

УДК 336.2

DOI <https://doi.org/10.32782/2521-6473.2025-2.3>

В. В. Гаркуша, аспірант кафедри податкового права
Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

ВСТАНОВЛЕННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ ОРГАНАМИ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ: МЕЖІ АВТОНОМІЇ ПОВНОВАЖЕНЬ ТА ПРОЦЕДУРНІ АСПЕКТИ

Статтю присвячено дослідженню меж автономії повноважень органів місцевого самоврядування в контексті введення місцевих податків та зборів, а також розглянуто основні процедурні аспекти під час здійснення відповідних повноважень органами влади села, селища та міста. Розмежування понять «встановлення» та «введення» місцевих податків та зборів дозволяє визначити межі компетенції Верховної Ради України та органів місцевого самоврядування. Встановлено, що компетенція органу публічної влади по встановленню та введенню в дію податків та зборів виступає критерієм розмежування податків та зборів на загальнодержавні та місцеві.

Проведений аналіз правового регулювання повноважень щодо встановлення місцевих податків та зборів на загальнодержавному та місцевому рівні. У статті доводиться, що встановлення місцевих податків та зборів у Податковому кодексі України у поєднанні з прийняттям рішення про їх введення органами місцевого самоврядування є необхідною сукупністю підстав для справляння місцевих податків та зборів в територіальних громадах. З огляду на законодавчо окреслені межі дискреційних повноважень органів влади села, селища, міста проаналізовані доктринальні напрацювання науковців стосовно можливості органам місцевого самоврядування встановлювати додаткові податки і збори та елементи правового механізму податку чи збору, що не встановлені Податковим кодексом України.

Встановлено, що відповідно до положень Конституції України органи місцевого самоврядування зобов'язані діяти виключно в межах повноважень передбачених законом. Проаналізовано постанову Восьмого апеляційного суду у справі № 380/22194/21, де суд обґрунтовано зауважив, що скасування пільг з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки шляхом видачі селищною радою відповідного листа є неможливим, оскільки відповідно до положень Податкового кодексу України сільська, селищна, міська рада повинна у встановлений строк та способом винести рішення, яке за своєю правовою природою виступає нормативно-правовим актом.

Зосереджено увагу на необхідності дотримання органами місцевого самоврядування як загальноправових принципів, так і принципів податкового законодавства під час здійснення процедури з введення місцевих податків та зборів. Виокремлено принципові відмінності між правовою природою рішень органів влади села, селища та міста з введення місцевих податків і зборів та регуляторними актами. Проаналізовано постанову Верховного Суду від 17 вересня 2020 року в котрій розмежовується період опублікування рішення, плановий період та наступний період.

Ключові слова: органи місцевого самоврядування, місцеві податки та збори, автономія повноважень, процедура встановлення, судова практика.

V. V. Harkusha. Establishment of local taxes and fees by local governments: limits of autonomy of powers and procedural aspects

The article is devoted to the study of the limits of autonomy of powers of local self-government bodies in the context of introduction of local taxes and fees, and also examines the main procedural aspects in the exercise of relevant powers by village, town and city authorities. The distinction between the concepts of 'establishment' and 'introduction' of local taxes and fees allows defining the limits of competence of the Verkhovna Rada of Ukraine and local self-government bodies. The author establishes that the competence of a public authority to establish and enact taxes and fees is a criterion for differentiating taxes and fees into national and local ones.

The author analyses the legal regulation of powers to establish local taxes and fees at the national and local levels. The article argues that the establishment of local taxes and fees in the Tax Code of Ukraine, combined with the decision to introduce them by local self-government bodies, is a necessary set of grounds for levying local taxes and fees in territorial communities. Given the legislatively defined limits of discretionary powers of village, town and city authorities, the author analyses the doctrinal developments of scholars regarding the possibility for local self-government bodies to impose additional taxes and fees and the elements of the legal mechanism of a tax or fee which are not established by the Tax Code of Ukraine.

The author establishes that, in accordance with the provisions of the Constitution of Ukraine, local self-government bodies are obliged to act exclusively within the powers provided for by law. The author analyses the decision of the Eighth Court of Appeal in case No. 380/22194/21, where the court reasonably noted that it is impossible to cancel tax exemptions on real estate other than a land plot by issuing a letter by a village council, since, in accordance with the provisions of the Tax Code of Ukraine, a village, town or city council must make a decision within the established time and in the manner prescribed, which by its legal nature is a regulatory legal act.

