

ІСТОРИЧНИЙ ГЕНЕЗИС СПРАВЛЯННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ: ЕВОЛЮЦІЯ СТАНОВЛЕННЯ, РИСИ ВІТЧИЗНЯНОГО ТА ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ

Волкович О. Ю.

ВСТУП

Україна проходить тривалий процес реформ у різних сферах суспільно-політичного, економічного та соціального життя, задекларувавши незалежність держави 24 серпня 1991 р.¹ Минуло вже майже тридцять років, а проблеми становлення, удосконалення вітчизняного законодавства залишаються відкритими. Зокрема, у Конституції України взято курс на європейський вектор розвитку держави, державних органів, активно запроваджуються Стратегії розвитку щодо виходу з економічних криз держави, які запроваджуються обраними органами державної влади й управління. Так, постійні зміни у системі нормативно-правових актів у фінансовій сфері спричинені формуванням сучасних ринкових відносин в Україні, змінами у сфері фінансової діяльності держави, реформування та приведенням українського законодавства до європейських стандартів.

У зв'язку зі швидкими темпами запровадження децентралізації влади необхідно було передивитися усю систему бюджетно-фінансових відносин. Економічна криза й окупація територій на Сході України, анексія Автономної Республіки Крим показали, що слід по-новому налаштувати процес фінансово-податкових відносин. Так, податкова політика держави є досить складною за будовою системою органів публічного адміністрування, яка займається регулювання сталого економічного зростання країни, контролює процеси накопиченням фінансових ресурсів із різних джерел надходження, управляє соціально-економічними важелями держави та ін. Сьогодні диктує нам сучасні реалії політико-правових наслідків нецільового використання бюджетних ресурсів як на державному, так і на місцевому рівнях. Тлумачення терміна «політика» – це загальний напрямок². Необхідно ґрунтовно вивчити проблеми суспільних відносин у сфері публічного регулювання фінансових, податкових, економічних і політичних

¹ Про акт проголошення незалежності України : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 серпня 1991 р. № 1421-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1427-12#Text>.

² Словник української мови : в 11 т. / редкол. : І.К. Білодід та ін. Київ : Наукова думка, 1976. Т. 7. С. 80.

відносин на місцевому (муніципальному) та державному рівнях. Ці всі проблеми слугують до безкінечних пошуків єдиного механізму справляння податків на державному та місцевому рівнях, хоча практика свідчить про реальні перепони запровадження різних реформ.

Вивченням цих проблем займалися економісти, практики-юристи, податківці, вітчизняні та закордонні науковці, зокрема можна згадати праці О.А. Богущого, О.С. Бандурки, Дж. Б'юкенена, Н.В. Грапка, О.В. Дзери, Д.О. Гетманцева, А.І. Крисоватого, Л.І. Карамушки, Р. Масгрейва, А.С. Музиченка, Ю. Немеца, А.С. Нестеренка, Ю.В. Пасічника, Х. Ціммермана.

Безумовно, результати вказаних наукових досліджень мають важливе значення для науки адміністративного і податкового права, однак питання адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні, що досліджувалися раніше, втратили свою актуальність у зв'язку з постійним оновленням податкового законодавства, пов'язаним зі зміною соціально-економічних і політичних умов діяльності органів місцевого самоврядування.

Історичні передумови формування податкових відносин пройшли тернистий шлях недовіри з боку населення до податкових агентів через відносини влади-підпорядкування. Раніше податок мав суто періодичний характер обкладання, зокрема: війна, стихійне лихо, напади тощо, тобто не був основним джерелом державних доходів, стягувався безсистемно та залежно від конкретних потреб. За цих часів до непрямих податків ми можемо досить умовно віднести податок на продаж рабів (1% від вартості), а також податок на їхнє звільнення, *visesima manumissionis* (5%). Слабкість державної влади, переважно натуральні відносини, низький рівень державних потреб, а також приватно-правовий характер відносин між державою та індивідами спричинив невелике значення непрямого оподаткування у формуванні доходів держави. Податківці (чиновники на службі правителя, відкупщики) завжди займали особливе місце в суспільстві. З одного боку, вони належали до значного прошарку населення, маючи розширені повноваження та сталий дохід. З іншого – вони концентрували на собі всю ненависть населення до влади, уособлюючи найнегативніші її риси. Саме тому за будь-яких бунтів і революцій першими злітали з плеч голови саме податківців.

Метою публікації є проведення історико-теоретичного та практичного дослідження справляння місцевих податків на прикладі майнових і податкових відносин у різні періоду часу.

1. Історичні передумови формування місцевих податків у світі

Важливою складовою частиною конституційної реформи в Україні є реформування системи місцевого самоврядування та територіальної організації влади з метою децентралізації та розширення повноважень

місцевої влади. Цей напрямок було оприлюднено у Конституції України у розділі IX «Адміністративно-територіальний устрій»³, Концепції реформування системи місцевого самоврядування та територіальної організації⁴, Бюджетному кодексі⁵, Податковому кодексі України⁶, Законі України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»⁷. Зокрема, метою Концепції⁴ стало визначення напрямів, механізмів і строків формування ефективного місцевого самоврядування та територіальної організації влади для створення та підтримки повноцінного середовища проживання для громадян, надання високоякісних і доступних публічних послуг, становлення інститутів прямого народовладдя, задоволення інтересів громадян в усіх сферах послуг, становлення інститутів прямого народовладдя, задоволення інтересів громадян в усіх сферах життєдіяльності на відповідній території, узгодження інтересів держави та територіальних громад. Так, відповідно до п. 23 ст. 1 Бюджетного кодексу України «доходи бюджету – податкові, неподаткові та інші надходження на безпровідній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, плату за надання адміністративних послуг, власні надходження бюджетних установ)»⁸.

