

УДК 342.9

**В. В. Кур'ян**  
керівник

Громадської організації «Захист від корупційних проявів»

**ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ  
ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ЄДИНИХ ПРИНЦИПІВ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ**

Загальновідомо, що система оподаткування – це сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів і внесків до бюджету України і державних цільових фондів, які діють у встановленому законом порядку, а також принципів, методів та засобів справляння і контролю за їх надходженням до централізованих фондів. Незважаючи на різноманітність податкових систем різних країн світу, існують принципи, які забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи. Єдиними для всіх країн з різними формами власності є такі принципи:

- вигоди та адміністративної зручності;
- платоспроможності;
- визначальної бази.

*Принцип вигоди та адміністративної зручності* полягає в тому, що втрати внаслідок сплати податків мають бути співставними з тими вигодами, які платники отримують за рахунок фінансових та податкових надходжень потреб і суспільних благ.

*Сутність адміністративної зручності* полягає в тому, що податкова система повинна бути максимально зручною для платників податків і держави з точки зору організації податкової роботи.

*Платоспроможність* виступає також одним із принципів системи оподаткування. Завдяки платоспроможності декларується основна вимога оподаткування – податковий тягар (тобто величина податкових зобов'язань), який чітко визначається відповідно до платоспроможності платника податку (розміру доходів, обсягів споживання, майнового стану).

Із цим принципом пов'язані горизонтальні та вертикальні рівності в оподаткуванні.

*Горизонтальна рівність* передбачає, що платники податків з однаковою платоспроможністю та доходною податковою базою чи майном сплачують однакові суми податку протягом певного періоду.

*Вертикальна рівність* досягається в разі, якщо платники податків із різною платоспроможністю сплачують різні за обсягом суми податку, що диференціюються відповідно до певних етичних принципів соціальної справедливості.

Вертикальна рівність можлива за умови використання прогресивних ставок оподаткування.

*Принцип визначальної бази* означає, що податкова система в країні повинна формуватись не хаотично, а згідно з певною соціально-економіч-

ною доктриною. Кількісним виміром податкової системи країни є прогнозна величина видатків бюджету, яка досягається шляхом бюджетного планування і, зокрема, планування податкових надходжень [4, с. 8–9].

У цьому зв'язку вважаємо за доцільне розглянути історичні аспекти правового регулювання місцевих податків в Україні через призму єдиних принципів, які забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи (вигоди та адміністративної зручності, платоспроможності, визначальної бази), адже основа системи місцевих податків, яка була закладена ще на початку її розвитку, має великий вплив на подальше становлення не лише правового регулювання, а й адміністрування місцевих податків на практиці.

Податкова система сучасної України почала своє становлення раніше, ніж Верховна Рада УРСР проголосила незалежність України.

25.06.1991 року було прийнято Закон України «Про систему оподаткування», що набув чинності з 01.11.1991 року, а 24.08.1991 року Верховна Рада УРСР проголосила незалежність України.

Отже, за два місяці до проголошення незалежності України були закладені правові основи податкової системи сучасної України, в тому числі розпочалося становлення місцевих податків.

Статтею 15 Закону України «Про систему оподаткування» визначалось, що до місцевих податків належать: податок із реклами та комунальний податок, і лише 08.07.2010 року цю статтю доповнено ще одним пунктом – «Податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки» [3].

Враховуючи те, що з 1991 року по 1996 рік ринок реклами та сфера підприємницької діяльності лише зароджувалися, підприємницька діяльність у своїй більшості мала тіньовий характер через відсутність знань та недосконале правове регулювання підприємницької діяльності. Місцеві податки були декларативними, тому що:

*по-перше*, об'єкт оподаткування практично відсутній через знаходження суб'єкта оподаткування в тіні (тобто він, у розумінні чинного законодавства, взагалі відсутній);

*по-друге*, механізм справляння та порядок сплати місцевих податків встановлювався сільськими, селищними, міськими радами в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України, що також свідчить про деклара-

тивний характер норми закону, тому як встановити механізм справляння податку за відсутності суб'єкта і об'єкта оподаткування неможливо.