The author focuses on the need for local self-government bodies to comply with both general legal principles and principles of tax legislation when implementing the procedure for introducing local taxes and fees. The author highlights the fundamental differences between the legal nature of decisions of village, town and city authorities on introduction of local taxes and fees and regulatory acts. The author analyses the resolution of the Supreme Court of 17 September 2020, which distinguishes between the period of publication of the decision, the planning period and the subsequent period.

Key words: local self-government bodies, local taxes and fees, autonomy of powers, establishment procedure, court practice.

© В. В. Гаркуша, 2025

Постановка проблеми. Європейський вектор розвитку нашої держави у поєднанні з проведенням реформи децентралізації спрямований на забезпечення територіальних громад власними фінансовими надходженнями у розмірах необхідними для реалізації органами місцевого самоврядування поставленими перед ними завданнями. В контексті реалізації обраного курсу держави особлива увага приділяється рівню автономії органів місцевого самоврядування у проведенні податкової політики в межах сіл, селищ, міст та дотримання представницькими органами територіальних громад процедури встановлення місцевих податків та зборів. Дослідження співвідношення повноважень органів державної влади та органів місцевого самоврядування є обов'язковим для подальшого аналізу дискусійних питань встановлення місцевих податків та зборів [1, с. 9].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика меж автономії повноважень органів місцевого самоврядування та необхідності дотримання процедурних аспектів під час процедури встановлення місцевих податків та зборів неодноразово ставала предметом наукових дискусій. Зокрема, простежується два основних підходи. Так, прихильники першого підходу наголошують на законодавчі обмеження повноважень органів місцевого самоврядування під час процедури введення місцевих податків та зборів, оскільки перелік місцевих податків та зборів та елементи правового механізму податку та збору встановлюються на загальнодержавному рівні, а органи влади села, селища та міста лише в межах наданих їм законом повноважень вводять місцеві податки та збори в дію (О. Пабат, Гетманець О., Чорна А., та Сядриста І., І. Бабін, В. Вдовічен, Л. Вакарюк, А. Худик). Прихильники другого підходу наголошують на необхідності розширення повноважень органів місцевого самоврядування шляхом надання права встановлювати додаткові податки та збори (В. Русін, В. Руденко, С. Бей), а також встановлювати елементи правового механізму у випадку, якщо вони не мають закріплення в ПК України (Б. Занько).

Фундаментальне дослідження М. П. Кучерявенка, Є. М. Смичка та С. В. Броякова спрямоване на обґрунтування важливості дотримання процедури введення місцевих податків та зборів та розмежування за своєю правовою природою рішень органів влади села, селища та міста та регуляторних актів.

Мета статті – провести комплексний аналіз меж дискреційних повноважень представницьких органів територіальних громад щодо встановлення місцевих податків та зборів, аналіз доктринальних підходів щодо необхідності надання органам місцевого самоврядування права встановлювати додаткові місцеві податки та збори, дослідити проблеми самостійного визначення органами влади села, селища, міста елементів правового механізму місцевих податків та зборів непередбачених Податковим кодексом України (далі – ПК України) та правовий аналіз процедурних аспектів встановлення місцевих податків та зборів.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до приписів ст. 8 ПК України податки та збори поділяються на загальнодержавні та місцеві. В основу розмежування податків та зборів на загальнодержавні та місцеві законодавцем покладено компетенцію органу публічної влади, що встановлює та вводить податок та збір. Так, загальнодержавні податки та збори встановлюються виключно ПК України та обов'язкові до сплати на всій території України, якщо інше не встановлено законом. Правовий механізм введення місцевих податків та зборів вимагає ухвалення відповідного рішення органами влади села, селища, міста, що є підставою для виникнення обов'язку зі сплати місцевих податків та зборів у платників податків в межах територіальних громад [2].