Водночас недостатньо використовуються можливості, надані Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні»⁹ у сфері захисту місцевого самоврядування шляхом реалізації заходів

³ Конституція України від 28 червня 1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (із змінами та доповненнями від 01 січня 2021 р. № 27-IX).

⁴ Концепція реформування системи місцевого самоврядування та територіальної організації. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text>.

⁵ Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2542-14> (із змінами та доповненнями від 01 січня 2021 року № 1081-IX, 1082-IX).

⁶ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (із змінами та доповненнями від 01 січня 2021 р. № 1161-IX, 129-IX, 190-IX, 466-IX, 786-IX, 962-IX, 1017-IX, 1117-IX).

⁷ Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11 вересня 2003 р. № 1160-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 9. Ст. 79. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>. (із змінами та доповненнями від 01 липня 2020 р.).

⁸ Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2542-14> (із змінами та доповненнями від 01 січня 2021 р. № 1081-IX, 1082-IX).

⁹ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170. (із змінами та доповненнями від 30 грудня 2019 р. № 1025-IX). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text> (із змінами та доповненнями від 30 грудня 2020 р.).

відповідності за не вирішення питань місцевого самоврядування, розглянутих на місцевих референдумах, зборах, сходах громадян, рішень органів і посадових осіб місцевого самоврядування, прийнятих у межах їхніх повноважень. Зокрема, відчувається реальний брак професійних кадрів для публічного сектору на місцях, що стримує формування та реалізацію державної політики.

У наукових пошуках різних часів відомих політиків, економістів, діячів у сфері оподаткування було запроваджено принцип «сили влади-примусу». У часи середньовіччя в Англії були поширені подушні податки, земельний податок існував століттями, і хоч лорди та королі володіли землями, більшість селян платили податки у вигляді орендної плати щороку. Якщо земля була дуже родючою, вартість оренди була вищою. У X–XII ст. простий селянин сплачував землевласнику одну десяту (десятину) від вартості врожаю, які останній потім передавав у відсотках королю. Селяни також були зобов'язані сплачувати або додаткову одну десяту врожаю на церкву, або працювати на благо церкви в такій самій пропозиції. Після 1066 р. Вільгельм Завойовник запровадив раннє оподаткування землі. Міські чиновники вели кадастрові записи кожного, хто володів майном. Площу кожної ділянки вимірювали й оцінювали її вартість. У кожному місті вели реєстр оцінки вартості кожного майна загальної суми податку на майно для кожного громадянина. Цей перепис називався Книгою страшного суду. Назва залишилася незмінною століттями. Навіть зараз в Англії інколи звертаються до записів Книги¹⁰. Пізніше податок збиралася королем безсистемно, розмір її встановлювався щоразу, що викликало обурення у населення, а іноді навіть призводило до бунтів.

З 1290 р. в Англії було введено податки на рухоме майно, від яких звільнялося лише малозабезпечене населення (тобто ті, чиє майно було оцінено на суму менше шилінга). Церква також звільнялася від податків, так само як лицарські обладунки та торговий капітал. Ставка податку на рухоме майно становила одну десяту для тих, хто проживав у містах, і одну п'ятнадцяту для сільського населення. Це була приблизна оцінка вартості майна громадян, яке часто було недооціненим. Середня ставка податку в межах двох шилінгів на рік, що було дводенною заробітною платою селянина. Управління податком на рухоме майно було складним, тому що багато хто намагався приховати чи привести його в інше місце. Особливо це було поширене серед заможних громадян, які мали кілька маєтків і приховували майно, щоб уникнути слати податків.

У Франції Карл V у 1379 р. вводить подимний податок (збір). У 1388 р. Карл VI, збільшивши його, називає податок *la taille*, а

¹⁰ Carlson Richard Henry. A Brief History of property tax. Fair and Equitable. Feb, 2005. P. 3–9.

Карл VII розповсюдив податок на всю державу. Таким чином, *la taille* виникла як поземельна подать. Вона справлялася у двох видах. У деяких провінціях вона була реальною та відповідала прямому податку, а в інших – була особистою або змішаною: земля становила в ній лише один з елементів податку¹¹.

Цікавою є позиція стосовно оподаткування промислової податі. Це є прообразом сучасного корпоративного оподаткування. Слушним є бачення розвитку корпоративного податку Дмитром Львовим: «Прослеживая в настоящем кратком историческом очерке постепенное развитие того налога, начиная с классических народов греков и римлян, мы видим здесь едва заметные зачатки податного обложения промыслов. В то время промышленная жизнь была настолько подавлена, что в собственном смысле не существовало и объекта для действия промыслового налога; как говорят Адам Смит, во многих греческих государствах торговля была предметом запрещенным, занятие промыслами считались лишь приличным для рабов; презрение к труду и невольничество препятствовали развитию и правильному пониманию классическими народами экономических идей.

Если таким образом промыслы, как податной объект, находились у классических народов в зачаточном состоянии, то само собою разумеется, не могла быть совершенно развитою и соответствующая им система промыслового обложения. Как в Греции, так и Риме капиталист – купец и фабриканты наравне с другими гражданами, подлежали за отсутствием специального налога, платежу с своих капиталов общей имущественной подати (*tributum ex censu*)»¹².

