

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

*На правах рукопису*

**ВІКТОРЧУК МАРІЯ ВАСИЛІВНА**

УДК [342.95:351.71] (477)

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ  
МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ  
В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

Спеціальність: 12.00.07 – адміністративне право і процес;  
фінансове право; інформаційне право

Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

**Науковий керівник –  
Теремецький Владислав Іванович,  
доктор юридичних наук, доцент**

Харків – 2016

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....</b>	<b>4</b>
<b>ВСТУП.....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ I. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>15</b>
1.1. Місцеві податки і збори як складова частина податкової системи держави .....	15
1.2. Види місцевих податків і зборів в Україні .....	28
1.3. Нормативно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні .....	43
Висновки до розділу 1.....	64
<b>РОЗДІЛ II. ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>67</b>
2.1. Адміністрування місцевих податків і зборів.....	67
2.2. Перевірка як спосіб податкового контролю.....	82
2.3. Взаємодія Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування щодо забезпечення ефективності функціонування місцевих податків і зборів.....	100
Висновки до розділу 2.....	115
<b>РОЗДІЛ III. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО- ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ.....</b>	<b>118</b>
3.1. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів та можливості його використання в Україні.....	118

3.2. Гармонізація адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні з правом Європейського Союзу .....	133
3.3. Основні напрями вдосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні з урахуванням європейського досвіду .....	149
Висновки до розділу 3.....	166
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	170
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	175
<b>ДОДАТКИ</b> .....	213

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

**Великобританія** – Сполучене Королівство Великої Британії та Північної Ірландії

**ГК України** – Господарський кодекс України

**ДПІ** – Державна податкова інспекція

**ДФС України** – Державна фіскальна служба України

**ЄДР** – Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань

**ЄС** – Європейський Союз

**КУпАП** – Кодекс України про адміністративні правопорушення

**МВФ** – Міжнародний валютний фонд

**ОЕСР** – Організація економічного співробітництва і розвитку

**ПДВ** – податок на додану вартість

**ПДФО** – податок з доходів фізичних осіб

**РЄ** – Рада Європи

**СОТ** – Світова організація торгівлі

**ЦК України** – Цивільний кодекс України

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Місцеві податки і збори мають важливе значення в досягненні фінансової незалежності та самостійності місцевих бюджетів, адже, будучи основним джерелом формування доходів цих бюджетів, вони виконують не лише фіскальну, контрольну, регулюючу, стимулюючу, а й децентралізуючу функцію.

Сьогодні більшість податків і зборів сплачується на регіональному рівні. Утім вони не забезпечують фінансової автономії місцевого самоврядування, оскільки акумулюються на державному рівні. Це призводить до того, що органи місцевого самоврядування неспроможні в повному обсязі вирішувати економічні, соціальні та інші проблеми місцевого значення. Обраний Україною стратегічний курс на євроінтеграцію, а разом із ним на децентралізацію влади, потребує розширення повноважень органів місцевого самоврядування та впровадження дієвих механізмів, які дозволять збільшити надходження фінансових ресурсів до місцевих бюджетів. Крім того, перешкодою для розвитку підсистеми оподаткування місцевими податками і зборами є численні прогалини та колізії в податковому законодавстві. Тому законодавство, що врегульовує місцеві податки і збори в Україні, потребує доопрацювання.

Євроінтеграція вимагає від держави чіткого законодавчого розподілу повноважень органів Державної фіскальної служби України і місцевого самоврядування з метою забезпечення самостійності та незалежності останніх. Наявність завдань, які можуть бути ефективно вирішені виключно на рівні конкретних міст, районів, селищ, сіл, обумовлює необхідність органів місцевого самоврядування мати власні джерела доходів та окремі повноваження щодо регулювання відносин, пов'язаних з формуванням дохідної частини місцевих бюджетів.

Підтвердженням цього є Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, відповідно до якої сторони зобов'язалися співпрацювати заради вдосконалення управління у сфері оподаткування з метою подальшого розвитку фінансово-економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції. Водночас проблеми, які виникають під час здійснення органами державної влади та місцевого самоврядування повноважень щодо оподаткування місцевими податками і зборами, стають для податкової системи України тим фактором, що сприяє ухиленню від сплати місцевих податків і зборів. Наведене вказує на необхідність підвищення якості адміністративно-правового забезпечення місцевих податків і зборів шляхом розроблення рекомендацій щодо приведення законодавства України відповідно до принципів і стандартів права Європейського Союзу.

