

10. Про виконавче провадження: Закон України від 21.04.1999 № 606-XIV. *Офіційний вісник України*. 1999. № 24. Ст. 207.
11. Про затвердження Порядку реалізації арештованого майна: Наказ Міністерства юстиції України від 15.07.1999 № 42/5. *Офіційний вісник України*. 1999. № 24. Ст. 224.
12. Про затвердження Тимчасового положення про порядок проведення прилюдних торгів з реалізації арештованого нерухомого майна: Наказ Міністерства юстиції України від 27.10.1999 № 68/5. *Офіційний вісник України*. 1999. № 44. Ст. 312.
13. Про органи та осіб, які здійснюють примусове виконання судових рішень і рішень інших органів: Закон України від 02.06.2016 № 1403-VIII. *Офіційний вісник України*. 2016. № 53. Ст. 1851.
14. Про проведення експерименту із запровадження нової системи реалізації арештованого майна шляхом проведення електронних торгів: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 № 332-р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 31. Ст. 113.
15. Стеценко С.Г. Адміністративне право України: навч. посіб. / Нац. акад. прокуратури. 3-тє вид., перероб. та доп. Київ: Атіка, 2011. 624 с.
16. Цуркаленко Ю.В. Деякі аспекти розуміння сучасної системи джерел адміністративно-го права України. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право»*. 2015. № 2 (12). URL: <http://lj.oa.edu.ua/articles /2015/n2/15tyvapu.pdf>.

УДК 342.9

КУР'ЯН В.В.

ІНСТИТУТ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ЯК СИСТЕМА

У зв'язку з проведенням реформи децентралізації в Україні публічне адміністрування місцевих податків заслуговує на особливу увагу. У статті досліджено інститут місцевих податків як систему. Використовуючи термінологічний аналіз та методи інтерпретації, проаналізовано поняття податок, суб'єкт податкових право-відносин, а також визначено елементи системи місцевих податків, запропоновано теоретичне і законодавче визначення поняття «місцевий податок».

Ключові слова: податок, місцевий податок, інститут місцевих податків, система місцевих податків, елементи системи місцевих податків, суб'єкт системи місцевих податків.

В связи с проведением реформы децентрализации в Украине публичное администрирование местных налогов заслуживает особого внимания. В статье исследован институт местных налогов как система. Используя терминологический анализ и методы интерпретации, проанализированы понятие налог, субъект налоговых правоотношений, а также определены элементы системы местных налогов, предложено теоретическое и законодательное определение понятия «местный налог».

Ключевые слова: налог, местный налог, институт местных налогов, система местных налогов, элементы системы местных налогов, субъект системы местных налогов.

In connection with the decentralization reform in Ukraine local public administration tax deserves special attention. The article investigates the institute of local taxes as a system. Using the terminology analysis and interpretation methods, the concept of tax, the

subject of tax legal relations, as well as elements of the system of local taxes are analyzed and the theoretical and legal definition of the concept of “local tax” is proposed.

Key words: *tax, local tax, local tax institute, local tax system, elements of the local tax system, subject of the local tax system.*

Постановка проблеми. У багатьох дослідженнях вітчизняних науковців у сфері оподаткування йдеться про пошуки шляхів узгодження інтересів між державою та платниками податків, що, певно, свідчить про наявність конфлікту між ними.

Так, слід погодитись із законодавцем, що завдяки реформі децентралізації громадам передано значний інструментарій (ресурс, фінанси, повноваження) для забезпечення повноцінного місцевого розвитку.

Але сама по собі децентралізація не вирішить конфлікту між платниками податку і органами, які здійснюють публічне адміністрування місцевих податків. Децентралізація лише змінить територіальні межі такого конфлікту.

Проблема неузгодженості інтересів між державою і платниками податків, на наше переконання, бере свій початок у теоретико-методологічних засадах формування податкової системи в Україні.