І далі: «Впоследствии была установлена специальная промысловая подать (*lustralis collatio*). Граждане несли податную тягость без изменения пять лет. Это всеобщая подать, которую кроме проституток с течением времени стали платить все занимающиеся промыслами... Платежу *lustralis collation* подлежали по закону все т.н. *mercotoles* и *negotiators*, и так как этим терминам придавали обширное значение, то на практике этот налог платили все, занимающиеся каким-либо промыслом; сюда причислялись чиновники, придворные, дикурионы, лица, служащие при храмах, т.е., как люди высших профессий, так и все, занимающиеся самими незначительными и низкими промыслами: разношники, чеботари, проститутки и самые содержатели публичных домов, а равно и те, которые посещали места разврата (*scorlatores*), а также христиане»¹³.

¹¹ Кучерявенко М. Курс податкового права : у 6 т. Т. 1. : Генезис податкового регулювання : у 2 ч. Харків : Легас, 2002. С. 158.

¹² Львов Д. Курс финансового права. Казань : Типография. Имп. ун-та, 1887. С. 345–346.

¹³ Там само. С. 346.

Крім цього, до прообразів промислової податі належить також «урінна подать» (cloacarium), що була введена імператором Віспасіаном і породила відоме прислів'я «гроші не пахнуть»¹⁴. Це була промислова подать з осіб, котрі утримували платні вуличні відхожі місця, досить популярні в Римі. Крім того, промисловці досить вигідно продавали ці місця садівникам і квітникам для удобрення ґрунту. Д. Львов зазначає: «Переходя к средним векам, мы видим, что здесь форма промыслового обложения в своем происхождении и развитии обуславливались существенными тогда государственными и общественными порядками. В податном отношении Штейн отделяет промысел городские от сельских, говоря, что те и другие в отношении промыслового обложения развивались, в средние века самобытно, независимо друг от друга, что тем и другим соответствовала особая система промыслового обложения».

А) городские промыслы, как известно, были сосредоточены в купеческих гильдиях (Gilde) и ремесленных цехах (Zechen-Zunft). Гильдия слово родственное Geld и означает: 1) общество для увеселения, 2) общество, братство, 3) цех, 4) добровольный почетный подарок, 5) налог, подать. В последнем значении это слово принимается напр. в России, где «заплатить гильдию» значит внести гильдийскую подать. Все означенные гильдии и цехи представляются собою не только известные разряды промыслов, но вместе с тем служили внешним финансовым единицами, на которые подали разные повинности и налоги;

Б) на особом положении в средние века состояли сельские промысла и ремесла. В то время в имении каждого феодала поселилось немалое количество ремесленников, служивших хозяйственным потребностям владельца; были каретники, кузнецы, держатели питейных домов, т. е. все те, присутствие которых составляло необходимость для хозяйства; в частности, известно, что на хуторе Карла Великого были сапожники, портные, золотых дел мастера, каретники. Уплачиваемая означенными промыслами подать не имела ни государственного, ни общественного характера, а была частновладельческую данью, которая вносилась владельцу и входила в состав сельскохозяйственной ренты»¹⁵.

У I ст. н.е. євреїв було вигнано з Римської імперії внаслідок серії невдалих податкових бунтів. Вони розсіялися по світу. На відміну від християн, євреям не заборонялося займатися науками, бізнесом і фінансовими справами. Відповідно, використовуючи знання та не маючи будь-яких обмежень у фінансових справах, вони швидко ставали досить багатими, що в сукупності з відсутністю будь-якого

¹⁴ Там само. С. 24.

¹⁵ Там само. С. 347.

легального захисту (ані церкви, ані феодалів), перетворювало їхнє майно та їх самих на ідеальний об'єкт оподаткування. Вперше податки на євреїв були введені ще імператором Віспасіаном у 72 р. н.е. та скасовані імператором Юліаном у 326 р. н.е. Оподаткування євреїв було реанімовано королем Луїсом Пуа у 813 р. у досить обмежених обсягах, але згодом податки збільшилися та переслідували цей народ аж до XIX ст. Оподаткування євреїв було настільки дискримінаційним, що змушувало їх кидати власні домівки та переселятися в інші країни. На час вигнання євреїв з Іспанії у XII ст. будівлю єврейської сім'ї можна було придбати за шматок лляної тканини. Це навчило євреїв не вкладати капітал у землю та нерухомість, а також ухилятися від податків, оскільки іноді мистецтво ухиляння від оподаткування було єдиною умовою їхнього виживання. Також їм вдалося зрозуміти, а найголовніше змусити зрозуміти правителів, що живий платник податків набагато краще метровою бунтівника, і правителі всіх європейських держав почали відчувати потребу у їхніх послугах, хоча, звичайно, іноді зловживаючи ними. Крім податку на майно та подушної податі, євреї сплачувати також податки на більшість значимих європейських актів: весілля, поховання, обрізання та навіть на кошерну їжу, податок на захист, податок на розважальні заходи, податки на користування мостами, дорогами, базарами.

У Великій Британії було створено спеціальне бюро з оподаткування євреїв. В Англії оподаткування євреїв складалося з релігійних, комерційних, подушних податків, а також податку на смерть (третина всього майна). Також справлявся tallage – податок, який справлявся за весілля короля в розмірі, що залежав від його свавілля. Такі податки вважалися справедливими, адже оподатковували майно, яке використовувалося на гріховній цілі, а євреї взагалі вважалися власністю короля. Існує легенда, за якою король Джон обклав податком багатого єврея Абрама із Бристоля в розмірі 80 000 унцій срібла, а коли той відмовився сплачувати податок, він наказав виривати щодня Абраму по одному зубу. На восьмий день «податкове зобов'язання» було сплачене, а Абрам скінчив життя самогубством. У 1290 р. євреї були вигнані з Англії на 365 років і стали основою економічного зростання Європи епохи Відродження.