Проблемам з'ясування сутності місцевих податків і зборів, окремим аспектам реформування оподаткування місцевими податками і зборами, зокрема їх адмініструванню, приділяли увагу такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як М. П. Бадида, П. Д. Біленчук, Н. А. Богуславська, А. З. Вознесенський, Л. К. Воронова, І. В. Глазунова, О. Є. Деменко, М. Т. Задояний, Т. Є. Кагановська, А. Є. Куранов, А. А. Коваленко, Л. П. Коваленко, В. М. Кофлан, М. П. Кучерявенко, А. С. Нестеренко, В. В. Письменний, М. В. Пітцик, Г. В. Россіхіна, Л. А. Савченко, Р. М. Семенець, А. В. Стаценко, В. І. Теремецький, В. В. Томаров, В. А. Форостовець, Д. В. Цвірюк. Особливо слід виділити фундаментальні праці В. І. Кравченка «Фінанси місцевих органів влади України: Основи теорії та практики» (1997 р.), В. В. Греченка «Становлення системи місцевих податків в Україні в умовах ринкових відносин» (2003 р.), Н. І. Блащук «Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку» (2012 р.), В. І. Скоробагача «Правове регулювання місцевих податків та зборів» (2015 р.), В. В. Борисенка «Правові основи адміністрування місцевих податків і

зборів в Україні» (2015 р.).

Безумовно, результати вказаних наукових досліджень мають важливе значення для науки адміністративного й 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 та політичних умов діяльності органів місцевого самоврядування.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертаційне дослідження спрямовано на реалізацію положень Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 р. № 385, Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р., Плану заходів щодо реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18.06.2014 р. № 591-р., Концепції державної цільової програми підтримки соціально-економічного розвитку малих міст на 2011–2015 роки, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 18.08.2010 р. № 1695-р., Угоди між Європейським Союзом та Україною «Про фінансування Програми підтримки секторальної політики – Підтримка регіональної політики України (Контракт на реформу сектора)» від 27.11.2014 р. Роботу виконано відповідно до п. 2.9 Пріоритетних напрямів наукових досліджень Харківського національного університету внутрішніх справ на 2016–2019 рр., схвалених вченою радою Харківського національного університету внутрішніх справ 23.02.2016 р. (протокол № 2), а також у рамках науково-дослідної теми Харківського національного університету внутрішніх справ «Законотворча та законодавча діяльність в Україні» (номер державної реєстрації 0113U008189).

**Мета і задачі дослідження.** *Мета* дисертаційного дослідження полягає в тому, щоб на основі системного аналізу положень теорії адміністративного й податкового права, вітчизняного законодавства, законодавства Європейського Союзу, держав – членів Європейського Союзу та практики його застосування, визначити особливості адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції, а також розробити пропозиції щодо його вдосконалення.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити такі основні *задачі*:

- охарактеризувати місцеві податки і збори як складову частину податкової системи держави та визначити їх функції;
- здійснити класифікацію місцевих податків і зборів в Україні;
- виокремити основні етапи реформування нормативно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні;
- визначити сутність адміністрування місцевих податків і зборів;
- розкрити зміст та проаналізувати види перевірок як способу податкового контролю платників місцевих податків і зборів в Україні;
- визначити напрями взаємодії органів місцевого самоврядування та Державної фіскальної служби України у сфері оподаткування місцевими податками і зборами з урахуванням повноважень цих органів;
- запропонувати шляхи гармонізації адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні з законодавством держав – членів Європейського Союзу;
- сформулювати напрями вдосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції.

*Об'єкт дослідження* становлять суспільні відносини, які виникають у сфері оподаткування місцевими податками і зборами в Україні.

*Предметом дослідження* є адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дисертації є сукупність загальнонаукових і спеціальних (конкретно-наукових) методів наукового пізнання, застосування яких обумовлене специфікою предмета та об'єкта дослідження.

Завдяки логіко-семантичному методу та методу сходження від абстрактного до конкретного вдосконалено поняття «податкова система», «об'єкт адміністрування місцевих податків і зборів», «адміністрування місцевих податків і зборів», «податкова перевірка», «гармонізація» (підрозділи 1.1, 2.1, 2.2, 3.2). Структурно-логічний метод використано при характеристиці місцевих податків і зборів як складової частини податкової системи держави (підрозділ 1.1). Історико-правовий метод застосовано під час розгляду нормативних основ адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні (підрозділ 1.3), а методи класифікації та групування – для класифікації місцевих податків і зборів (підрозділ 1.2) та податкових перевірок (підрозділ 2.2). Формально-правовий та діалектичний методи дозволили визначити повноваження працівників Державної фіскальної служби України та органів місцевого самоврядування під час адміністрування місцевих податків і зборів (підрозділ 2.3). За допомогою методів аналізу та синтезу визначено недоліки адміністрування місцевих податків і зборів в Україні та запропоновано шляхи їх усунення (підрозділ 3.3). Завдяки порівняльно-правовому методу обґрунтовано можливість використання в Україні зарубіжного досвіду адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів (підрозділ 3.1).

