

УДК 336.1:352

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.03.12>

ПОДАТКОВІ ПОВНОВАЖЕННЯ ОРГАНІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ: НОРМАТИВНЕ ЗАКРІПЛЕННЯ ТА ПРАКТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ ЦИХ ПОВНОВАЖЕНЬ

Сабадаш Н.О.,

аспірантка кафедри фінансового права,

Навчально-науковий інститут права

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Сабадаш Н.О. Податкові повноваження органів місцевого самоврядування: нормативне закріплення та практика реалізації цих повноважень.

У статті було проаналізовано нормативне закріплення податкових повноважень органів місцевого самоврядування, а також практики реалізації цих повноважень. В роботі наводиться ціла низка рішень із правозастосовної практики, які свідчать про складність і невирішеність питання щодо порядку реалізації органом місцевого самоврядування своїх повноважень в частині прийняття рішень про затвердження ставок місцевих податків та/або зборів або змін і опублікування цих відомостей. Зокрема, аналіз відповідних рішень Верховного Суду і нормативного матеріалу дозволив виокремити три способи оприлюднення органом місцевого самоврядування свого рішення: розміщення на дошці оголошень, на офіційному сайті сільради, в засобах масової інформації. Водночас постає питання – якщо в засобах масової інформації, то яких саме? Загальнодержавної чи місцевої сфери розповсюдження? Аналіз правозастосовної практики не надав відповіді на ці питання. Також в якості підтвердження відсутності єдиної усталеної практики застосування щодо цього питання, варто зазначити про наявність окремої думки суддів Верховного Суду у складі 4 суддів. На наше переконання, саме рішення Об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду, мало б вирішити спір, який точився навколо порядку оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, що стосувалися податкових правовідносин. Водночас, в цьому рішенні не прописано оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, що реалізуються відповідно підпункту 12.3.4 пункту 12.3 статті 12, пункті 12.5 статті 12, пункті 271.2 статті 271 Податкового кодексу України. Так, до прикладу, це такі ситуації як строк, протягом якого має бути оприлюднено на офіційному сайті міської ради відповідне рішення з моменту його прийняття, взаємозв'язок або взаємовиключність між такими способами оприлюднення як розміщення на дошці оголошень, на офіційному сайті сільради, в засобах масової інформації (різних сфер розповсюдження) та інші випадки.

Ключові слова: орган місцевого самоврядування, повноваження, способи оприлюднення, затвердження ставок місцевих податків, децентралізація.

Sabadash N. Tax authorities of local government bodies: regulatory consolidation and practice of implementation of these authorities.

The article analyzed the regulatory consolidation of tax powers of local self-government bodies, as well as the practices of implementing these powers. The article provides a whole series of decisions from law enforcement practice, which testify to the complexity and unresolved issue of the procedure for the local self-government body to exercise its powers in terms of making decisions on approving the rates of local taxes and/or fees or changes and publishing this information. In particular, the analysis of the relevant decisions of the Supreme Court and regulatory material allowed us to distinguish three ways of publicizing the decision by the local self-government body: posting on the bulletin board, on the official website of the village council, in the mass media. At the same time, the question arises - if in mass media, then which ones? Nationwide or local distribution? Analysis of law enforcement practice did not provide answers to these questions. Also, as confirmation of the absence of a single established practice of application on this issue, it is worth noting the presence of a separate opinion of the judges of the Supreme Court in the composition of 4 judges. In our opinion, the decision of the Joint Chamber of the Administrative Court of Cassation should have resolved the dispute surrounding the procedure for publicizing the decisions of local self-government bodies related to tax relations. At the same time, this decision does not prescribe the publication of decisions of local self-government bodies, which are implemented in accordance with subsection 12.3.4 of clause 12.3 of article 12, clause 12.5 of article 12, clause 271.2 of article 271 of the Tax Code of Ukraine. So, for example, these are such situations as the period during which the relevant decision must be published on the official website of the city council from the moment of its adoption, the relationship or mutual exclusivity between such

methods of publication as posting on the bulletin board, on the official website of the village council, in the means mass information (of various spheres of distribution) and other cases. We believe that these issues can become the subject of further scientific research, as well as the conclusions provided by law enforcement practice.

Key words: local self-government body, powers, methods of publication, approval of local tax rates, decentralization.