Досить яскравим прикладом у сфері оподаткування є Іспанська імперія, котра зазнала занепаду саме внаслідок жорстокої та необдуманної податкової системи, що змусила платників податків голосувати проти неї ногами, втікаючи від обтяжливих податків, серед яких найвідомішим і найбільшим дратуючим платників був непрямий податок alcabala. Платники податків масово ухилялися від оподаткування різним чином: по-перше, більшість із них перебралися до Нового Світу; по-друге, платники податків з освітою йшли на королівську службу, здобуваючи податковий імунітет; по-третє,

заможні та впливові платники придбавали шляхетний стан, ставали ідальго; по-четверте, бідні неосвічені платники без будь-яких зв'язків і можливостей або перебиралися за межі імперії, або приєднувалися до циганських мандрівних таборів¹⁶.

Ми не будемо зупинятися довго на стародавніх прикладах винищення цілих поселень у покарання за відмову від сплати податків, що було дуже характерним для кровожерливих давніх імперій. Зокрема, правителі вчасно зробили слухні висновки, що, якщо знищувати фізично підданих, вони тим самим зменшать базу оподаткування розповсюдженим тоді подушним податком, «ріжучи курку, яка несе золоті яйця». Тому подібна практика досить швидко пішла у небуття. Не будемо згадувати також і давньогрецькі штрафи у десятикратному розмірі від недоплаченої суми податків, що застосовувалися до несумлінних платників поряд із конфіскацією майна, якщо несумлінними платником виявився іноземець.

У другий яскравий період оподаткування слід згадати англійського філософа Джона Локка. Він проповідував рівність оподаткування, а також заборону оподаткування без згоди народу. Відстоюючи теорію природного права, Дж. Локк запечував можливість встановлення за ухилення від оподаткування кримінальної відповідальності, адже кримінальними можуть бути злочини, які порушують природні права¹⁷. Цієї ж позиції дотримувався Ж.-Ж. Руссо – французький філософ під добровільністю розумів волю більшості, реалізовану, зокрема, і через державні інституції¹⁸. Попередження щодо загрози добровільності оподаткування як загрози додержання «суспільного договору», навіть у вільному суспільстві, ми знаходимо у філософа Ш. Монтеск'є, за яким свобода породжує додаткові податки, а податки породжують рабство. Таким чином, кожна свобода містить паростки саморуйнування. Пізніше з Монтеск'є погодився Томас Пейн, котрий зазначав, що будь-яке оподаткування вимагає певної долі тиранії, і чим оподаткування є обтяжливішим, тим тиранія є більшою.

Таким чином, період рабовласницького суспільства щодо місцевого оподаткування характеризувався виникненням держави як унікального інструменту регулювання суспільних відносин і захисту права власності, що стало безпосередньою причиною існування податкових платежів. Місцеві податки і збори ще остаточно не відокремилися від

¹⁶ Charles Adams, *For Good and Evil: The Impact of Taxes on The Course of Civilisation*. Madison Books, 1999. P. 194.

¹⁷ Сидорович О.Ю. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2015. 432 с.

Lock, John. *Second Treatise of Government*. Edited by C.B. Macpherson. Cambridge, Hackett, [1690], 1980, par. 140.

¹⁸ Rousseau Jean-Jacques. *Discourse on Political Economy*. Ny. W.W. Norton, 1988. P. 80–81.

приватно-правових форм доходів державного бюджету. Так, у часи феодального суспільства характеристика місцевих податків передбачає особливість епохи раннього Середньовіччя, натуральність місцевого оподаткування і зборів. Їхніми основними платниками було сільське населення, що пов'язано зі специфікою тогочасних земельних відносин. У період пізнього Відродження характерними були процеси централізації державної влади, що викликало як концентрацію фінансових ресурсів у руках монархів, так і право впроваджувати місцеві податки та збори. У часи буржуазного суспільства відбувалося формування сучасної підсистеми місцевого оподаткування. Оскільки провідною верствою суспільства в цей період була буржуазія, вона встановлювала нові критерії справляння податків і зборів.

2. Тенденції розвитку становлення місцевих податків на теренах України

В Україні розвиток оподаткування в історичній ретроспективі та досягнення національного вчення про податки вписують у три геополітичні цикли, запропоновані проф. С.М. Злупком. Перший цикл охоплює період від найдавніших часів до зруйнування давньоукраїнської держави – Київської Русі – татарами-монголами. Другий датують серединою XIV–XVII ст., третій – це час із середини XVII ст. до 1991 р. Із проголошенням України незалежною державою започатковано четвертий геополітично-цивілізований цикл її економічного розвитку, що має ґрунтуватися на досвіді трьох попередніх¹⁹.