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в тому, що дисертація є одним із перших системних досліджень теоретичних і практичних проблем адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції. Основними положеннями та висновками, сформульованими за результатами проведеного дослідження, є такі:

*вперше:*

– запропоновано розглядати класифікацію місцевих податків і зборів з точки зору предмета податкових правовідносин (як грошові надходження до місцевих бюджетів) та з точки зору об'єкта податкових правовідносин (як явище дійсності, що зумовлює виникнення правових зв'язків між суб'єктами податкових правовідносин з приводу місцевих податків і зборів);

– визначено належність місцевих податків і зборів до функціонального компонента податкової системи України, зокрема, підсистеми оподаткування, а саме оподаткування місцевими податками і зборами;

– обґрунтовано доцільність створення Єдиного координаційного центру взаємодії Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування щодо адміністрування місцевих податків і зборів з метою забезпечення систематичної конструктивної співпраці між цими органами та ефективного вирішення завдань соціально-економічного розвитку;

– сформульовано авторську позицію щодо принципів належного управління у сфері оподаткування, яких дотримуються держави – члени Європейського Союзу (прозорості, обміну інформацією, добросовісної податкової конкуренції), та можливості їх імплементації у вітчизняне законодавство, що дозволить гармонізувати адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні з правом Європейського Союзу;

*удосконалено:*

– теоретичні положення щодо взаємозв'язку понять «податкова система» і «система оподаткування» шляхом виявлення їх релевантних ознак з метою однозначного розуміння положень вітчизняного податкового законодавства;

– критерії ефективності адміністрування місцевих податків: якість обслуговування платників місцевих податків і зборів; показники оскарження рішень контролюючих органів; міграція населення у межах та поза межами адміністративно-територіальних одиниць;

– класифікацію місцевих податків і зборів шляхом поділу їх на види за такими критеріями: 1) формою стягнення (грошові, натуральні); 2) суб'єктом оподаткування (з юридичних осіб, з фізичних осіб, змішані); 3) періодичністю справляння (разові, систематичні); 4) економічними ознаками об'єкта (на споживання, на доходи та прибутки, на майно, на ресурси); 5) видом ставки (прогресивні, регресивні, пропорційні, тверді, змішані); 6) характером використання (загального призначення, цільові);

– визначення понять: «гармонізація», що розглядається як процес зближення правових систем держав та адаптації законодавства; «зближення», під яким запропоновано розуміти узгодження загальних підходів, концепцій розвитку національних законодавств, форму здійснення правового розвитку держави; «адаптація» – розуміється як розробка і прийняття нових нормативно-правових актів або внесення змін у чинне законодавство відповідними державними органами з метою подолання існуючих колізій між національним та міжнародним правом або правом міжнародних організацій чи їх об'єднань шляхом застосування відповідних процедур;

– обґрунтування необхідності закріплення у КУпАП положення щодо звільнення платника податків від адміністративної відповідальності в разі, якщо порушення законодавства виявлені під час електронної перевірки, що здійснюється на підставі заяви платника податків, та усунені впродовж двадцяти робочих днів після вручення довідки за результатами електронної перевірки особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення і підписання;

*дістали подальшого розвитку:*

– характеристика сучасного стану нормативно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні, що сприяло виявленню недоліків, які негативно впливають на адміністрування місцевих податків і зборів (реалізація принципу стабільності податкового законодавства, відсутність контрольних повноважень органів місцевого самоврядування за сплатою місцевих податків і зборів, недосконале правове забезпечення нормотворчої діяльності органів місцевого самоврядування тощо);

– правова позиція щодо побудови в Україні податкової системи відповідно до європейських вимог і стандартів, які застосовуються державами – членами Європейського Союзу з метою вдосконалення забезпечення надходження місцевих доходів на основі добровільного виконання платниками місцевих податків і зборів вимог податкового законодавства, здійснення їх неупередженого адміністрування, що створить сприятливі умови для розвитку вітчизняного сектору економіки;

