

УДК 347.73

А.Б. Христофоров,
суддя Донецького окружного адміністративного суду,
м. Слов'янськ

МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ: ДЕЯКІ ПРОБЛЕМИ ВВЕДЕННЯ В ДІЮ

Стаття присвячена аналізу правового регулювання місцевих податків та зборів. Доведено, що однією із особливостей останніх є обмежена свобода органів місцевого самоврядування при їх введенні в дію, що зумовлено: 1) визначенням Верховною Радою України вичерпного переліку місцевих податків та зборів, які можуть встановлюватися на території України; 2) імперативною вимогою щодо введення місцевими радами єдиного податку та податку на майно (в частині транспортного податку та плати за землю); 3) заборонаю на введення органами місцевого самоврядування місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом України.

Здійснено правову оцінку норм Податкового кодексу України в частині регламентації процедури введення в дію місцевих податків та зборів на предмет відповідності принципу стабільності податкового законодавства та норм Бюджетного кодексу України.

Ключові слова: *місцеві податки та збори, рішення органів місцевого самоврядування, порядок введення в дію місцевих податків та зборів.*

Стаття посвящена анализу правового регулирования местных налогов и сборов. Доказано, что одной из особенностей последних является ограниченная свобода органов местного самоуправления при их введении в действие, что обусловлено: 1) определением Верховной Радой Украины исчерпывающего перечня местных налогов и сборов, которые могут устанавливаться на территории Украины; 2) императивным требованием о введении местными советами единого налога и налога на имущество (в части транспортного налога и платы за землю); 3) запретом на введение органами местного самоуправления местных налогов и сборов, не предусмотренных Налоговым кодексом Украины.

Осуществлена правовая оценка норм Налогового кодекса Украины в части регламентации процедуры введения в действие местных налогов и сборов на предмет соответствия принципу стабильности налогового законодательства и норм Бюджетного кодекса Украины.

Ключевые слова: *местные налоги и сборы, решение органов местного самоуправления, порядок введения в действие местных налогов и сборов.*

Paper is devoted to the analysis of the legal regulation of local taxes and fees. A legal assessment of the norms of the Tax Code of Ukraine regarding the regulation of the procedure for the introduction of local taxes and fees for compliance with certain principles of tax legislation was carried out. The violation of the city's stability has been proven – changes in the elements of taxes and fees can not be made later than six months before the start of a new budget period in which the new rules and rates will operate. Particular attention is paid to the analysis of judicial practice in tax disputes.

Keywords: *local taxes and fees, the decision of local governments, the procedure for the introduction of local taxes and fees.*

Однією з головних умов економічних реформ в Україні є становлення сучасних податкових правовідносин, які потребують перегляду їх ролі і змісту відповідно з тими змінами, які відбуваються у сферах життєдіяльності суспільства, зокрема, в економічній. Новація податкових відносин тісно пов'язана з політичними процесами в державі, оскільки вони є основою економічного та соціального розвитку будь-якого демократичного суспільства. Податкові відносини в умовах побудови правової держави та громадянського суспільства зазнають певного реформування, що супроводжується зміною в них правового статусу держави та розширення кола суб'єктів.

Провідна роль у цьому процесі належить безпосередньо інституту місцевих податків та зборів. Метою запровадження останніх є необхідність забезпечення органів місцевого самоврядування необхідними фінансовими ресурсами для здійснення покладених на них функцій. Право і спроможність органів місцевого самоврядування здійснювати в межах закону регулювання і управління суспільними справами, які належать до їхньої компетенції, в інтересах місцевого населення закріплені Європейською хартією місцевого самоврядування від 15 жовтня 1985 року [1]. Місцеві органи влади в межах закону мають право вільно вирішувати питання, які не вилучені зі сфери їхньої компетенції і вирішення яких не доручено іншим органам. Стаття 9 Європейської хартії місцевого самоврядування закріплює за органами місцевого самоврядування право на свої власні фінансові ресурси, які вони можуть вільно використовувати в межах своїх повноважень. Обсяг таких фінансових ресурсів місцевих органів влади повинен відповідати функціям, передбаченим Конституцією або законом. Частиною 3 ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування зафіксовано, що принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони встановлюють відповідно до закону [1].