Постановка проблеми. Побудувати дієву податкову систему країни, окремої територіальної громади, забезпечення достатнього рівня надходжень до державного та місцевих бюджетів є вкрай складним завданням, що має вирішити кожна держава задля сталого економічного розвитку. Успішність виконання цього завдання залежить від багатьох факторів: виконання учасниками податкових правовідносин своїх прав та повноважень, злагодження роботи елементів податкової системи, рівня правової свідомості населення, а також способу закріплення повноважень та прав за кожним суб'єктом податкових відносин. На наше переконання, в більшій мірі це залежить від особливостей закріплення в державі за органами публічної влади їх податкових повноважень.

В умовах триваючої реформи децентралізації, важливого значення набуває наділення органів місцевого самоврядування необхідними повноваженнями для наповнення місцевих бюджетів. Реформа децентралізації передбачає передачу від органів виконавчої влади органам місцевого самоврядування значної частини повноважень, ресурсів та відповідальності. В основу цієї політики закладено положення Європейської хартії місцевого самоврядування та найкращі світові стандарти суспільних відносин у цій сфері. Фінансові ресурси можуть надходити як від центральної влади, так і від платників податків, які знаходяться в межах відповідної територіальної одиниці. В сукупності ці ресурси мають бути достатніми для виконання органами місцевого самоврядування покладених на них повноважень. Адже якщо вони не будуть фінансово самодостатніми, навіряд чи реформа децентралізації буде успішною. Науковці зауважують, що зростання податкових надходжень місцевих бюджетів України з 2015 р. відбулося, перш за все, за рахунок нормативів перерозподілу між центральним та місцевими бюджетами податку на доходи фізичних осіб, екологічного податку, запровадження акцизного податку з роздрібною торгівлі паливом та зростання його ставок, розширення переліку місцевих податків та зборів, зокрема переведення земельного податку та єдиного податку до складу місцевих [1]. В іншому дослідженні було опрацьовано велику кількість статистичних даних і зроблено висновок, що проведений аналіз тенденцій зміни

обсягів надходжень місцевих податків та зборів до місцевих бюджетів України дав змогу розкрити позитивні тенденції щодо розширення фінансової автономії та незалежності органів місцевого самоврядування [2, с. 52].

Окрім наведеного, актуальність обраної для дослідження тематики обумовлюється тим, що реалізація органами місцевого самоврядування податкових повноважень є вкрай важливим напрямком їх роботи в контексті проведення децентралізації влади в Україні і наділення органів місцевого самоврядування новими податковими повноваженнями. До прикладу, Законом України від 30.11.2021 р. № 1914-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» розширено обсяг повноважень органів місцевого самоврядування [3]; Законом України від 16.01.2020 р. № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» в частині змінено повноваження органів місцевого самоврядування щодо податків та зборів, виключено норму щодо застосування мінімальних ставок податків та/або зборів у разі неприйняття рішень органом місцевого самоврядування та інші зміни [4]. Активно триваючі законотворчі процеси також свідчать про затребуваність означеної тематики і необхідність проведення нових наукових пошуків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Обрана для дослідження тематика знаходиться у площині такої наукової галузі як державне будівництво та самоврядування, а також фінансового та адміністративного права. З одного боку, планується дослідити специфічні повноваження органу місцевого самоврядування, а з іншого – як ці повноваження реалізуються в фінансовій сфері. Дослідженням у фінансовій сфері займається Р. Галамай, робота якого мала на меті удосконалення теоретико-методичних засад та розроблення практичних рекомендацій щодо трансформації податкової системи України в умовах реформування місцевого самоврядування [5]. Е. Сидорова визначила податкові повноваження органів публічної влади в Україні. Авторкою було комплексно розроблено теоретичні положення стосовно правового регулювання податкових повноважень органів публічної влади в Україні і надано науково обґрунтовані пропозиції щодо удосконалення чинного фінансового законодавства [6]. О. Волкова визначила роль місцевого оподаткування у формуванні місцевих бюджетів України, встановила підвищення фіскальної ефективності місцевого оподаткування на протязі перших двох років запровадження фінансової децентралізації в Україні [1]. І. Бабін. та В. Вдовічен у своїй роботі

розкрили правову природу податкових повноважень органів місцевого самоврядування. Обґрунтовано, що місцеві податки та збори мають свої особливості, пов'язані зі статусом органів місцевого самоврядування та їхніми повноваженнями у сфері оподаткування [7].

Незважаючи на ґрунтовність наведених досліджень, варто зауважити, що у національній науковій літературі питання реалізації органами місцевого самоврядування своїх податкових повноважень в умовах реформи місцевого самоврядування та посилення ролі територіальних громад щодо акумулювання податків і зборів до місцевих бюджетів є недостатньо дослідженим. Особливо звернемо увагу, що здебільшого проводять дослідження в економічному напрямку або в рамках такої наукової галузі як державне будівництво. Водночас, майже відсутній аналіз цього питання у правовій сфері, зокрема, у сфері фінансового права. Саме цей напрямок дослідження обрано нами за основний.