– науковий погляд щодо доцільності існування в Україні пільгового оподаткування та можливості вдосконалення спрощеної системи оподаткування задля збільшення грошових надходжень до місцевих бюджетів, збереження робочих місць, підтримки суб'єктів малого підприємництва тощо;

– наукове положення про можливість запозичення позитивного досвіду держав – членів Європейського Союзу щодо віднесення податку на доходи фізичних осіб до місцевих податків, що сприятиме рівномірному розподілу податкового тягаря та забезпечить захист громадян з низьким рівнем доходів в Україні.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що викладені в дисертації теоретичні висновки і практичні рекомендації можуть бути використані:

– у науково-дослідній сфері – під час розробки концепцій, програм і планів розвитку місцевого самоврядування та територіальної організації влади з метою вдосконалення адміністративно-правового забезпечення

місцевих податків і зборів в Україні;

– у правотворчій діяльності – для подальшої розробки та прийняття нормативно-правових актів, які регулюють відносини у сфері оподаткування місцевими податками і зборами під час здійснення податкової реформи, спрямованої на виконання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом;

– у правозастосовній діяльності – для поліпшення практичної діяльності суб'єктів адміністрування місцевих податків і зборів в Україні (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у практичну діяльність ГУ ДФС у м. Києві від 03.11.2015 р. № 965/9/26-15-21-16962);

– у навчальному процесі – як матеріал для написання підручників, навчальних посібників, лекційного курсу із дисциплін «Адміністративне право», «Адміністративна відповідальність», «Податкове право» (акт впровадження результатів дисертаційного дослідження у навчальний процес Харківського національного університету внутрішніх справ від 01.12.2015 р.).

**Апробація результатів дисертації.** Основні теоретичні положення, висновки й практичні рекомендації, викладені в дослідженні, оприлюднені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: «Публічне адміністрування в сфері органів внутрішніх справ» (м. Київ, 2014), «Реформування правоохоронної системи України» (м. Київ, 2014), «Черкаські правові читання» (м. Черкаси, 2014), «Круглий стіл, присвячений 66-й річниці прийняття Загальної декларації прав людини» (м. Київ, 2014), «Стан дотримання прав людини в умовах сучасності: теоретичні та практичні аспекти» (м. Київ, 2014), «Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави» (м. Харків, 2014), «Актуальні проблеми сучасної науки в дослідженнях молодих учених» (м. Харків, 2015), «Актуальні проблеми юридичної науки і практики» (м. Харків, 2015).

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено в

чотирнадцятьох публікаціях, з яких п'ять статей опубліковано в наукових фахових виданнях України, одна – в зарубіжному науковому періодичному виданні, та вісім тез доповідей – у збірниках матеріалів науково-практичних конференцій.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що включають дев'ять підрозділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 219 сторінок, з них основного тексту – 174 сторінки, список використаних джерел налічує 297 найменування і займає 38 сторінок, додатки розміщено на 7 сторінках.

# РОЗДІЛ І

## НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФУНКЦІОНУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

### 1.1 Місцеві податки і збори як складова частина податкової системи держави

Необхідність розподілу джерел доходів між загальнодержавним та місцевими бюджетами – одна з причин виникнення місцевих податків і зборів, які мають вагомe значення у забезпеченні потреб територіальних громад в багатьох розвинутих державах світу. Стаття 9 Європейської хартії місцевого самоврядування закріплює необхідність формування принаймні частини доходів місцевих бюджетів за рахунок місцевих податків, ставки яких мають визначатись органами місцевого самоврядування [1]. Цим положенням гарантується право органів місцевого самоврядування на фінансову незалежність, що необхідна їм для самостійного виконання завдань місцевого значення, які часто супроводжуються значними видатками.

З'ясування місця місцевих податків і зборів в податковій системі України зумовлено необхідністю розробки науково-теоретичного підходу до розуміння податкової системи в цілому. Відсутність спеціального дослідження місця місцевих податків і зборів у структурі податкової системи обумовлює виникнення проблем при застосуванні термінологічного апарату науковцями та практичними працівниками, впливає на вибір правових норм, що регулюють податкові відносини. Крім того, дослідження структури податкової системи є актуальним як для науки податкового права, так і для подальшого вдосконалення податкового законодавства.