Таке право органів місцевого самоврядування передбачене ст. 143 Конституції України, п. 8.3 ст. 8 Податкового кодексу України (далі – ПК України), а також п. 24 ст. 26 Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні” [2; 3; 4].

Дослідженню правового механізму місцевих податків та зборів, реалізації правовідносин в цій сфері присвячено достатню увагу в науці податкового права [5–10]. Проте реформування та становлення податкової системи України зумовлюють інтерес до проблем, які виникають на практиці під час адміністрування місцевих податків та зборів.

Метою статті є правова оцінка норм податкового законодавства в частині регламентації процедури введення місцевих податків та зборів на предмет відповідності базовим принципам податкового законодавства.

Однією з підстав класифікації податків та зборів, закладених у законодавстві, є компетенція органу, який вводить в дію відповідний податковий платіж на адміністративно-територіальній одиниці, у зв'язку з чим податки поділяються на:

а) загальнодержавні — податки та збори, що встановлюються вищим органом державної влади, набувають чинності виключно на підставі законів та діють на усій території України;

б) місцеві — податки та збори, перелік яких устанавлюється вищим органом державної влади, набувають чинності на підставі актів відповідних представницьких

органів місцевого самоврядування та діють на території відповідних територіальних громад.

Застосування останніх достатньо детально регламентується Верховною Радою України за умови обмеженої свободи органів місцевого самоврядування. Так, по-перше, Верховною Радою України визначається вичерпий перелік місцевих податків та зборів, які можуть встановлюватися на території України. Згідно з положенням п. 10.1 ст. 10 ПК України до місцевих податків належать податок на майно та єдиний податок, а до місцевих зборів: збір за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір [3]. По-друге, п. 10.2 ст. 10 ПК України закріплена імперативна вимога щодо введення місцевими радами єдиного податку та податку на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). Місцеві ради в межах повноважень, визначених ПК України, вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору. В такий спосіб можна виділити таку характеристику актів органів місцевого самоврядування, як обмеженість сфери їх дії. Дійсно, дія рішень органів місцевого самоврядування направлена на вирішення місцевих питань та обмежується кордонами відповідного регіону, що підкреслює оперативність їх дії, врахування виключно місцевих умов. Цим визначається специфічний характер підзаконності актів органів місцевого самоврядування, що відчувають вплив верховенства закону, підпорядковуються його приписам і водночас підкреслюють специфіку місцевих регіонів та їхніх умов через нормотворчість органів місцевого самоврядування. Й, по-третє, встановлення місцевих податків та зборів, не передбачених ПК України, забороняється.

Таким чином, тільки частина з місцевих платежів податкового характеру може вводитися органами місцевого самоврядування в межах їх повноважень. Основні та додаткові елементи правового механізму кожного місцевого податку і збору знов-таки встановлені актом вищої юридичної сили, і рішення місцевих рад з введення того чи іншого податку або збору мають розроблятися на основі його норм.

Як з цього приводу цілком правильно зазначає Стаценко А.В., місцеві податки і збори, будучи фінансовою базою місцевого самоврядування, ніколи не існували у відриві від загальнодержавного управління фінансами [6, с. 21]. Держава завжди визначала основи справляння місцевих податків і зборів, хоча метою їх введення було надання місцевим органам влади коштів, якими вони могли б управляти самостійно при можливості центральної влади впливати на справляння місцевих податків і зборів. Питання про місцеві податки і збори не є суто місцевим питанням, а має розглядатися в аспекті співвідношення центральної і місцевої влади. Будь-які податки є коштами платників на користь публічної влади, і в такому розумінні вони зумовлюються і вимогами єдиної податкової політики держави. Держава і місцеве самоврядування є двома формами публічної влади. Водночас у платника не може бути різних податкових відносин з різними органами публічної влади, незалежними один від одного.