Стан наукової розробки. Питання теоретико-методологічних засад формування податкової системи перебувають у центрі дослідження у працях філософів і науковців А. Сміта, Д. Рікардо, Ф. Бене, М. Сперанського, М. Тургенєва, І. Янжула, І. Озерова, та значно вплинули на формування поглядів на питання теорії податків сучасних зарубіжних та вітчизняних науковців О. Василика, В. Андрушенка, А. Крисоватого, В. Федосова, Ю. Іванова, В. Письменного, М. Кучерявенка, Л. Тарангул, П. Бечко та ін. Ці та інші вчені і науковці займаються дослідженнями питань у сфері теорії оподаткування та утвердження методологічних засад сучасної податкової системи. Проте поглибленого дослідження сутності місцевих податків вітчизняними науковцями не здійснювалось.

Мета статті. У цій статті ми розглянемо інститут місцевих податків як систему та, застосовуючи термінологічний аналіз і методи інтерпретації, проаналізуємо поняття податок, місцевий податок, елементи системи місцевих податків та стан наукової розробки зазначених понять.

Ми пропонуємо більш детально дослідити інститут податкового права – місцеві податки, позаяк цей інститут має дуже велике значення для розвитку місцевих громад.

Виклад основного матеріалу. На єдиному веб-порталі органів виконавчої влади України в розділі Реформа децентралізації зазначено: «В Україні процес децентралізації розпочато 2014 року з прийняттям «Концепції реформи місцевого самоврядування та територіальної організації влади (01.04.2014 року), Закону України «Про співробітництво територіальних громад» (17.06.2014 року), Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» (05.02.2015 року) та змін до Бюджетного та Податкового кодексів щодо фінансової децентралізації. Цей процес дав змогу формувати відповідно до положень Європейської хартії місцевого самоврядування значний дієвий і спроможний інститут місцевого самоврядування на базовому рівні – об'єднані територіальні громади (ОТГ).

У процесі децентралізації громади здобули ресурс, фінанси, повноваження – значний інструментарій і можливості для забезпечення повноцінного місцевого розвитку.

Із внесенням змін до Податкового та Бюджетного кодексів від 1 січня 2015 року місцевим самоврядуванням отримано більше фінансів для підвищення економічної спроможності.

Об'єднані громади здобули повноваження та ресурс, які мають міста обласного значення, зокрема зарахування до місцевих бюджетів ОТГ 60% податку на доходи фізичних осіб на власні повноваження.

Окрім того, на місцях повністю залишаються надходження від податків: єдиного, на прибуток підприємств і фінансових установ комунальної власності та податку на майно (нерухомість, земля, транспорт) [1].

Отже, відповідно до цієї інформації на місцевому рівні має розпочатись повноцінний розвиток, але за чотири роки відчутних для громад змін не відбулось. Тому можемо дійти висновку, що лише внесення змін до нормативно-правових актів щодо передання повноважень, ресурсів і фінансів не приводять до позитивних результатів.

Адже проблема взаємин між суб'єктами податкової системи не зникла, а лише частково переміщається з площини держава в площину місцева громада.

Вважаємо, що до цієї проблеми необхідно підходити комплексно, тобто здійснювати пошук її вирішення в єдності по всій вертикалі: теоретичні пошуки, законодавче втілення та практичне застосування.

Так, загалом, у суспільних відносинах щодо публічного адміністрування місцевих податків ці три рівні власне повністю відірвані один від одного і такі поняття, як податок, місцевий податок, суб'єкти системи місцевих податків, публічне адміністрування місцевого податку, механізми публічного адміністрування податків, мають різну сутність, тобто різну інтерпретацію.

На нашу думку, інтерпретувати місцеві податки необхідно більш широко, не лише у вузькому значенні як вид податків, а як соціально значуще явище для прогресивного місцевого розвитку.

Для можливості тлумачення місцевих податків у широкому розумінні потрібно розглянути місцеві податки як економіко-правову систему місцевого рівня.

Відповідно до визначення В.І. Вернадського: система – це сукупність різних функціональних одиниць (біологічних, людських, інформаційних тощо), які пов'язані із середовищем і слугують для досягнення певної загальної мети шляхом дії над матеріалами, енергією, біологічними явищами та керування ними.

Згідно із системним підходом, система – це цілісність, яка становить єдність закономірно розташованих і взаємопов'язаних частин [2, с. 61]. Визначаючи економічну сутність системи оподаткування, П.К. Бечко, О.А. Захарчук дають таке визначення системи оподаткування: це сукупність податків і платежів, а також принципів, методів та засобів справляння і контролю за їх надходженням до централізованих фондів [3, с. 8].