Для визначення місця місцевих податків та зборів в податковій системі України доцільно застосовувати структурно-функціональний метод, суть

якого полягає у виділенні в системних об'єктах структурних частин (компонентів, підсистем, елементів) і визначенні їх функцій у системі. Зв'язки між цими частинами створюють структуру системи. Кожний елемент виконує свої специфічні функції. Структура характеризує систему в статиці, функції – у динаміці [2, с. 38].

Досліджуючи структуру податкової системи, необхідно визначити поняття та співвідношення основних термінів. Так, деякі вітчизняні науковці, розглядаючи податкову систему та систему оподаткування, ототожнюють їх, інші – розкривають як різні поняття, що призводить до неоднозначності розуміння. Згідно з класичними уявленнями, які склалися в сучасній науці, податкова система – це сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються у встановленому податковим законодавством порядку [3, с. 25]. На думку Р. В. Тульчинського, податкова система – це сукупність законодавчо встановлених у державі податків [4, с. 42]. Водночас А. А. Шульга під сукупністю податків і зборів, що стягуються в порядку, встановленому податковим законодавством держави до бюджетів різних рівнів, а також до державних цільових фондів, розуміє систему оподаткування [5, с. 268]. Застосовують зазначені терміни як синоніми й деякі вчені: М. О. Змієнко, В. І. Глухова, О. І. Соскін та інші [4, с. 42–46; 6, с. 117; 7, с. 7]. О. А. Музика-Степанчук не поділяє таку позицію та вважає, що термін «система оподаткування» позначає ширше поняття, ніж «податкова система», оскільки окрім переліку податків і зборів, передбачає процес їх адміністрування [8, с. 52]. Крім того, аналізуючи наведені думки науковців, вбачається що жодна з них не заслуговує на підтримку, оскільки поняттями системи оподаткування та податкової системи замінюють поняття системи податків і зборів. Разом з тим будь-яка система, будучи системою нижчого рівня, одночасно може бути елементом системи вищого рівня. Такою системою вищого рівня відносно системи податків і зборів України є податкова система України [9, с. 60].

Варто звернути увагу на точку зору В. Г. Баранової, відповідно до якої система оподаткування є лише частиною податкової системи, однією з двох підсистем, тоді як другою підсистемою є нормативно-правове регулювання податкових правовідносин. Вчена вважає, що система оподаткування – це сукупність законодавчо встановлених податків і зборів та порядок їхнього справляння. Водночас, податкова система – це регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування сукупність податкових відносин, які опосередковуються фінансовими органами, що забезпечують адміністрування податків, і проявляються в конкретних формах оподаткування [10, с. 47]. Поділяє таку позицію й О. М. Опарін, який під податковою системою розуміє сукупність установлених у державі податків і обов'язкових платежів податкового характеру та механізм їх справляння, а під системою оподаткування – процес установлення і справляння податків, що характеризується певними елементами (платник податків, об'єкт, ставка оподаткування тощо) та визначеним механізмом обчислення і сплати податків [11 с. 147].

Проаналізуємо визначення кожної зі складових частин зазначених термінів. У словниковій літературі під терміном «система» розуміють порядок, зумовлений правильним, планомірним розташуванням і взаємним зв'язком частин чого-небудь [12, с. 1320]. Податковий – той, що має відношення до податку, пов'язаний з розподілом і сплатою податків [12, с. 1006]. Отже, податкова система – це не тільки податки і збори, а й інші елементи, що утворюють впорядковану багаторівневу структуру за допомогою якої формуються податкові правовідносини. Щодо оподаткування, то під останнім розуміють законодавчо врегульований процес встановлення та утримання податків у державі, визначення їх розмірів, ставок, об'єктів, юридичних і фізичних осіб, що підлягають оподаткуванню, а також порядок сплати податків та зборів [13]. Дещо вужче поняття наведено у Великому тлумачному словнику сучасної української мови: «система

оподаткування – це сукупність податків, зборів, інших обов’язкових платежів до бюджетів і внесків до державних цільових фондів [12, с. 1320]. Водночас оподаткування визначається як процес обкладання податками [12, с. 848]. Автори словника погоджуються з тим, що оподаткування містить як сукупність податків, зборів, так і безперервний динамічний процес їх адміністрування. На думку В. В. Гриценко оподаткування слід розглядати у вузькому та широкому розумінні. З одного боку – це динамічний інструмент державної політики, що являє собою законодавчо встановлений порядок справляння податків. У цьому значенні проявляється процесуальна складова системи оподаткування. У широкому розумінні оподаткування – сукупність врегульованих нормами податкового права суспільних відносин, що виникають з приводу встановлення, введення в дію, справляння податків і зборів, здійснення податкового контролю, застосування податкової відповідальності за вчинення податкових правопорушень, а також оскарження рішень, дій (бездіяльності) податкових органів та їх посадових осіб [14, с. 61–62].