Податок досить широко використовувався як ефективна зброя у ХХ ст., яка винищувала цілі суспільні класи. Варто згадати хоча б приклад СРСР, що використовував податок як знаряддя класової боротьби у першій половині ХХ ст. Йдеться про податок одноосібних господарств, податок на прибутки, промисловий податок тощо. Так, указом Президії Верховної ради СРСР від 21 серпня 1938 р. був введений податок на коней (віком від 3 років і старше) одноосібних господарств у сільській місцевості, а також на коней господарств транспортних артілей (які не усуспільнили своїх коней), господарств «извозчиков» і «грабителей». Податок становив від 275 до 500 крб на рік за одного коня та від 450 до 800 крб на рік за кожного наступного. Ставки диференціювалися залежно від союзної республіки (краю, області)²⁰. Очевидна дискримінаційність оподаткування змушувала приватні господарства відмовлятися від володіння кінями, які тоді залишалися основним транспортним засобом і тягловою силою. Податок на коней

¹⁹ Юхименко П.І., Федосов В.М., Лазебник Л.Л. та ін. Теорія фінансів : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2010. С. 188.

²⁰ Кучерявенко М. Курс податкового права : у 6 т. Т. 1. : Генезис податкового регулювання : у 2 ч. Харків : Легас, 2002. С. 446.

був лише одним із багатьох проявів дискримінаційної податкової політики в СРСР.

Екскурс в історію становлення оподаткування в Україні вимагає окремого масштабного дослідження. Оскільки вітчизняна практика використання податків багата прикладами, що дозволяють говорити не тільки про достатній практичний досвід податкового регулювання (фінансові відносини часів Запорізької Січі), але й про глибокий теоретичний фундамент податкової науки. Так, теоретичні уявлення про податки вітчизняних науковців дореволюційного періоду і 20-х рр. ХХ ст., відображаючи українську самобутність, сягали рівня тодішньої світової фінансової думки, а в деяких відношеннях і випереджали її (як-то територіальна фінансова економія М.П. Яснопольського). Більш детально вивчити особливості етапів періодизації національного оподаткування слід у праці Т.Б. Ясеновської. Наша мета – зробити акцент на формуванні місцевих податків за сучасних умов національного податкового законодавства²¹.

Існує багато міфів про податкову систему в Україні: ніби вона недосконала, велике навантаження на платників податку, і тому кожні 4–5 років влада майже докорінно змінюється, а народ потребує, вимагає одностайно змін, реформ і перетворень, не змінюючи власної ментальності, не підвищує культуру, вихованість. Це «аксіома», яка не потребує доказів. Вона настільки очевидна, що навіть у середовищі фахівців дискусії відбуваються у площині «як виправити ситуацію», без попереднього обговорення самої необхідності такого виправлення. Нечисленні фіскалі, дивом виживши в надрах податкового відомства та Мінфіну після масових чиновницьких чисток і люстрацій, котрі мають досвід і знання, що дозволяють їм поставити під сумнів суть проблеми, автоматично зараховуються у кращому разі до маргіналів, у гіршому – до агентів минулої влади або нашого північного сусіда²².

Ст. 143 Конституції України визначено, що органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки та збори²³. У Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» зазначено, що місцеві бюджети мають бути достатніми до здійснення органами місцевого самоврядування наданих їм законом повноважень для забезпечення мешканців відповідних громад якісними публічними послугами. Підвищення ролі місцевих податків і зборів та збільшення їх частки у

²¹ Годунова Л.В. Українські землі в податковій політиці Росії (XVIII – початок ХХ ст.): історіографія : дис. ... канд. іст. наук : 07.00.06. Кіровоградський національний технічний університет. Кіровоград, 2014. 237 с.

²² Гетманцев Д.О., Форсюк В.К., Беліцький І.С. Теорія, принципи та історія податку. Правовий аспект : науково-практичний посібник. Київ : Юрінком Інтер, 2015. С. 8.

²³ Конституція України від 28 червня 1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141. (із змінами та доповненнями від 01 січня 2020 р. № 27-ІХ).

власних доходах місцевих бюджетів є одним із головних завдань фінансово-бюджетної політики держави.

Так, зокрема, місцеве самоврядування через розширення повноважень органів місцевого самоврядування є одним із напрямів державної політики в Україні, оскільки фіскальна децентралізація є передумовою подальшої євроінтеграції, характерною ознакою податкової політики в багатьох державах-членах ЄС, досвід яких щодо створення ефективної системи місцевих податків і зборів має важливе значення для нашої держави. Вагомими стали принципи, сформовані Р. Масгрейвом, щодо теоретичного підґрунтя фіскальної децентралізації: принцип відповідності (рішення про виробництво суспільних благ мають приймати ті громадяни, які проживають на території, де сплачуються, отримуються платежі й адмініструються податки); принцип централізованого перерозподілу (зміни в розподілі мають покладатися на центральний уряд, що володіє необхідними важелями); принцип фінансового вирівнювання (за відсутності адекватності політики індивідуального розподілу центральний уряд має забезпечувати певний ступінь вирівнювання між краще та гірше забезпечуваними територіями); принцип національних «бажаних» благ (центральний уряд може стимулювати цільовими трансфертами надання певних локальних суспільних благ, оскільки їх виробництво характеризується просторовими зовнішніми ефектами або вони є особливо значущими благами з національного погляду)²⁴. Дуже слушними є принципи Р. Масгрейва щодо фіскальної децентралізації, його тверде бачення «індивід проти спільноти – один із вимірів унікальної спільноти», він також зробив вагомий внесок майже в усі концепції, проблеми та питання, які виявилися важливими в рамках цієї всеохоплюючої споруди сучасної державної економіки.

Головна проблема нашого суспільства – ми дуже часто копіюємо «моделі державного або місцевого регулювання» без індивідуального урахування особливостей вітчизняної та особливостей ментальності громадян. Першим кроком має бути проведення раціонального розподілу завдань, функцій між різними рівнями управління в ієрархічній децентралізації місцевої влади.