Розглядаючи місцеві податки як систему, необхідно визначити її складники.

Система місцевих податків складається з елементів, які в результаті взаємодії утворюють підсистеми, а в результаті взаємодії останніх утворюються компоненти, які можна розглядати у відносній ізольованості, поза зв'язками з іншими процесами та явищами.

До елементів системи місцевих податків ми відносимо платників місцевих податків та об'єднані територіальні громади (ОТГ) і місцеві органи самоврядування в особі податкових органів.

Підсистемами, які утворюються в результаті взаємодії елементів, є оподаткування місцевими податками, власне публічне адміністрування єдиного податку та податку на майно, відмінне від земельної ділянки.

Компонентами такої системи буде дохідна частина місцевого бюджету від публічного адміністрування єдиного податку та дохідна частина місцевого бюджету від публічного адміністрування податку на майно, відмінне від земельної ділянки.

У результаті можемо констатувати, що система місцевих податків має певний рівень цілісності, ознакою якої є те, що система завдяки взаємодії компонентів одержить інтегральний результат у вигляді профіциту чи дефіциту бюджету.

Проаналізуємо вищевизначені елементи системи місцевих податків за допомогою методу інтерпретації.

Першим елементом у цій системі є суб'єкти, між якими і виникає взаємодія.

М.П. Кучерявенко визначає, що суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав і обов'язків [4, с. 13].

О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова визначають платника податку як: один з елементів, який зазначається під час встановлення будь-якого податку. Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів [5, с. 20].

З точки зору економічної теорії платник податку також визначається науковцями як елемент податку. Так, наприклад, П.К. Бечко, О.А. Захарчук зазначають, що «з'ясування суті податків нерозривно пов'язане з характеристикою понять, які є елементами податкової системи і належать до податкової термінології: суб'єкти та об'єкти оподаткування, ставки, одиниці обкладання, строки сплати та пільги з окремого податку... Суб'єкт оподаткування – це особа, на яку покладено податкове зобов'язання перед державою і яка несе на собі тягар зі сплати податку. До суб'єктів оподаткування відносять платників і носіїв. Платник – особа, яка перераховує суму податкових зобов'язань до бюджету держави. Носій – це особа, на яку покладається тягар зі сплати податку в результаті процесу перекладання податків» [3, с. 61–62].

Загалом, науковці надають перевагу дослідженню платника податку не як суб'єкта правових правовідносин, а як елемента встановлюваного податку, а державі в особі податкових органів як другого суб'єкта податкових правовідносин не приділяють особливої уваги взагалі.

Оскільки у цій статті ми розглядаємо місцеві податки як систему місцевого рівня, вважаємо за необхідне всебічно дослідити її елементи.

Відповідно до теорії держави та права держава є особливою політичною реальністю. Розкриваючи зміст поняття держави, слід підвести її під таке родове поняття, як політична організація. Якщо державу до середини ХІХ ст. можна визначити як політичну організацію панівного класу, то пізніша, й особливо сучасна держава – це політична організація всього суспільства. Держава стає не просто владою, що спирається на примус, а цілісною організацією суспільства, яка виражає та охороняє індивідуальні, групові і суспільні інтереси, забезпечує організованість у країні на підґрунті економічних і духовних чинників, реалізує головне, що надає людям цивілізація, – народовладдя, економічну свободу, свободу автономної особи [6, с. 39].

У Конституції України як Основному Законі держави визначено, що Верховна Рада України від імені Українського народу – громадян України всіх національностей, виражаючи суверенну волю народу, спираючись на багатовікову історію українського державотворення і на основі здійсненого українською нацією, усім Українським народом права на самовизначення, дбаючи про забезпечення прав і свобод людини та гідних умов її життя, піклуючись про зміцнення громадянської злагоди на землі України, прагнучи розвивати і зміцнювати демократичну, соціальну, правову державу, усвідомлюючи відповідальність перед Богом, власною совістю, попередніми, нинішнім та майбутніми поколіннями, керуючись Актом проголошення незалежності України від 24 серпня 1991 року, схваленим 1 грудня 1991 року всенародним голосуванням, приймає цю Конституцію – Основний Закон України.