Отже, заслуговує на увагу думка О. А. Музики-Степанчук, яка під системою оподаткування розуміє перелік податків і зборів та процес їх адміністрування. Щодо співвідношення розглянутих понять, то слід погодитись з думкою В. Г. Баранової, яка розуміє поняття податкової системи ширше, ніж поняття системи оподаткування.

Варто зазначити, що в Податковому кодексі України відсутнє поняття системи оподаткування. При цьому в різних словосполученнях застосовується термін «оподаткування», наприклад: «відносини оподаткування» (п. 5.2 ст. 5), «порядок оподаткування» (п. 11.2 ст. 11), «цілі оподаткування» (пп. 14.1.83. п. 14.1. ст. 14), «мета оподаткування» (пп. 14.1.185. п. 14.1. ст. 14), «звільнення від оподаткування» ( пп. 14.1.253. п. 14.1. ст. 14), «спосіб оподаткування» (пп. 14.1.18. п. 14.1. ст. 14) тощо. Однак Податковий кодекс України містить визначення поняття податкової

системи як сукупності загальнодержавних і місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Кодексом порядку (п. 3 ст. 6) [15].

Враховуючи наведене, вбачається, що в Податковому кодексі України поняття податкової системи визначається вузько, тому доцільно внести зміни до нього, виклавши п. 3 ст. 6 в такій редакції: «Податкова система – сукупність врегульованих податковим законодавством суспільних відносин, що складаються з приводу формування дохідної частини загальнодержавного та місцевого бюджетів».

Крім того, в науковій літературі використовуються такі терміни, як «місцева податкова система», «місцеве оподаткування», «податкова система місцевих органів влади». Зазвичай, вчені використовують їх для позначення переліку місцевих податків і зборів та процесу їх адміністрування. Для визначення семантики цих термінів звернемося до Великого тлумачного словника української мови, в якому зазначається, що місцевий – це той, що має значення тільки в межах певної території, місцевості [12, с. 679]. З огляду на поняття термінів «оподаткування» та «місцевий», під місцевим оподаткуванням слід розуміти сукупність встановлених в державі податків і зборів, та процес їх адміністрування в межах певної території. Оскільки в межах визначених територій здійснюється адміністрування не лише місцевих податків і зборів, а й загальнодержавних, то для позначення системи місцевих податків і зборів та процесу їх адміністрування некоректно застосовувати термін «місцеве оподаткування».

Щодо терміна «місцева податкова система», то В. А. Стукаленко ототожнює його з «місцевим оподаткуванням» [16, с. 246]. Аналогічної точки зору дотримуються Ю. В. Скакун [17, с. 204]. Г. Т. Молодченко у своїх дослідженнях використовує термін «податкова система місцевих органів влади» [18]. В. В. Письменний, вивчаючи місцеве оподаткування, називає його підсистемою системи оподаткування [19, с. 6].

Оскільки унітарні держави – це держави, які не мають у своєму складі субнаціональних державних утворень, а тільки адміністративно-територіальні

одиниці, то податкова система унітарної держави ґрунтується на розподілі податкових повноважень між центральним урядом і місцевими органами влади. На відміну від федерації в унітарній державі існує єдина конституція, єдині для всієї держави вищі органи влади, єдине громадянство, єдина правова система тощо [20]. Податкова система є інструментом державного регулювання економіки, завдяки якому держава вилучає частину доходів юридичних та фізичних осіб, перерозподіляючи ВВП. За допомогою податкової системи держава впливає на соціально-економічні процеси, спрямовує відносини між суб'єктами господарювання відповідно до цілей обраної моделі розвитку, виконує соціальні, гуманітарні, безпекові та інші функції. Саме податкова система забезпечує баланс інтересів людини та держави. Місцеві податки і збори, їх адміністрування є лише інструментами досягнення цілей податкової системи держави [10, с. 7]. Тому закріплені в законодавстві права місцевих органів влади (наприклад, встановлювати ставки податків, отримувати податкові доходи, здійснювати адміністрування податків), а також дія місцевих податків і зборів в межах певної території держави, не свідчать про наявність окремої, місцевої податкової системи.