Отже, на початку становлення місцевих податків в Україні через недосконале правове регулювання у сфері господарської діяльності і у сфері адміністрування оподаткування вірогідність виконання фіскальної та регулюючої функції місцевих податків була рівна нулю через те, що дія місцевого податку лише на папері не забезпечує реального її втілення через відсутність обов'язкових елементів – суб'єкта та об'єкта оподаткування. При цьому поле для корупційних проявів було більш ніж благодатне.

Тож, споглядаючи на місцеві податки в період з 1991 року до 1996 року через принципи вигоди та адміністративної зручності, платоспроможності визначальної бази, можна зробити такі висновки:

1) вигоди платнику податку ні від сплати податку з реклами, ні від комунального податку, які були б співставними з його витратами, не приносили, адже якщо місцевий бюджет отримує недостатній рівень податкових надходжень, то держава в особі виконавчих органів та органів місцевого самоврядування не в змозі забезпечити суспільство належними суспільними благами, суб'єкти господарювання, зі свого боку, не готові сплачувати податки, не отримуючи ніяких суспільних благ;

2) адміністративної зручності під час адміністрування цих податків не було ні для платника податків, ні для держави;

3) принцип платоспроможності місцевих податків початкового періоду становлення податкової системи можна охарактеризувати таким чином: податковий тягар, споглядаючи на процентне співвідношення (0,1% вартості послуги за розміщення одноразової реклами та 0,5% вартості послуги за розміщення реклами на тривалий час), був незначний, але й обсяг споживання даної послуги був невеликим. Що стосується комунального податку (граничний розмір якого не міг перевищувати 10% річного фонду оплати праці), то він не міг досягти горизонтальної рівності через відсутність суб'єкта оподаткування, адже якщо два суб'єкти – з однаковою платоспроможністю та доходною податковою базою, але один із них зареєстрований як суб'єкт підприємництва, а інший – ні, чи той, що є суб'єктом оподаткування, оформив трудові відносини зі своїми працівниками, а інший здійснював свою діяльність без оформлення трудових відносин, то податковий тягар того суб'єкта, який діє згідно з чинним законодавством, є великим по відношенню до того суб'єкта, який діє з порушенням норм чинного законодавства:

– не зареєструвався як суб'єкт підприємницької діяльності;

– не оформив трудові відносини зі своїми працівниками. Причому адміністративна відповідальність за неподання декларації про доходи від заняття кустарно-ремісничим промислом, іншою індивідуальною трудовою діяльністю чи про інші доходи, передбачена Кодексом Української РСР про адміністративні правопорушення, тягнула за собою попередження або накладення штрафу в розмірі від 50 до 100 карбованців.

Законом України про внесення змін і доповнень до Кримінального, Кримінально-процесуального кодексів України та Кодексу України про адміністративні правопорушення від 28.01.1994 року статтю 164 КУпАП було викладено в новій редакції: «Заняття підприємницькою діяльністю без державної реєстрації чи без спеціального дозволу (ліцензії), якщо його отримання передбачено законодавством, тягне за собою накладення штрафу від трьох до восьми мінімальних розмірів заробітної плати з конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва і сировини чи без такої» [2].

Отже, це ще раз доводить про наявність благодатного поля для корупційних проявів та про відсутність на практиці фіскальної та регулюючої функцій місцевих податків.

Щодо принципу визначальної бази, то місцеві податки в період зародження податкової системи сучасної України мали хаотичний характер, а не формувалися згідно з певною соціально-економічною доктриною.

З прийняттям Податкового кодексу України 02.12.2010 року місцеві податки зазнали суттєвих змін. Так, статтею 10 Податкового кодексу України до місцевих податків віднесено податок на майно та єдиний податок.