Попри використання в ПК України поняття «встановлення» місцевих податків та зборів органами місцевого самоврядування, обґрунтованою є позиція О. В. Пабата який розмежовує поняття «встановлення» та «введення». Так, вчений зазначає, що на загальнодержавному рівні встановлюється виключний перелік податків та зборів з закріпленням обов'язкових елементів правового механізму, а на місцевому рівні органи місцевого самоврядування своїми рішеннями вводять місцеві податки та збори в дію у відповідних територіальних громадах у спосіб та в порядку передбаченим ПК України [3, с. 45]. Схожої позиції притримуються науковці Гетманець О., Чорна А. та Сядриста І. зазначаючи, що правова регламентація місцевих податків та зборів здійснюється як на загальнодержавному, так і місцевому рівнях [4, с. 142]. Продовжуючи наведені вище позиції вчених І. Бабін та В. Вдовічен наголошують, що встановлення місцевих податків та зборів не вказує про автоматичне їх справляння на території територіальних громад. Справляння місцевих податків та зборів можливе за сукупністю двох підстав, а саме: 1) місцеві податки та збори мають бути встановлені законом; 2) прийняття рішення органом місцевого самоврядування про введення податків та зборів у встановлений законом строк та спосіб на території села, селища, міста [5, с. 152].

Доволі поширеною серед наукової спільноти є позиція стосовно розширення кола повноважень органів місцевого самоврядування шляхом надання права органам влади села, селища та міста встановлювати додаткові місцеві податки та збори. Так, В. М. Русін до недоліків місцевого оподаткування відносить відсутність повноважень органів місцевого самоврядування на встановлення власних податків та зборів в територіальних громадах [6, с. 112]. З метою розвитку інституту місцевого оподаткування Руденко В. В. та Бей С. О. пропонують розширити повноваження органам влади села, селища, міста та надати право встановлювати додаткові місцеві податки та збори [7, с. 14]. Також, мають місце ініціативи спрямовані на вдосконалення правового регулювання з боку органів місцевого самоврядування у випадках, якщо ПК України не встановлює елементи правового механізму податку чи збору. Так, Б. М. Занько пропонує органам влади села, селища, міста самостійно встановлювати обов'язкові елементи податку чи збору. Вчений обґрунтовує свою позицію вимогою п.п. 12.3.2. п. 12.3. ст. 12 ПК України яка встановлює обов'язок визначати всі елементи оподаткування передбачені ст. 7 ПК України при введенні місцевих податків та зборів в дію [8, с. 1269].

Пропозиції вчених безсумнівно спрямовані на посилення впливу органів місцевого самоврядування на проведення податкової політики в межах територіальних громад і подолання недоліків правового регулювання, однак потребують критичної оцінки з огляду на чинні законодавчі обмеження. Так, приписами ч. 2. ст. 19 Конституції України передбачено право органів влади села, селища та міста діяти лише в законодавчо окреслених межах, а ст. 143 Конституції України визначено право органів місцевого самоврядування встановлювати місцеві податки та збори у спосіб передбачений законом. Положення п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України містять імперативні вимоги до встановлення як системи оподаткування, так і податків та зборів, які можуть визначатися виключно законами України [9]. Вчені Вакарюк Л. В., Худик А. М. аналізуючи положення Основного Закону підкреслюють, що конституційне закріплення встановлення податків та зборів виключно законом унеможливило прийняття підзаконних нормативно-правових актів. Науковці стверджують, що зазначений підхід законодавця узгоджується з принципом правової визначеності та перешкоджає виникненню колізій. Дослідники акцентують увагу на відсутності законодавчої можливості делегування вказаних повноважень [11, с. 116]. Положеннями ч. 1 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» встановлено, що місцеві податки і збори та пільги вводяться органами влади села, селища та міста у відповідності до приписів ПК України [10]. Ст. 10 ПК України передбачений вичерпний перелік місцевих податків та зборів. В рамках реалізації власних повноважень органи місцевого самоврядування зобов'язані вводити в дію єдиний податок, транспортний податок та плату за землю, крім земельного податку за лісові землі. Інші місцеві податки та збори передбачені ПК України вводяться в дію у відповідних територіальних громадах за ініціативи органів влади села, селища, міста. При цьому, міститься заборона на введення місцевих податків та зборів не встановлених ПК України [2]. Таким чином, положеннями Конституції України, ПК України та Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» передбачено, що органи місцевого самоврядування можуть діяти виключно в рамках наданих їм законом повноважень. Процедура введення в дію місцевих податків та зборів, їх перелік та обов'язкові елементи правового механізму передбачені ПК України, а отже органи місцевого самоврядування зобов'язані діяти відповідно до приписів ПК України. Межі автономії також визначаються виключно податковим законодавством, адже ст. 10 ПК України [2] визначений перелік місцевих податків та зборів обов'язкових до введення та тих, що вводяться за розсудом місцевих рад. Крім того, імперативно закріплений та передбачений відповідними статтями перелік елементів правового механізму кожного місцевого податку та збору які можуть вводитись в дію.