Враховуючи викладене, **метою статті є** аналіз нормативного закріплення податкових повноважень органів місцевого самоврядування, а також практики реалізації цих повноважень.

Виклад основного матеріалу. Одним зі способів наповнення місцевого бюджету є встановлення місцевих податків і зборів і їх акумулювання для потреб громади. Відповідно до ч. 1 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» до виключної компетенції сільських, селищних, міських рад відносяться наступні повноваження: встановлення місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України (п. 24); прийняття рішень щодо надання відповідно до чинного законодавства пільг по місцевих податках і зборах, а також земельному податку (п. 28) тощо [8]. Відповідно до Податкового кодексу України сільські, селищні, міські ради в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів, та про внесення змін до таких рішень (п. 3 ст. 12) [9].

Реалізація органом місцевого самоврядування своїх повноважень у податкових правовідносинах в науці та практиці отримало визначення «податкові повноваження». Не ставлячи за мету проведення окремого дослідження теоретичних питань, пропонуємо звернути увагу на практику застосування органом місцевого самоврядування своїх податкових повноважень, які закріплено в Податковому кодексі України.

Пропонуємо звернути увагу на положення Податкового кодексу України, де визначено порядок оприлюднення органом місцевого самоврядування рішень про затвердження ставок місцевих по-

датків та/або зборів або змін [9]. Зауважимо, що ці порядки розміщені по тексту кодексу, зокрема, в підпункті 12.3.4 пункту 12.3 статті 12, пункті 12.5 статті 12, пункті 271.2 статті 271 Податкового кодексу України.

Аналіз правозастосовної практики дозволив встановити, що застосування цитованих норм відбувається по різному. Так, у справі № 460/2565/18 Верховний Суд звертає увагу на те, що внесення змін до Податкового кодексу України, зокрема до 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України, цілком узгоджується зі статтею 1 Протоколу до Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод (захист власності), яка, серед іншого, визначає право держави вводити в дію такі закони, які вона вважає за необхідне, щоб здійснювати контроль за користуванням майном відповідно до загальних інтересів або для забезпечення сплати податків чи інших зборів або штрафів. Відтак, внесення змін до Податкового кодексу України та механізму прийняття рішень щодо місцевих податків органами місцевого самоврядування слід вважати «законним втручанням» держави у мирне володіння майном особи та таким, що узгоджується з практикою Європейського Суду з прав людини [10].

Таким чином, те що законодавець втрутився у мирне володіння майном особи і визначив порядок оприлюднення рішення про встановлення місцевих податків та зборів відповідним органом місцевого самоврядування, не є незаконним втручанням і відповідає зобов'язанням, які Україна взяла на себе, підписавши Конвенцію про захист прав людини і основоположних свобод та Протоколи до неї. Реалізація органами місцевого самоврядування своїх податкових повноважень має на меті реалізацію їх права власності (а не права власності платника податків, що проживає у відповідній територіальній громаді). Зокрема, вчені вказують на те, що повноваження громад стосуються передусім їх права власності на податкові надходження від місцевих податків і зборів і тієї частки загальнодержавних податків, що підлягає зарахуванню в місцеві бюджети, натомість місцеві ради в межах своїх прав та обов'язків, делегованих Верховною Радою України, уповноважені вводити в дію місцеві податки і збори, конкретизувати правові механізми останніх [6, с. 12].

Водночас в іншій справі № 809/276/18 судами не встановлено факту офіційного оприлюднення рішення Пнівської сільської ради від 21.12.2017 р. № 3-21/17 «Про внесення змін в «Положення про плату за землю на території Пнівської сільської ради», зокрема, опублікування вказаного рішення в друкованих засобах масової інформації. Отже, рішення сільської ради «Про внесення змін в «Положення про плату за землю на території Пнівської сільської ради» не набрало чинності. За касаційною скаргою справу було розглянуто Вер-

ховним Судом у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду, яка зазначила, що законодавство безпосередньо пов'язує набрання чинності актом нормативно-правового характеру органу місцевого самоврядування з моментом його офіційного оприлюднення. З урахуванням тієї обставини, що оспорюване рішення було розміщено на дошці оголошень та на офіційному сайті сільради, але не було опубліковане в засобах масової інформації в порядку, визначеному законодавством, суд дійшов висновку, що таке рішення є нечинним [11].