Стаття 1 Конституції України встановлює, що Україна – суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава.

Відповідно до статті 5 Конституції України носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в Україні є народ. Народ здійснює владу безпосередньо і через органи державної влади та органи місцевого самоврядування [7].

Розділ II Конституції присвячено правам, свободам і обов'язкам людини і громадянина України. Слід звернути увагу, що з 48 статей цього розділу лише 4 статті відносяться до обов'язків, всі інші встановлюють права, свободи та гарантії.

Серед обов'язків людини і громадянина також є обов'язок сплачувати податки і збори. Так, статтею 67 Конституції України визначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом [7].

Отже, предметом, стосовно якого виникають взаємини між вищезазначеними суб'єктами, є місцеві податки.

Як зазначають вітчизняні науковці, зокрема О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова, одна з проблем юридичного визначення податку полягає в тому, що в теорії та практиці оподаткування термін «податок» вживається у різних значеннях. За широкого підходу до складу платежів податкової системи належать будь-які вилучення коштів у фізичних і юридичних осіб для фінансування публічних видатків. У вузькому сенсі до платежів системи оподаткування належать виключно платежі, визначені чинним податковим законодавством, наділені характерними ознаками, які відрізняють їх від інших платежів [5, с. 13].

М.П. Кучерявенко поняття «податок» визначає таким чином: «Багатогранна категорія «податок» дає змогу порушувати питання про виділення в рамках єдиного терміна двох значень, рівнів. Можна розділити податок на правову категорію і законодавчо закріплене (прикладне) поняття. У разі характеристики податку як правової категорії в основному робиться акцент на переході власності до держави, на зміні форми власності. Справді, подібний підхід був в основі радянського законодавства, де чітко витримувався примат державної власності і встановлювався різний податковий режим залежно від форми власності платника. У сучасних умовах усі форми власності рівні, мають однакові економічні і правові основи функціонування. Крім того, визначення податку як правової категорії має містити головне в ньому з позиції тієї галузі права, предмет якої така норма становить. З позиції предмета фінансового права головне в податку – надходження коштів державі для задоволення суспільних витрат, насиченості бюджету. Зміна форм власності в податку – це ніби «цивілістичний» відтінок цієї категорії.

Основою для позбавлення права власності є конституційний публічно-правовий обов'язок платника податків платити законно встановлені податки. Платник податків не має права розпоряджатися за своїм розсудом тією частиною свого майна, що у вигляді певної грошової суми підлягає внесенню в бюджет, і зобов'язаний регулярно перераховувати цю суму на користь держави. У цьому обов'язку платника податків утілений публічний інтерес усіх членів суспільства.

З публічним характером податку і фіскальним суверенітетом держави пов'язані законодавча форма встановлення податку, обов'язок і примусовість його вилучення, однобічний характер податкових обов'язків.

Таким чином, податок – це форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що вноситься в бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж» [4, с. 28–29].

П.К. Бечко та О.А. Захарчук визначають податок таким чином: «Податок як економічна категорія має різні форми. У конкретній формі податок виступає як примусове вилучення частини доходу суб'єкта до державної казни на підставі чинної законодавчої бази. Тому в сутності податку знаходять відображення всі позитивні та негативні риси конкретної економічної політики держави, системи державного будівництва та керівництва. Від цих чинників залежить розвиток держави по прогресивному чи регресивному шляху. При цьому велике значення мають взаємини між державою та платниками податків, тією податковою базою, яка є, і ступеня відповідальності платників податків за дотримання податкового законодавства» [3, с. 13].

Такий аналіз показує нам, що науковці глибоко досліджують власне загальне поняття «податок».

Сутність такого інституту податкового права як місцевий податок у теоретичних дослідженнях розглядається поверхнево як вид податку, який класифікується залежно від компетенції органу, що встановлює податковий платіж на відповідній території.

Тобто до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. До місцевих податків належать: податок на майно; єдиний податок. До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір [8, с. 93].

Таким же чином розглядають місцеві податки й інші вітчизняні науковці, зокрема О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова і М.П. Кучерявенко.

Як бачимо з проведеного аналізу, як у теорії права, так і в економічній теорії поняття «податок» містить словосполучення «примусове вилучення коштів (результатів діяльності, частини доходу) суб'єкта», але у законному порядку, застосовуючи механізми владних приписів та державного примусу.