Стаття 265 Податкового кодексу України роз'яснює, що податок на майно складається з:

- податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- транспортного податку;
- плати за землю [1].

*Платниками податку на нерухоме майно*, відмінне від земельної ділянки, згідно зі статтею 266 Податкового кодексу України є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

*Об'єктом оподаткування* є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

*Базою оподаткування* є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

Також передбачені пільги зі сплати даного податку: база оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, зменшується:

1) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 кв. метрів;

2) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості – на 120 кв. метрів;

3) для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у томі числі їх часток), – на 180 кв. метрів. Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік) [1].

Окрім того, оскільки цей податок відноситься до місцевих податків, то сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, надано право встановлювати пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України.

Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості, в розмірі, що не перевищує три відсотки розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року за 1 квадратний метр бази оподаткування [1].

Отже, податок на майно, відмінне від земельної ділянки, через призму єдиних принципів має прогресивний характер, адже відповідно до принципу *адміністративної зручності є доволі зручним для держави*, оскільки вільний доступ до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень дає можливість без застосування значних адміністративних ресурсів отримати інформацію про суб'єктів оподаткування, об'єкт та базу оподаткування даним податком, *але для платника податків адміністрування податку на підставі повідомлення-рішення, яке надсилається платнику податку контролюючим органом (у податковому кодексі не визначено, чи цей лист надсилається простим листом, чи рекомендованим листом із повідомленням про вручення), є не зовсім зручним*, адже можливість для контролюючого органу не повідомити вчасно платника податків «через нестачу конвертів, марок», але фактично стверджувати, що повідомлення-рішення відправлено і що платник податку несе відповідальність за його отримання, – на даний час реально існує.

Також зі сторони платника податку можливе ухилення від сплати податку через умисне не отримання повідомлення-рішення контролюючо-

го органу та ствердження, що іншої підстави, ніж вручене повідомлення-рішення, для сплати податку в платника немає, оскільки строк сплати податку, встановлений Податковим кодексом України, – протягом 60 днів із дня вручення податкового повідомлення-рішення.

Таке розуміння надає підстави стверджувати, що необхідно вдосконалити механізм повідомлення платника податків про суму зобов'язання з оплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що підлягає сплаті, наприклад, виклавши пункт 266.7.2 статті 266 Податкового кодексу України в такій редакції: «Податкове повідомлення – рішення про сплату суми/сум податку, обчисленого згідно з підпунктом 266.7.1 пункту 266.7 цієї статті, та відповідні платіжні реквізити, зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості *надсилаються рекомендованим листом із повідомленням про вручення за адресою місцезнаходження майна (вручаються власноручно під підпис під час звернення платника податків до контролюючого органу), або надсилається смс-повідомлення на номер мобільного телефону чи на адресу електронної пошти, якщо такий платник податків написав до контролюючого органу заяву про надсилання податкового повідомлення-рішення смс-повідомленням чи на адресу електронної пошти, які ним указані в заяві*».

Автор вважає, що така редакція п. 266.7.2 статті 266 Податкового кодексу України встановить дієвий механізм адміністрування місцевого податку за принципом адміністративної зручності.

Щодо принципу вигоди для платника податку, то ставка в процентному співвідношенні до мінімальної заробітної плати за 1 кв. метр для платників податків, які є пенсіонерами або тимчасово безробітними, – це не сумірна плата з отриманими ними соціальними гарантіями держави, тож, на думку автора, необхідно внести зміни до п. 266.5.1 статті 266 Податкового кодексу України, виклавши його в такій редакції: «Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості в розмірі, що не перевищує *три відсотки розміру мінімального прожиткового мінімуму*, встановленого законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування».

За принципом платоспроможності податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, досягає горизонтальної рівності в частині того, що платники податків з однаковою базою оподаткування

сплачують однакові суми ставки податку, але в таких платників може бути різна платоспроможність, тож, як зазначалось вище, необхідно відсоткову ставку прив'язати до мінімального прожиткового мінімуму замість мінімальної заробітної плати, таким чином буде досягнуто горизонтальної рівності і щодо платоспроможності платників податку.