Конституційний принцип обов'язковості виконання актів органів місцевого самоврядування направлений на гарантування рівності в оподаткуванні всіх платників податків, незалежно від регіону, в якому вони мешкають. У такий спосіб формуються рівні принципи управлінської і контролюючої діяльності органів у сфері місцевих податків та зборів. І в цьому контексті слід звернути увагу на проблему, яка існує через порушення органами місцевого самоврядування низки процедурних положень при прийнятті рішень про місцеві податки та

збори у 2014-2016 роках та звернення платників податків до судових органів щодо їх оскарження [11–14].

Так, наприклад, Вищим адміністративним судом України при розгляді касаційної скарги Черкаської міської ради у справі № 712/2617/16-а про визнання незаконним та скасування п. 6.2 Положення “Про податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки на території міста Черкаси”, затвердженого рішенням Черкаської міської ради від 28 січня 2016 року № 2-136, було встановлено таке. 28 січня 2016 року Черкаською міською радою прийнято рішення № 2-136 “Про внесення змін до рішення Черкаської міської ради від 25 червня 2015 року за № 2-1312 “Про затвердження Положення та ставок місцевих податків і зборів на території міста Черкаси”. Прийнятим рішенням було внесено зміни до п. 6.2 зазначеного Положення, яке передбачає: “Ставки податку для об’єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються у розмірі 1 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування”. 5 лютого 2016 року в газеті “Місто” № 1 оприлюднено повідомлення, що з положеннями та ставками місцевих податків та зборів на території міста Черкаси відповідно до рішення Черкаської міської ради від 28 січня 2016 року № 2-136 “Про внесення змін до рішення Черкаської міської ради від 25 червня 2015 року за № 2-1312 “Про затвердження Положення та ставок місцевих податків і зборів на території міста Черкаси” можна ознайомитись на офіційному сайті Черкаської міської ради та сайті департаменту фінансової політики Черкаської міської ради [11; 13]. Касаційна скарга була залишена без задоволення й ВАСУ повністю була підтримана позиція попередніх судових інстанцій, виходячи з того, що оскаржуваний пункт рішення Черкаської міської ради про встановлення місцевих податків і зборів щодо набрання ним чинності та застосування з 1 січня 2016 року не відповідає засадам та правилам податкового законодавства.

У підґрунті цієї проблеми, на жаль, лежать зміни до податкового законодавства, які не характеризуються виваженістю й точністю юридичної техніки. Зокрема, абз. 2 п. 4 Прикінцевих положень Закону України від 28.12.2014 р. № 71- VIII “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” (далі – Закон № 71- VIII) установлено, що в 2015 році до рішень місцевих рад про встановлення місцевих податків на 2015 рік не застосовуються вимоги, встановлені Законом України “Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності” [15]. При цьому відповідно до абз. 1 п. 4 зазначеного Закону органам місцевого самоврядування рекомендовано в місячний термін з дня опублікування цього Закону переглянути рішення щодо встановлення на 2015 рік податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) для об’єктів житлової нерухомості, а також прийняти та оприлюднити рішення щодо встановлення у 2015 році податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) для об’єктів нежитлової нерухомості, податку на майно (в частині транспортного податку) та акцизного податку з реалізації суб’єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизними товарами [15]. Закон № 71-VIII набрав чинності 1 січня 2015 року. Аналогічні положення містяться й у пункті 4 Прикінцевих положень Закону України від 24.12.2015 р. № 909-VIII “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” (далі – Закон № 909-VIII) [16]. Такий підхід на практиці призвів до прийняття місцевими радами низки рішень щодо зміни ставок місцевих податків та зборів

протягом поточного бюджетного періоду та порушення одного із базових принципів податкового законодавства – принципу стабільності.