На законодавчому рівні поняття податок визначено в більш м'якій формі. Податковий кодекс України (далі – ПК України) містить таке визначення: «податок» – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку» [9].

Підпункт 14.1.156 ст. 14 ПК України конкретизує поняття податку як «податкове зобов'язання» – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, має сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [9].

У практичному застосуванні це виглядає не як партнерство, а як протиборство одного суб'єкта системи місцевих податків проти іншого, тобто податкові органи шукають шляхи стягнення як можливо більшої частини доходу платника податків, а платники податків шукають шляхи ухилення від оподаткування.

Звісно, від такого «партнерства» потерпає загалом економіка держави, тому що для стягнення податків у примусовому порядку необхідно розширювати штат працівників, які будуть удосконалювати механізми державного примусу у системі публічного адміністрування податків, а платники податків у кращому разі будуть розширювати штат юристів, які будуть шукати шляхи мінімізації податків, а в гіршому – йти у «тінь».

Загалом, з вищепроведеного аналізу поняття «податок» стає очевидною проблема взаємин держава – платник податків, яка в рамках децентралізації має перспективу лише змінити територіальну приналежність із загальнодержавної на місцеву.

Отже, можемо дійти висновку, що загалом держава – це політична організація суспільства, яка є не окремим суб'єктом, на забезпечення існування якого платники податків зобов'язані спла-

чувати кошти, а суспільство це і є держава, тобто податок слід розуміти як відрахування частини прибутку задля забезпечення всіх прав, свобод і гарантій, визначених Конституцією України.

Тобто платникам податків необхідно неухильно виконувати конституційний обов'язок зі сплати податків задля їхнього ж добробуту.

Таким чином, вирішення проблеми неузгодженості інтересів між державою та платниками податків можна розпочати з місцевого рівня.

Відповідно, першим кроком у цьому доволі тривалому та складному процесі має бути закладення фундаментально інших основ побудови системи місцевих податків, які необхідно розробляти на основі теоретико-методологічних засад формування податкової системи, які були розроблені філософами та науковцями.

На нашу думку, взаємодія елементів системи місцевих податків побудована на іншій ідеології, тобто з позиції загального блага має всі перспективи для переходу від конфлікту між цими елементами до їх партнерства, яке дасть можливість прогресивного розвитку регіонів, а відтак і держави України загалом.

Висновки. Грунтуючись на проведеному аналізі, пропонуємо такі визначення:

– теоретичне поняття: місцевий податок – це інститут податкового права, який має ознаки системи, за допомогою системоутворюючих зв'язків з іншими компонентами та підсистемами є складовою частиною єдиної фінансової системи країни.

– законодавчо визначене поняття: доповнити ст. 10 Податкового Кодексу України таким визначенням: «Місцевий податок – це обов'язковий, безумовний платіж платника такого податку до місцевого бюджету з метою підвищення доходів місцевих фондів витрат на суспільні блага та послуги».

Також вважаємо доцільним надалі на основі проведеного дослідження розробити методичні рекомендації щодо встановлення партнерських взаємозв'язків між платниками податків та ОТГ і органами місцевого самоврядування.

Список використаних джерел:

1. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/diyalnist/reformi/reforma-decentralizaciyi>.
2. Шейко В.М., Кушнарєнко Н. М. Організація та методика науково-дослідницької діяльності. Київ : Знання, 2004. 307 с.
3. Бечко П.К., Захарчук О.А. Основи оподаткування : навчальний посібник / П.К. Бечко, О.А. Захарчук. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 168 с.
4. Податкове право України : навчальний посібник /за ред. М.П. Кучерявенка. П44Х: Право, 2010. 256 с.
5. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
6. Скакун О.Ф. Теорія держави і права : підручник / Пер. з рос. Харків : Консум, 2001. 656 с.
7. Конституція України від 28.06.1996 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254>;
8. Фінансове право : навчальний посібник / М.Г. Волощук, Т.О. Карабін, М.В. Менджул. Вид. 3-тє, допов. та перероб. Ужгород : Видавництво Олександри Гаркуші, 2017. 244 с.
9. Податковий кодекс від 02.12.2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.