Підпунктом г) пункту 266.7.1 статті 266 Податкового кодексу України визначено, що «...заявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, в 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 квадратних метрів (для будинку), сума податку, розрахована відповідно до підпунктів «а» – «г» цього підпункту, збільшується на 25 000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку)».

Отже, даний місцевий податок містить у собі і принцип вертикальної рівності, оскільки до деякої межі бази оподаткування ставка податку є пропорційною, але після перетину такої межі дана ставка є прогресивною, адже платники з різним майновим станом сплачують різні за обсягом суми податку, що відповідає етичним принципам соціальної справедливості.

Автор переконаний, що необхідно вдосконалити прогресивну ставку, яка знаходиться за межею 300 квадратних метрів для квартири та 500 квадратних метрів для будинку, адже фіксована сума в 25 000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку), яка не прив'язана ні до квадратних метрів, ні до відсоткової ставки, повністю нівелює досягнення горизонтальної та вертикальної рівності за межею бази оподаткування 300 та 500 квадратних метрів.

Підсумовуючи викладене, вище можна зробити висновки й окреслити перспективи подальших досліджень у цьому напрямку.

Історично склалося, що українці мають дуже низьку податкову культуру, частково через невідомість щодо оподаткування, яку отримали в спадок від Радянського Союзу, частково – через недосконале правове регулювання господарської діяльності та адміністрування податків, які введені в дію без додержання жодного з принципів, які забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи. У результаті місцеві податки до введення в дію Податкового кодексу України реалізовували фіскальну та регулюючу функції на дуже низькому рівні, але давали дуже широке поле для корупційних проявів.

Після введення Податкового кодексу України в інституті місцевих податків багато чого змінилось у бік прогресивного розвитку місцевих податків у

податковій системі держави, але не слід зупинятись на досягнутому, тому подальші дослідження в цьому напрямку варто здійснити щодо інших місцевих податків: транспортного податку, плати за землю та єдиного податку.

### Література

1. Податковий кодекс від 02.12.2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/page9>.
3. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1251-12/ed19920313>.
4. Бечко П.К., Захарчук О.А. Основи оподаткування / П.К. Бечко, О.А. Захарчук – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 168 с.

### Анотація

**Кур'ян В. В. Історичні аспекти правового регулювання місцевих податків в Україні через призму єдиних принципів побудови податкової системи.** – Стаття.

У статті розглянуто історичні аспекти правового регулювання місцевих податків. Зокрема, виокремлено єдині принципи, які забезпечують загальнонаукові основи податкової системи. Запропоновано внесення змін, які сприятимуть удосконаленню правових норм з адміністрування місцевих податків.

**Ключові слова:** система оподаткування, місцеві податки, принципи побудови системи оподаткування, платоспроможність, платник податку.

### Аннотация

**Kurian V. V. Исторические аспекты правового регулирования местных налогов в Украине через призму единых принципов построения системы налогообложения.** – Статья.

В статье рассмотрены исторические аспекты правового регулирования местных налогов. В частности, выделены единые принципы, которые обеспечивают общенаучные основы налоговой системы. Предложено внесение изменений, которые будут способствовать совершенствованию правовых норм по администрированию местных налогов.

**Ключевые слова:** система налогообложения, местные налоги, принципы построения системы налогообложения, платежеспособность, плательщик налога.

### Summary

**Kurian V. V. Historical aspects of legal regulation of local taxes in Ukraine through the prism of uniform principles of the tax system.** – Article.

The article discusses the historical aspects of legal regulation of local taxes. Particularly, singled out unified principles, that provide the general scientific Fundamentals of the Tax system. The proposed amendments that will contribute to the improvement of the legal provisions of local tax administration.

**Key words:** taxation, local taxes, principles of taxation, solvency, taxpayer.