Справа в тому, що безпосередньо порядок встановлення місцевих податків та зборів визначено п.п. 12.3.1, п. 12.3 ст. 12 ПК України, якими передбачено, що сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів [3]. Копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків, зборів або про внесення змін до них надсилається в електронному вигляді у десятиденний строк з дня прийняття до контролюючого органу, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів, але не пізніше 1 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін до них. Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період) [3]. В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Виходячи з приписів, встановлених законами № 71-VIII та № 909-VIII, дозвіл не застосовувати вимоги Закону України “Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності” поширюється виключно на рішення місцевих рад про встановлення місцевих податків на 2015 та 2016 роки. Проте слід зазначити, що законами № 71- VIII та № 909 VIII не внесено зміни до п.п. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 та п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України, як і не було внесено змін до ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України (далі – БК України).

Саме тому органи місцевого самоврядування в 2015 та 2016 роках при прийнятті рішень про місцеві податки та збори мали дотримуватися вимог ПК України, а саме: п.п. 4.1.9. п.4.1 ст. 4 (принципу стабільності – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року); п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України (рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період) [3]. У іншому разі норми, як зазначалося вже вище, відповідних рішень місцевих рад застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

Згідно з ч. 1 ст. 3 БК України бюджетний період для всіх бюджетів, що складають бюджетну систему України, становить один календарний рік, який починається 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року [17]. Пунктом 1 ч. 1 ст. 9 БК України встановлено, що доходами бюджету є податкові надходження. Частиною 3 ст. 27 БК України передбачено, що закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються: а) не пізніше 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду; б) після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим [17].

Отже, БК України встановлено, що між прийняттям закону (набрання чинності) і введенням його в дію триває певний проміжок часу. Зазначена норма БК України кореспондується зі ст. 4 та п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України. Зміни до будь-яких елементів податків та зборів можуть вноситися не пізніше, як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки; відповідно, внесення змін до елементів податків і зборів, у тому числі ставок податку, пізніше, як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в тому числі, починаючи з липня поточного року, тягне за собою можливість застосування нових правил оподаткування не раніше початку бюджетного року, що настає за плановим.

При цьому, слід звернути увагу, що законами України № 71-VIII та № 909-VIII лише рекомендовано органам місцевого самоврядування вчинити певні дії, тоді як в п.п. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України законодавцем чітко встановлено повноваження сільських рад при встановленні місцевих податків та зборів, які, враховуючи ст. 19 Конституції України, зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [2]. Слід зазначити, що аналогічна позиція викладена в низці судових рішень [18-20].

Принципове значення при дослідженні цього питання має позиція Європейського суду у справі *YvonnevanDuyn v. Home Office (Case 41/74 vanDuyn v. Home Office)*, згідно з якою принцип юридичної визначеності означає, що зацікавлені особи повинні мати змогу покладатися на зобов'язання, взяті державою, навіть якщо такі зобов'язання містяться в законодавчому акті, який загалом не має автоматичної прямої дії. Така дія зазначеного принципу пов'язана з іншим принципом – відповідальності держави, який полягає в тому, що держава не може посилатися на власне порушення зобов'язань для запобігання відповідальності. При цьому, якщо держава чи будь-який її орган схвалили певну концепцію, така держава чи орган вважатимуться такими, що діють протиправно, якщо вони відступлять від такої політики чи поведінки, оскільки схвалення такої політики чи поведінки дало підстави для виникнення обґрунтованих сподівань у осіб (юридичних чи фізичних) стосовно додержання державою чи органом публічної влади такої політики чи поведінки [21].