Аналогічна за обставинами справа щодо того самого органу місцевого самоврядування, Пнівської сільської ради Надвірнянського району Івано-Франківської області, також надійшла до Верховного Суду, який прийняв рішення, що оскаржуване рішення органу місцевого самоврядування є регуляторним актом і має бути дотримана регуляторна процедура його оприлюднення. Однак, в той же час Суд визначив, що проаналізований порядок офіційного оприлюднення такого акту повністю узгоджуються з положеннями частини другої статті 19 Основного Закону України і прав позивача не порушують [12].

Незважаючи на наявність офіційно наданого тлумачення відповідних норм органом вищої судової інстанції, вбачається, що питання порядку і способів оприлюднення органом місцевого самоврядування свого рішення так і залишилося невирішеним.

За результатами розгляду справи № 0940/2301/18 колегія суддів вирішила направити справу на розгляд Об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду для відступу від попередньо висловленої останньою правовою позиції. Але і розгляд цього питання Об'єднаною палатою не дав відповіді на всі ключові питання. Так, підтвердженням того, що спір все ж таки не вирішено остаточно є Окрема думка суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Желтобрюх І.Л., Блажівської Н.Є., Васильєвої І.А., Гусака М.Б., зокрема, вони вказують, що у рішенні об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду «з'явилося кілька взаємовиключних висновків та залишилася невизначеною дійсна позиція палати у ключових питаннях спору». На думку суддів «Палата не врахувала наступного: визнання рішення органу місцевого самоврядування нормативно-правовим, але не регуляторним актом, автоматично поширює на нього дію частини 5 статті 59 Закону №280/97- ВР, дія якої жодного разу не зупинялася законодавцем, і яка, у сукупності з приписами статті 57 Конституції України все рівно вимагає офіційного оприлюднення такого акта у порядку, визначеному законом, а не у довільному порядку. Зазначене нівелює основний аргумент висновків ухвали, – курс на спрощення порядку оприлюд-

нення нормативно-правового акту в межах масштабної цифровізації як мету законодавця» [13].

Детальне ознайомлення із викладеною позицією суддів, дозволяє констатувати її обґрунтованість та самостійність. Вбачаємо, що це питання потребує подальшого дослідження. Отже, на наше переконання, проблема правозастосовника полягає в тому, що законодавець визначив обов'язковість оприлюднення акту нормативно-правового характеру органом місцевого самоврядування, але не визначив порядок і способи такого оприлюднення. Зокрема, ними можуть бути наступні: розміщення на дошці оголошень, на офіційному сайті сільради, в засобах масової інформації. Водночас постає питання – якщо в засобах масової інформації, то яких саме? Загальнодержавної чи місцевої сфери розповсюдження? Вважаємо, що на це питання Верховний Суд відповіді не надав.

Звісно враховуючи процеси цифровізації, які відбуваються у суспільстві, найпростішим і найдоступнішим є розміщення на офіційному сайті органу місцевого самоврядування. Але в цьому випадку виникає наступне питання: яким чином веб сайт може бути визнано офіційним для відповідного органу місцевого самоврядування (або авторизованим)? Для того, щоб визнати фактично наявний у відповідача інтернет-сайт офіційним, слід встановити наявність відповідного нормативно-правового регулювання й окремо дослідити наявність у ньому нормативно закріпленого повноваження на розміщення офіційної інформації. Так, до прикладу, веб-сайт Верховної Ради України є офіційним джерелом інформації Верховної Ради України, що закріплено в Розпорядженні Голови Верховної Ради України № 21 від 31.01.2022 р. Про деякі питання функціонування офіційного веб-сайту та інших веб-ресурсів Верховної Ради України» [14]. Таким чином, для того, щоб інформація, отримана з веб сайту була офіційною, такому веб сайту має бути надано статус офіційного відповідним рішенням органу – володільцем сайту.

В іншій справі Товариство з додатковою відповідальністю «Узинський цукровий комбінат» звернулося до суду з позовом до Узинської міської ради Білоцерківського району Київської області. В позові було наголошено на тому, що рішення відповідача від 11.07.2017 р. № 19-118/2017 є регуляторним актом, але, оскільки його не було офіційно оприлюднено в друкованих засобах масової інформації, тобто не доведено до відома населення у порядку, передбаченому законодавством, таке рішення є незаконним. Суди першої та апеляційної інстанції дійшли висновку, що оскаржуване рішення відповідача про встановлення місцевих податків та зборів підлягало офіційному оприлюдненню в друкованих засобах масової інформації, а оприлюдненням відповідачем оскаржу-

ваного рішення на офіційному сайті міської ради не відповідало вимогам закону.