Позитивними прикладами упровадження децентралізованої моделі є Чехія, Словаччина, Угорщина та Польща. Так, наприклад, у Польщі наприкінці 90-х рр. XX ст. було скасовано на місцевому рівні адміністративні органи, а управління передано до виборних органів місцевого самоврядування. У Чехії аналогічний процес стартував у 2000 р. У Польщі та інших європейських країнах люди платять велику частину податків, розмір податків різний. Звичайно, слід

²⁴ Richard Abel Musgrave 1910–2007. *The European Journal of the History of Economic Thought*. Vol. 14. 2007 Issue 3. P. 587–595.

ураховувати, що в Європі й доходи громадян відрізняються від українських.

З 1 січня 2018 р. відповідно до вимог ст. 12 Податкового кодексу України сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громад, у межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів і до 1 липня подають їхні копії до контролюючих органів²⁵.

Відповідно до вимог ст. 12 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, створені згідно із законом і перспективним планом формування територій громадян (далі – ради об'єднаних територіальних громадян), у межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків і зборів.

Цікавим є роз'яснення Державної регуляторної служби для органів місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів відповідно до вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності №1 160-IV»²⁶ та відповідно до змін до Податкового кодексу України в частині щодо встановлення адміністрування податків, усунення технічних і логічних неузгодженостей у податковому законодавстві № 466-IV. Так, суттєвих змін зазнала ст. 12 ПКУ²⁷, якою визначаються повноваження сільських, селищних, міських рад об'єднаних територій громад щодо податків і зборів, зазначені зміни набули чинності від 23 травня 2020 р. «Рішення про встановлення місцевих податків і зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів приймаються органами місцевого самоврядування 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. 12.3 ст. 12). У разі, якщо до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування місцевих податків та / або зборів, орган місцевого самоврядування не прийняв рішення про встановлення відповідних місцевих податків та / або зборів, що є обов'язковими згідно з нормами

²⁵ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (із змінами та доповненнями від 01 січня 2021 р. № 1161-IX, 129-IX, 190-IX, 466-IX, 786-IX, 962-IX, 1017-IX, 1117-IX).

²⁶ Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11 вересня 2003 р. № 1160-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 9. Ст. 79. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text> (із змінами та доповненнями від 01 липня 2020 р.).

²⁷ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (із змінами та доповненнями від 01 січня 2021 р. № 1161-IX, 129-IX, 190-IX, 466-IX, 786-IX, 962-IX, 1017-IX, 1117-IX).

цього ПКУ, такі податки та / або збори справляються з норм цього ПКУ із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування таких місцевих податків та / або зборів (пп. 12.3.5 п. 12.3 ст. 12)»²⁸.

Також Законом № 466– IV визначено, що у рішенні про встановлення місцевих податків та / або зборів, а також податкових пільг із їх сплати може не визначатися термін його дії. У такому разі рішення буде чинним до прийняття нового рішення (абз. 2 пп. 12.3.3 та 12.3 ст. 12). Отже, Законом № 466-IV скасований обов'язок щорічного прийняття рішень про встановлення місцевих податків та / або зборів.

Таким чином, органи місцевого самоврядування у поточному році можуть не приймати рішення про встановлення місцевих податків і зборів. З урахуванням прийнятих змін:

- єдиний податок і податок на майно (у частині транспортного податку та плати за землю, крім земельного податку за лісові землі) будуть справлятися із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування таких місцевих податків та / або зборів;

- податок на майно (в частині на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір і земельний податок за лісові землі (у разі їх встановлення) – за ставками, що визначені у чинних рішеннях.

Зміна ставок місцевих податків та / або зборів, податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів потребує прийняття органом місцевого самоврядування нового рішення або внесення змін до чинного рішення. Таке рішення має бути прийнято до 15 липня року та офіційно оприлюднено до 25 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених місцевих податків та / або зборів або змін (плановий період).

Якщо орган місцевого самоврядування оприлюднив рішення про встановлення місцевих податків і зборів після 25 липня поточного року, норми такого рішення будуть діяти не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим (тобто через один календарний рік) (пп. 12.3.4, п. 12.3. ст. 12). Під час прийняття рішень про встановлення місцевих податків та / або зборів, податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів, а також внесення змін до таких рішень орган місцевого самоврядування має дотримуватися процедур, передбачених Законом № 1160-IV. У разі прийняття органами місцевого самоврядування рішень, положеннями яких передбачається внесення змін до чинних рішень виключно в частині зміни року або його виключення у назві рішення (безстрокове рішення), такі рішення не

²⁸ Там само.

будуть мати ознак регуляторного акта, а їх прийняття не потребуватиме застосування процедур, визначених Законом № 1160-IV.

Також Державна регуляторна служба наводить такі приклади: якщо орган місцевого самоврядування вирішив не змінювати ставки місцевих податків та / або зборів, пільги з їх сплати, а продовжити (на 2021 рік або на неможливий термін) дію, затверджених у 2019 р. рішень про встановлення місцевих податків і зборів. Виходячи з положень ПКУ орган місцевого самоврядування має право у 2020 р. вести зміни до затвердження рішень у частині зміни у назві рішення року (періоду), у якому будуть діяти норми цих рішень (2021 рік або без зазначення року) та дати, з якої норми рішень вступають у дію (з 01 січня 2021 р.). Такі рішення не будуть мати регуляторного акта, а їхнє прийняття не потребуватиме застосування процедур, визначених Законом № 1160-IV²⁹.

