e8854-3c7c-d509-694a-d704c0196e3f?t=1600254388629>

115. Dr. Lew W., Werbianyi I. English-Ukrainian Dictionary. First part. Nuremberg-Bayreuth : Newspaper "Chas" – "The Time" ; Nuremberg : Co-operative "Pracia" Bayreuth. 1947. 234 p. P. 29, 149.

116. Imposta comunale sulla pubblicità. *Comune di Bologna*. Iperbole rete civica. URL: <http://www.comune.bo.it/tasse/servizi/15:3018/3136/>

117. Imposta regionale sulle attività produttive – IRAP. *Tributi regione Puglia*. URL: <https://www.regione.puglia.it/web/tributi/imposta-regionale-sulle-attivita-prodotti-ve-irap>

118. Imposta sulla pubblicità per insegne, targhe e cartelli. *La Legge per Tutti*. 25 Aprile 2018. URL: https://www.laleggepertutti.it/202023_impоста-sulla-pubblicita-per-insegne-targhe-e-cartelli

119. Informacje o urzędzie. *Ministerstwo Finansów*. URL: <https://www.gov.pl/web/finanse/o-ministerstwie>

120. International Monetary Fund. *Government finance statistics manual*. 2014. 93 p. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/gfs.htm>

121. Kalaianov D., Bokshorn A. Evolution of Scientific Views on the Contradictory Nature of Taxes. *European Reforms Bulletin*. 2020. N° 4. P. 58.

122. Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa. Struktura KAS. *Ministerstwo Finansów*. URL: <https://www.gov.pl/web/kas/struktura-kas>

123. Nekustamā īpašuma nodoklis. *Finanšu ministrija*. URL: https://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/nodoklu_politika/nodoklu_un_nodevu_sistema_latvija/nekustama_ipasuma_nodoklis/23682-nekustama-ipasuma-nodoklis

124. Nodokļu un nodevu sistēma Latvijā. *Finanšu ministrija*. URL: https://www.fm.gov.lv/lv/sadalas/nodoklu_politika/nodoklu_

un_nodevu_sistema_ latvija dochodach jednostek samorządu terytorialnego : Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. *Dz.U.* 2003 № 203 poz. 1966.

125. *Precis de Fiscalite. Ministère de l'Action et des Comptes.* URL: http://www2.impots.gouv.fr/documentation/2013/precis_fiscalite/tome1.pdf

126. Renting out your property. *Gov.uk.* URL: <https://www.gov.uk/guidance/income-tax-when-you-rent-out-a-property-working-out-your-rental-income>

127. *Tari. Comune di Milano.* URL: <https://www.comune.milano.it/aree-tematiche/tributi/tari>

128. Tassa Rifiuti – Calcola la tassa della tua abitazione. *Ama Roma.* URL: <https://www.amaroma.it/moduli/calcola-tariffa/?metri=56&persone=3>

129. Taxe d'habitation. *Service-Public.fr.* Le site officiel de l'administration française. URL: <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F42>.

130. Taxe foncière sur les propriétés non bâties. *impots.gouv.fr.* URL: https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/3_Documentation/depliants/part_taxe_fonciere_proprietes_non_baties.pdf

131. Webster's Revised Unabridged Dictionary. G & C. Merriam Co., 1913. 2026 p. P. 113.

132. Woodrow Wilson. *Political Science Quarterly. The Academy of Political Science.* Vol. 2. № 2 (Jun., 1887). P. 197–222 (p. 197–202).

133. Wörterbuch Advanced Deutsch-Ukrainisch Version 2.225.800 Stichwörter, 2.900 Beispiele, 43.400 Übersetzungen © Lingea s.r.o., 2020. URL: <https://dict.com/Ukrainisch-Deutsch>

134. Zubrzycki D. *Kronika m iasta Lwowa. Lwow, 1844.* 496 s. S. 79 (репринтна копія).

НОТАТКИ

Наукове видання

БОКСГОРН Анастасія Вікторівна

**АДМІНІСТРУВАННЯ
МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ:
ПИТАННЯ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ**

Монографія

За науковою редакцією А. В. Денисової

Дизайн обкладинки	<i>Валерія Савельєва</i>
Технічний редактор	<i>Юлія Назарова</i>
Верстання	<i>Юлія Семенченко</i>



ЮРИДИКА
ВИДАВНИЦТВО

Підписано до друку 28.10.2022 р. Формат 60х84/16.
Папір офсетний. Гарнітура Bandera Pro. Цифровий друк.
Ум. друк. арк. 13,14. Наклад 300. Замовлення № 022м/0323.
Віддруковано з готового оригінал-макета.

Видавництво і друкарня – Видавництво «Юридика»
65101, Україна, м. Одеса, вул. Інглєзі, 6/1
Тел.: +38 (095) 934 48 28, +38 (097) 723 06 08
E-mail: mailbox@juridica.od.ua
Свідцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 7653 від 18.08.2022 р.