Таким чином, не підлягають застосуванню положення п. 4 Прикінцевих положень Закону України від 28.12.2014 р. № 71- VIII “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи” та Закону України від 24.12.2015 р. № 909-VIII “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році” до рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів на 2015 та 2016 рік, прийнятих відповідно у 2014 та 2015 роках. Рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів щодо набрання ними чинності та застосування протягом поточного бюджетного періоду не відповідає засадам та правилам податкового законодавства, які у цьому випадку передбачають відповідне застосування не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим. Основними засадами податкового законодавства є принципи, в яких визначено зміст і спрямованість правового регулювання податкових правовідносин. Принципи, проголошені у ст. 4 ПК України, мають застосовуватися як на стадії встановлення податків, їх основних елементів, при внесенні змін до окремих елементів податку, так і на стадії застосування норм, якими визначений обов'язок сплати податку. Отже, якщо держава задекларувала певні правила поведінки при внесенні змін до порядку оподаткування (принцип

стабільності податкового законодавства), то вона зобов'язана вжити всіх заходів для забезпечення реалізації цих правил.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Європейська хартія місцевого самоврядування від 15 жовтня 1985 року: Закон України від 15 липня 1997 р. № 452/97-ВР URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_036 (дата звернення: 13.11.2017).
2. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
4. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР. Відомості Верховної Ради України. 1997. № 24. Ст. 170.
5. *Борисенко В.В.* Правові основи адміністрування місцевих податків та зборів: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 222 с.
6. *Стаценко А.В.* Правове регулювання місцевих податків та зборів: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2010. 196 с.
7. *Костенко Ю.О.* Податкова реформа: деякі аспекти адміністрування податків та зборів. Наука і правоохорона. 2016. № 4. С. 76–82.
8. *Рядінська В.О.* Становлення та розвиток системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: фінансово-правові проблеми: монографія. Київ: “МП Леся”, 2014. 464 с.
9. *Письменний В.В.* Місьцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України: монографія. Тернопіль: ВПЦ “Економічна думка”, 2011. 196 с.
10. Податковий кодекс України: постатейний коментар: у 2 ч. / Л.К. Воронова, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев та ін.; за ред. М.П. Кучерявенка. Харків: Право, 2011. 1128 с.
11. Про внесення змін до рішення Черкаської міської ради від 25 червня 2015 року за № 2-1312 “Про затвердження Положення та ставок місцевих податків і зборів на території міста Черкаси”: Рішення Черкаської міської ради від 28 січня 2016 року № 2-136. URL: <http://www.rada.cherkasy.ua/ua/text.php?s=2&s1=27&s2=21> (дата звернення: 14.11.2017).
12. Про затвердження Положення про механізм справляння та порядок сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки на території м. Дружківка на 2015 рік: Рішення Дружківської міської ради від 19.02.2015 р. № 6/53-5. URL: <https://druisp.gov.ua/vlada/normativno-pravovi-akti> (дата звернення: 15.11.2017).
13. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 07.07.2017 р. у справі № К/800/33547/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/67155531> (дата звернення: 13.11.2017).
14. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 19.01.2016 р. у справі № К/800/47671/15. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/55311594> (дата звернення: 14.11.2017).
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII. Відомості Верховної Ради. 2015. № 7–8, № 9. Ст. 55.
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII. Відомості Верховної Ради. 2016. № 5. Ст. 47.
17. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2456-VI. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50–51. Ст. 572.
18. Ухвала Житомирського апеляційного адміністративного суду України від 26.01.2017 р. у справі № К/ 817/1439/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/64331214> (дата звернення: 15.11.2017).
19. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 29.09.2016 р. у справі № К/800/17862/16. URL : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/61860142> (дата звернення: 13.11.2017).
20. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 12 липня 2017 року у справі № К/800/23064/16. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/67704778> (дата звернення: 13.11.2017).
21. Рішення Європейського суду у справі *YvonnevanDuyn v. Home Office (Case 41/74 vanDuyn v. Home Office)*. URL: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61974CJ0041> (дата звернення: 13.11.2017).

Отримано 21.11.2017