Також орган місцевого самоврядування може внести зміни до чинних рішень про встановлення місцевих податків та / або пільг зі сплати податків та / або зборів тощо та продовжити (на 2021 рік або на необмежений термін) дію затверджених у 2019 р. рішень про встановлення місцевих податків і зборів.

Зазначені рішення матимуть ознаки регуляторного акта, а їхнє прийняття потребуватиме застосування процедур, визначених Законом № 1160-IV.

Звертаємо увагу на дотриманні вимог ст. 10 Закону щодо відстеження результативності регуляторних актів і вимог Методики провадження аналізу впливу регуляторного акта, затвердженої постановою Кабінету Міністрів від 11 березня 2004 р. № 308 (із змінами, внесеними постановою Кабінету Міністрів України від 16 грудня 2015 р. № 1151), зокрема в частині розрахунку витрат на запровадження державного регулювання суб'єктів підприємництва на наступні п'ять років (якщо термін дії рішення не встановлюється).

Орган місцевого самоврядування у 2020 р. може прийняти рішення (або розробив проект рішення) на виконання Законів України від 03 березня 2020 р. № 540-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» і від 13 травня 2020 р. № 591 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та ін. законів України щодо додаткової підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)» у частині зменшення ставок єдиного податку та / або плати на землю, та / або

²⁹ Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11 вересня 2003 р. № 1160-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 9. Ст. 79. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text> (із змінами та доповненнями від 01 липня 2020 р.).

податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, щодо об'єктів нежилої нерухомості, які перебувають у власності фізичної або юридичної особи.

У разі, якщо органи місцевого самоврядування одночасно у цих рішеннях встановлюють місцеві податки та / або збори на 2021 рік або на необмежений термін (зазначають, що такі положення набирають чинності з 01 січня 2021 р.), то такі рішення потребуватимуть реалізації процедур, передбачених Законом № 1160-IV³⁰.

За інформацією спеціалістів управління по роботі з податковим боргом Головного управління ДПС у Херсонській області, Автономній республіки Крим та м. Севастополі, на 01 грудня 2020 р. підприємства й організації – юридичні особи заборгували бюджетам місцевих громад Херсонщини понад 231 млн грн податків і зборів.

Третину загальної суми податкового боргу або 75,3 млн грн становлять податкові борги до місцевого бюджету від 1 172 суб'єктів господарювання, які перебувають на обліку ДПП у м. Херсоні. Бюджет м. Нова Каховка недоотримав від 80 підприємств 54,6 млн грн місцевих податків і зборів. Не поспішають розраховуватися з місцевим бюджетом 122 суб'єкти господарювання ДПП у Генічеському районі, котрі заборгували 21,5 млн грн податків і зборів³¹.

Таким чином, доцільно зазначити, що перша половина ХХ ст. по праву може вважатися ерою становлення податку на майно, перші несміливі спроби ввести який ми вже спостерігали ХІХ ст., однак саме тут податок на доходи значно ускладнюється, набуваючи сучасної форми. Впроваджуються і нові механізми оподаткування податком. Так, із середини ХХ ст. використовується механізм утримання податку податковим агентами, що значно спрощує оподаткування для платників, які одержують доходи від податкових агентів, а також підвищує періодичність платежів, адже податок утримується в момент одержання доходу, а не раз на рік, за наслідками податкового періоду. Збільшується також кількість платників податку на доходи, а також розмір ставок. Приводом для підвищення ставок податків стали дві світові війни, однак ті податки, що значно підвищуються під час війн, вже ніколи не повертаються на довоєнний розмір. Кількість платників податку у Великій Британії зросла з 4 млн у 1938 р. до 12 млн у 1945 р.

ВИСНОВКИ

Таким чином, підсумовуючи історичний генезис місцевого оподаткування, слід визначити такі характерні риси: перерозподільні

³⁰ Роз'яснення Державної регуляторної служби для органів місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів. URL: <https://auc.org.ua/novyna/rozyasnennya-derzhavnoyi-regulyatornoyi-sluzhby-dlya-organiv-miscevogo-samovryaduvannya>.

³¹ Бюджети громад Херсонщини чекають 231 мільйон гривень податкових боргів. URL: <https://kherison.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/445224.html>.

(податкові) відносини остаточно оформлюються в межах державних відносин, оподаткування повною мірою забезпечується державним примусом; простежуються ознаки системності, поширюється нецільове оподаткування; еволюційне становлення місцевих податків перетворення на одне з основних джерел накопичення державної казни; на перших етапах простежується низький рівень правового регулювання (характерна суперечливість, абсурдність, обмеженість норм); розвиток грошового обігу сприяє поширенню грошової форми справляння податків за збереження натуральної форми; існування дискримінаційного характеру податків з окремих верств населення; оподаткування майна здійснюється за формальними зовнішніми ознаками та не підставляється з реальною ринковою вартістю майна; поява перших теорій оподаткування, що характеризуються безсистемністю та суперечливістю; загалом на формування податків XVI–XVII ст. (другого періоду) вплинули податкові бунти, війни та революції; санкції часто мали жорсткий, репресивний характер, що піддавалося критиці з боку представників школи природного права; спостерігається жорстка протекціоністська політика урядів, спрямована на обмеження постачання у країну товарів іноземного виробництва.