Важливим в контексті досліджуваної проблематики є судова справа № 380/22194/21. Так, відповідно до обставин справи в порядку та у спосіб встановлений ПК України селищна рада прийняла рішення про введення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, яким не передбачалося обмежень у застосуванні пільг. Згодом, селищна рада видала лист відповідно до якого скасувала наявні пільги та на підставі зазначеного листа контролюючий орган надіслав платнику податків податкове-повідомлення рішення. Львівський окружний адміністративний суд визнав протиправним та скасував податкове-повідомлення, а постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду рішення попередньої інстанції було залишено без змін. Аналізуючи мотивувальну частину судових рішень варто зазначити, що рішення вбачаються законними та обґрунтованими, адже суди посилавшись на положення п.п. 12.3.4 п. 12.3. ст. 12 ПК України та п. 12.5 ст. 12 ПК України зазначили, що обмеження у застосуванні пільг в межах територіальної громади може відбуватись виключно шляхом винесення відповідного рішення селищною радою, яке є нормативно-правовим актом [12].

М. П. Кучерявенко, Є. М. Смичок та С. В. Брояков наголошують щодо необхідності дотримання органами місцевого самоврядування процедурних вимог при введенні місцевих податків та зборів нехтування якими ставить під питання виникнення податкового обов'язку у платників податків. Вчені підкреслюють, що належне виконання органами місцевого самоврядування процедурних вимог вимагає дотримання як спеціальних податково-правових, так і загальноправових принципів [13, с. 180-181].

Збройна агресія проти нашої держави вимагає законодавство адаптуватись до викликів та реалій сьогодення. Так, розширено коло суб'єктів, які в період дії правового режиму воєнного чи надзвичайного станів наділені правом вводити в дію місцеві податки та збори в територіальних громадах. Так, окрім сільських, селищних та міських рад також військові адміністрації та військово-цивільні адміністрації в межах повноважень передбачених п. 12.3 ст. 12 ПК України наділені правом приймати нормативно-правові акти стосовно запровадження місцевих податків та зборів та встановлювати перелік пільг не пізніше 15 липня року, що передуює бюджетному періоду [2]. М. П. Кучерявенко, Є. М. Смичок та С. В. Брояков акцентують увагу, що принцип стабільності передбачений пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України має темпоральну направленість, яка в контексті місцевого оподаткування вимагає від органів влади села, селища, міста приймати рішення про введення місцевих податків та зборів в строки визначені ПК України, а дотримання органами місцевої влади загальноправового принципу законності слугує гарантією виконання процедурних вимог у відповідності з чинною нормативно-правовою базою [13, с. 181]. Також, відповідно до п.п. 12.3.4 п. 12.3. ст. 12 ПК України передбачена вимога щодо оприлюднення рішення про введення в дію місцевих податкових та зборів до 25 липня року, що передуює періоду в якому місцеві податки та збори будуть справлятися. В Постанові Верховного Суду від 17 вересня 2020 року проводиться чітке розмежування періодів опублікування рішення, планового періоду та наступного періоду. Так, періодом опублікування рішення визнається період в якому органи влади села, селища та міста приймають та опубліковують рішення про запровадження місцевих податків та зборів. Під плановим періодом слід розуміти період в якому планується справляння місцевих податків та зборів, а наступним періодом вважається період, що йде після планового [14]. Варто зазначити про взаємозв'язок періоду опублікування рішення та планового періоду. Так, відповідно до

п.п. 12.3.4. п. 12.3. ст. 12 ПК України у випадку відсутності опублікованого рішення у встановлений ПК України строк та спосіб місцеві податки та збори можуть справлятися лише в наступному після планового періоду [2].