В цій справі Верховний Суд у складі суддів Об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду визначив наступне: аналіз цілої низки нормативно-правових актів дає підстави стверджувати, що на рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів не поширюється обов'язковість офіційного оприлюднення в друкованих засобах масової інформації відповідних рад, а у разі їх відсутності - у місцевих друкованих засобах масової інформації. Пунктом 4 рішення Узинської міської ради Білоцерківського району Київської області від 11.07.2017 р. «Про встановлення місцевих податків і зборів на 2018 рік» вирішено забезпечити його оприлюднення на офіційному сайті міської ради. Отже, колегія суддів дійшла висновку, що оприлюднення відповідачем на офіційному сайті міської ради оскаржуваного рішення вважається офіційним оприлюдненням та пов'язується з моментом набрання ним чинності [15].

Висновки. Наведені рішення із правозастосовної практики свідчать про складність і невирішеність питання щодо порядку реалізації органом місцевого самоврядування своїх повноважень в частині прийняття рішень про затвердження ставок місцевих податків та/або зборів або змін і опублікування цих відомостей. Зокрема, аналіз відповідних рішень Верховного Суду і нормативного матеріалу дозволив виокремити три способи такого оприлюднення: розміщення на дошці оголошень, на офіційному сайті сільради, в засобах масової інформації. Водночас постає питання – якщо в засобах масової інформації, то яких саме? Загальнодержавної чи місцевої сфери розповсюдження? Аналіз правозастосовної практики не надав відповіді на ці питання. Також в якості підтвердження відсутності єдиної точки зору щодо цього питання, варто навести наявність Окремої думки суддів Верховного Суду у складі 4 суддів. На наше переконання, саме рішення Об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду, мало б вирішити спір, який точився навколо порядку оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, що стосувалися податкових правовідносин. Водночас, на наш погляд, в цьому рішенні не прописано оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування, що реалізуються відповідно підпункту 12.3.4 пункту 12.3 статті 12, пункті 12.5 статті 12, пункті 271.2 статті 271 Податкового кодексу України. Так, до прикладу, це такі ситуації як строк, протягом якого має бути оприлюднено на офіційному сайті міської ради відповідне рішення з моменту його прийняття, взаємозв'язок або взаємовиключність між такими способами оприлюднення як розміщення на дошці оголошень, на офіційному сайті сільради, в засобах масової інформації (різних сфер розповсюдження) та інші

випадки. Вважаємо, що ці питання можуть стати предметом подальших наукових досліджень, а також висновків, які дає правозастосовна практика.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Волкова О.Г. Фіскальна ефективність місцевого оподаткування в Україні. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 28 (19).
2. Волохова І.С. Місцеві податки та збори в доходах місцевих бюджетів України: наслідки проведених реформ. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. № 23. С. 51–54.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України від 30.11.2021 № 1914-IX. *Голос України*. 2021. № 244.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-IX. *Відомості Верховної Ради України*. 2020. № 32. Ст. 227.
5. Галамай Р.Я. Трансформація податкової системи України в умовах реформування місцевого самоврядування: автореф.... дис. к.е.н. Львів, 2021. 23 с.
6. Сидорова Е.О. Податкові повноваження органів публічної влади в Україні: автореф.дис....к.ю.н. Харків, 2018. 23 с.
7. Банін І., Вдовічен В. Правова природа податкових повноважень органів місцевого самоврядування. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 5. С. 151–155. DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2021.5.26>.
8. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170.
9. Податковий кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
10. Постанова Верховного Суду від 18 червня 2019 р. у справі № 460/2565/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/82446918> (дата звернення 15.04.2023).
11. Постанова Верховного Суду від 04 травня 2020 року у справі № 809/276/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89045492> (дата звернення 15.04.2023).
12. Постанова Верховного Суду від 10 грудня 2021 року у справі № 0940/2301/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Re>

- view/101897039 (дата звернення 15.04.2023).
13. Окрема думка суддів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду Желтобрюх І.Л., Блажівської Н.Є., Васильєвої І.А., Гусака М.Б. у справі №0940/2301/18 від 25 лютого 2021 року <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/95917916> (дата звернення 15.04.2023).
 14. Розпорядженні Голови Верховної Ради України № 21 від 31.01.2022 р. «Про деякі питання функціонування офіційного веб-сайту та інших веб-ресурсів Верховної Ради України».
 15. Постанова Верховного Суду у складі суддів об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду від 02 грудня 2020 року у справі № 357/14346/17 URL: <https://reestr.court.gov.ua/Review/93245717> (дата звернення 15.04.2023).