Так, одним із основних моментів, які стосуються сучасних економіко-податкових реформ, є розумне забезпечення податкового закону, однозначність застосування. На нашу думку, діяльність повинна здійснюватися у таких напрямках, як: по-перше, робота над помилками, доопрацювання прогалин норм податкового законодавства; по-друге, системне реформування цілих податкових інститутів, до яких належать єдиний податок (у частині усунення можливості його використання для ухилення від оподаткування середнього та великого бізнесу), інститут відповідальності (в частині вини у вчиненні правопорушення та доопрацювання деяких складів), інститут податку на нерухомість (ціла низка питань щодо кожного елемента податку), інститут податкової перекваліфікації та доктрини ділової мети (ще відсутня у нормах вітчизняного законодавства), інститут прозорості, достовірної звітності та декларування (в частині введення загального декларування та доходів) та ін.

АНОТАЦІЯ

Адміністративні засади справляння місцевих податків – це основне джерело насичення муніципального бюджету будь-якого об'єднаного територіального органу, але за умов становлення демократичного суспільства цей механізм залишається недосконалим. Відсутність єдиного чіткого механізму оподаткування податку на рухомість зумовлює актуальність і складність наукових досліджень майнового оподаткування в Україні, зокрема на прикладі окремих історичних періодів. У роботі проводиться науково-правовий аналіз майнового податку в Україні на нерухомість – вивчення сучасних проблем,

зроблено аналіз окремих періодів міжнародного досвіду становлення податкових відносин у сфері майнових відносин, пошук оптимальних механізмів вирішення на місцевому, вітчизняному рівні.

Податок є одним із найбільш чутливих до економічних змін явищ, у якому, як у дзеркалі, відображаються всі зміни в економічному житті суспільства. Водночас оподаткування є наслідком, а не предтечою зазначених змін, чим пояснюється деякий незбіг у часі історичних етапів розвитку системи оподаткування й економічних відносин. Зазначений ефект підсилюється тим, що податок має не тільки економічне, але й політичне значення, будучи ефективним інструментом державного управління та навіть панування однієї соціальної групи над іншою.

Саме тому розвиток оподаткування не завжди збігається з відомими підходами до визначення етапів розвитку економіки. Ми не можемо прив'язати періодизацію розвитку оподаткування до жодної з найпоширеніших періодизацій розвитку економічних відносин (як то формаційної, цивілізаційної тощо). Водночас найбільш близькою запропонована нами періодизація прямого оподаткування є до періодизації Фрідріха Ліста та його послідовників. Саме вона покладена в основу нашого дослідження, взяті окремі аспекти етапів розвитку прямого оподаткування, хоча нам, безперечно, не вдалося досягти навіть приблизного часового збігу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про акт проголошення незалежності України : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 серпня 1991 р. № 1421-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1427-12#Text>.

2. Словник української мови : в 11 т. / редкол. : І.К. Білодід та ін. Київ : Наукова думка, 1976. Т. 7. 723 с.

3. Конституція України від 28 червня 1996 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст.141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (із змінами та доповненнями від 01 січня 2020 р. № 27-IX).

4. Концепція реформування системи місцевого самоврядування та територіальної організації. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text>.

5. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 50–51. Ст. 572. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2542-14> (із змінами та доповненнями від 01.01.2021 року № 1081-IX, 1082-IX).

6. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (із змінами та доповненнями від 01 січня 2021 р. № 1161-IX, 129-IX, 190-IX, 466-IX, 786-IX, 962-IX, 1017-IX, 1117-IX).

7. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11 вересня 2003 р. № 1160-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 9. Ст. 79. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text> (із змінами та доповненнями від 01.07.2020 року).

8. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1997. № 24. Ст. 170. (із змінами та доповненнями від 30 грудня 2019 р. № 1025-IX). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text> (із змінами та доповненнями від 30 грудня 2020 р.).

9. Carlson Richard Henry. A Brief History of property tax. Fair and Equitable. Feb, 2005. P. 3–9.

10. Кучерявенко М. Курс податкового права : у 6 т. Т. 1. : Генезис податкового регулювання : у 2 ч. Харків : Легас, 2002. 791 с

11. Львов Д. Курс финансового права. Казань : Типография. Имп. ун-та, 1887. 537 с.

12. Charles Adams. For Good and Evil: The Impact of Taxes on The Course of Civilisation. Madison Books, 1999. P. 194.

13. Сидорович О.Ю. Діалектика оподаткування: інституціональні консенсуси і конфлікти. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2015. 432 с.

14. Lock, John. Second Treatise of Government. Edited by C.V. Macpherson. Cambridge, Nacket, [1690], 1980, par. 14

15. Rousseau Jean-Jacques, Discouse on Political Economy. Ny. W.W. Norton, 1988. P. 80–81.

16. Юхименко П.І., Федосов В.М., Лазебник Л.Л. та ін. Теорія фінансів : підручник Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 576 с.

17. Richard Abel Musgrave 1910–2007. *The European Journal of the History of Economic Thought*. Vol. 14. 2007. Issue 3. P. 587–595.

18. Роз'яснення Державної регуляторної служби для органів місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів. URL: <https://auc.org.ua/novyna/rozyasnennya-derzhavnoyi-regulyatornoyi-sluzhby-dlya-organiv-miscevogo-samovryaduvannya>.

19. Бюджети громад Херсонщини чекають 231 мільйон гривень податкових боргів. URL: <https://kherson.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/445224.html>.

Information about the author:

Volkovych O. Yu.,

ORCID: 0000-0003-4216-3089

Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor,
Associate Professor at the Department

of Public and International Law and Law Enforcement
Kherson State University

27, Universytetska str., Kherson, 73000, Ukraine