Вбачається, що семантика термінів «місцева податкова система», «місцеве оподаткування» та «податкова система місцевих органів влади» свідчить про некоректність їх застосовування для позначення системи місцевих податків і зборів, та процесу їх адміністрування. З метою вдосконалення термінологічного апарату, замість вказаних термінів слід застосовувати уніфікований – «оподаткування місцевими податками і зборами».

Отже, податкова система держави є складною системою з багаторівневою структурою до складу якої входять елементи, котрі об'єднуються у підсистеми, що взаємодіють як певні цілісності [21, с. 8].

Вбачається, що податкова система складається з таких компонентів [22, с. 100]:

1. Законодавчого. Податкова система включає нормативно-правові акти, що регулюють податкові відносини в Україні.

2. Інституційного. До цієї частини відносять суб'єктів податкових правовідносин: державу, органи місцевого самоврядування, державні контролюючі органи у сфері податків, платників податків (або їх представники), осіб, які сприяють сплаті податків і зборів (банки, податкові агенти), суб'єкти інформаційних відносин, збирачі податків і зборів [23, с. 126–127].

3. Функціонального. Ця частина включає підсистему оподаткування, тобто сукупність законодавчо встановлених податків і зборів в Україні, їх адміністрування. Підсистема оподаткування у свою чергу поділяється на: оподаткування місцевими податками і зборами; оподаткування загальнодержавними податками і зборами. Залежно від механізму і способів розрахунку та сплати податків ця підсистема поділяється на два види: спрощену і загальну. Крім того, підсистема оподаткування може функціонувати у формі прогресивного, опосередкованого та пропорційного оподаткування [13].

Отже, місцеві податки і збори є частиною податкової системи України, зокрема, її функціонального компоненту, підсистеми оподаткування, а саме оподаткування місцевими податками та зборами.

Використання структурно-функціонального методу дослідження передбачає аналіз функцій, які виконують місцеві податки і збори в податковій системі України, адже функція є конкретизацією призначення системи, доводить доцільність існування об'єкта або процесу в межах цієї системи.

У науковій літературі функції, які виконують місцеві податки і збори розглядають разом з функціями загальнодержавних податків і зборів та зазвичай ототожнюють. Так, існує думка, що будь-які податки і збори, зокрема місцеві, виконують три основні функції – фіскальну, контрольну та регулюючу [3, с. 33]. Більшість вчених визнають існування фіскальної

функції податків і зборів, вважаючи, що за свою багатовікову еволюцію вона залишилася незмінною. Деякі дослідники, наприклад Г. Б. Поляк і А. Н. Романов, розглядають лише дві функції – фіскальну та регулюючу. На їх думку вони знаходяться в тісному взаємозв'язку і взаємообумовленості, представляючи собою єдність протилежностей. Однак внутрішня єдність не виключає наявності протиріч між ними [24]. Відзначимо, що кожна з функцій місцевих податків і зборів характеризується ознаками, що розкривають їх зміст. Розглянемо деякі з них.

Фіскальна функція місцевих податків і зборів полягає в забезпеченні необхідних умов для створення матеріальної бази місцевого самоврядування. Тобто за допомогою місцевих податків і зборів мобілізуються кошти для утворення місцевих грошових фондів, що спрямовуються на виконання органами місцевого самоврядування своїх завдань.

На сьогодні в Україні діє 2 місцевих податки та 3 місцевих збори (ст. 10 Податкового кодексу України) [15]. Для порівняння зауважимо, що на відміну від України, система місцевих податків і зборів у більшості зарубіжних держав є розгалуженою. Наприклад, в Японії налічується близько 30 видів місцевих податків, у Франції – майже 50, у США – 60, в Бельгії – 100. Така кількість податків забезпечує рівномірний розподіл податкового тягаря між платниками податків [25, с. 49–50]. З 2015 року до місцевих податків в Україні віднесено податок на майно, який є основним місцевим податком в державах – членах ЄС. Завдяки цьому місцеві податки і збори в Україні посіли друге місце за обсягом наповнення місцевих бюджетів. Їх частка в загальній структурі місцевих бюджетів в першому кварталі 2015 року становила 20,7%, а обсяг надходжень – 2,8 млрд. грн. [26, с. 48]. Крім того, в Меморандумі України з Міжнародним валютним фондом 2015 року передбачено підняття ставок податків на майно [27]. Додаткові надходження допоможуть укріпити матеріальну основу місцевого самоврядування. Водночас існує ризик зниження життєвого рівня малозабезпечених громадян та їх платоспроможного попиту. Тому необхідно здійснювати подальший

перегляд кількості та умов застосування податкових пільг на основі методики оцінки їх ефективності [28, с. 161]. Досвід держав – членів ЄС демонструє й необхідність запозичення практики складання податковими органами щорічних звітів про податкові втрати бюджету та їх оприлюднення. Подібні звіти включають аналіз ефективності діючих пільг, обґрунтування запровадження нових [29, с. 17]. Отже, в Україні необхідно створювати об'єктивні умови для розвитку матеріальної бази місцевого самоврядування, що сприятиме виконанню фіскальної функції місцевих податків і зборів, утворенню грошових фондів місцевого самоврядування, які забезпечать виконання покладених на нього завдань.