Особливу увагу слід надати процедурі опублікування рішення про встановлення місцевих податків та зборів. Приписами ПК України не визначено, що розуміється під «офіційним оприлюдненням», що породжує певні суперечності стосовно віднесення рішення органів місцевого самоврядування до регуляторних актів та необхідності опублікування відповідного рішення у друкованих засобах масової інформації. Вчені М. П. Кучерявенко, Є. М. Смичок та С. В. Брояков досліджуючи правову природу рішень органів влади села, селища та міста з введення місцевих податків і зборів та регуляторних актів зазначили про відмінності в сферах регулювання, адже, по-перше, рішення органу місцевого самоврядування з запровадження місцевих податків та зборів відноситься до податкових правовідносин, а по-друге, склад учасників податкових правовідносин є ширшим ніж це передбачено для регуляторних актів, адже рішення щодо введення місцевих податків та зборів не поширюється виключно на суб'єктів господарювання. З огляду на вищезазначене, варто погодитись з позицією вчених, що оприлюднення рішення органів місцевого самоврядування повинно відбуватись відповідно до положень Закону України «Про доступ до публічної інформації» [15], а саме на вебсайті, у друкованих засобах масової інформації або у медіа на підставі укладеного договору [13, с. 186].

Висновки. Таким чином, за результатами комплексного аналізу приписів вітчизняного законодавства, судової практики та доктринальних напрацювань є підстави стверджувати, що межі автономії повноважень органів місцевого самоврядування з приводу встановлення місцевих податків та зборів є чітко окресленими положеннями Конституції та законів України. Тому, будь-яке відхилення від законодавчо визначених рамок або намагання розширити власні повноваження органами влади села, селища, міста є безпідставними та не матимуть жодної юридичної сили. Дотримання процедури введення в дію місцевих податків та зборів вимагає наступного: а) місцеві податки та збори повинні бути введені виключно органом публічної влади наділений відповідними повноваженнями; б) дотримання строків винесення рішення; в) наявність відповідного рішення органу влади села, селища та міста; г) належно опубліковане рішення про запровадження місцевого податку та збору в територіальній громаді.

Список використаних джерел:

1. Кофлан В. Правове регулювання місцевих податків та зборів в Україні : монографія. Ірпінь : НАД-ПСУ, 2004. 176 с.
2. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI : станом на 1 квіт. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 30.05.2025).
3. Пабат О. Особливості правового регулювання місцевих податків та зборів. *Право і безпека*. 2020. № 4(79). С. 44–47. URL: <https://surl.li/yusgig> (дата звернення: 07.04.2025).
4. Гетманець О., Чорна А., Сядриста І. Особливості місцевого оподаткування, як основи формування доходів об'єднаних територіальних громад в Україні. *Держава та регіони*. 2022. № 2(125). С. 140–145. URL: <https://lib.dsau.dp.ua/book/176905?lang=us> (дата звернення: 13.05.2025).
5. Бабін І., Вдовічен В. Правова природа податкових повноважень органів місцевого самоврядування. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 5. С. 151–155.
6. Русін В. Місцеві податки і збори та їх роль у фінансовому забезпеченні реалізації власних повноважень органів місцевого самоврядування. *Наукові записки*. 2011. № 17. С. 112. URL: <https://eprints.oa.edu.ua/id/eprint/7167/1/14.pdf> (дата звернення: 22.05.2025).
7. Руденко В., Бей С. Місцеве оподаткування в умовах фінансової децентралізації в Україні. *Актуальні питання економічних наук*. 2024. № 6. С. 1–17. URL: <https://surl.li/vvlxddd> (дата звернення: 09.05.2025).
8. Занько Б. Проблемні аспекти накопичення в обліку інформації щодо об'єктів та баз оподаткування для обчислення місцевих податків і зборів. *Економіка і суспільство*. 2018. № 19. С. 1266–1271. URL: http://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/189.pdf (дата звернення: 17.03.2025).
9. Конституція України: від 28.06.1996 № 254к/96-ВР: станом на 1 січ. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text> (дата звернення: 30.05.2025).
10. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР : станом на 5 берез. 2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр#Text> (дата звернення: 30.05.2025).
11. Вакарюк Л., Худик А. Принципи встановлення податків і зборів виключно законом та конституційні засади місцевого оподаткування в Україні. *Часопис Київського університету права*. 2018. № 2. С. 113–118. URL: <http://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0001037253> (дата звернення: 31.03.2025).
12. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 28 лютого 2023 р., судова справа № 380/22194/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109257632#> (дата звернення: 24.05.2025).
13. Кучерявенко М., Смичок Є., Брояков С. Правова природа рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів: проблема віднесення до регуляторних актів. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2022. Т. 29, № 2. С. 178–193.
14. Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 17 вересня 2020 р., судова справа № 819/921/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91643101> (дата звернення: 24.05.2025).
15. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI : станом на 8 жовт. 2023 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text> (дата звернення: 30.05.2025).