Щодо контрольної функції, то за допомогою місцевих податків і зборів держава здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю, джерелами доходів та витрат їх платників. Завдяки оцінці сум податків можливе зіставлення абсолютних показників доходів місцевих бюджетів з потребами територіальної громади у фінансових ресурсах. За допомогою контрольної функції можна виявити необхідність внесення змін у податкове законодавство, що регулює податкові відносини, та прийняття рішень органами місцевого самоврядування у сфері оподаткування [30]. Зазвичай контрольна функція трактується вченими як така, що дозволяє оцінити ефективність податкового механізму, раціональність, збалансованість податкової системи, та забезпечити контроль за рухом фінансових ресурсів [31 с. 26].

Регулююча функція місцевих податків і зборів полягає в їх здатності впливати на різні види діяльності загалом та безпосередньо на діяльність платників податків і зборів. Вона дозволяє державі та органам місцевого самоврядування регулювати процеси виробництва і споживання в суспільстві. Причому регулюючий механізм існує об'єктивно, а вплив здійснюється незалежно від волі платників місцевих податків і зборів [3, с. 32–33]. Ця функція реалізується за допомогою локальних інструментів регулювання, що пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного місцевого податку

або збору, та визначається вибором поєднання їх елементів з відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань [32, с. 100].

Матеріалізацією регулюючої функції податків і зборів є податкове регулювання, що передбачає використання податків як системи стимулів і стримувань поведінки економічних суб'єктів для зміни структури економіки. Так, за твердженням Ю. Б. Іванова, податкове регулювання як процес базується на свідомому, активному й цілеспрямованому використанні регулюючої функції податків і зборів, що існує незалежно від волі суб'єктів управління, задля отримання певних соціально-економічних результатів [33, с. 38]. Тобто регулююча функція місцевих податків і зборів є основою податкового регулювання на місцевому рівні. На думку деяких вчених, вона містить три підфункції: стимулюючу, дестимулюючу, відтворювальну [34, с. 41; 35, с. 252].

Здебільшого в науковій літературі досліджується багатофункціональність податків, оскільки фіскальна, регулююча та контрольна функції не охоплюють всі аспекти їх прояву в податкових відносинах та вплив на економіку і окремих суб'єктів господарювання [31, с. 26]. На думку М. П. Кучерявенка, додатковими функціями податків і зборів є: розподільна, стимулююча та накопичувальна [3, с. 34].

Розподільна функція податків полягає у перерозподілі суспільних доходів між різними категоріями населення [36, с. 39]. Варто зауважити, що розподільну функцію можуть виконувати лише місцеві податки, а не збори, оскільки місцеві податки перерозподіляються через місцеві бюджети для надання суспільних послуг, натомість місцеві збори можуть мати цільове призначення, спрямовуватися на відшкодування витрат територіальних громад, вводиться як плата за надання прав або видачу дозволів [19, с. 6]. Прикладом реалізації розподільної функції є податок на майно. Розподільна функція закладена в сутності кожного податку, адже всі податки пов'язані з процесами перерозподілу вартісних пропорцій національного продукту між

платниками податків та державою. Причому їх розміри безпосередньо регулюються за допомогою податків [31, с. 27]. О. С. Бохенко, досліджуючи розподільну функцію, використовує назву «соціальна», адже відбувається перерозподіл суспільних доходів між різними категоріями населення. Це досягається шляхом встановлення прогресивних ставок оподаткування, спрямування значної частини бюджетних коштів на соціальні потреби населення, повного або часткового звільнення від сплати податків платників податків, що потребують соціальної підтримки [30]. Варто погодитися з науковцем, що розподільна функція має чітко виражений соціальний характер, утім до групи соціальних входять й інші функції податків, які не можна назвати розподільними, наприклад, стимулююча функція [37, с. 194]. Так, на думку П. П. Дубинецької стимулююча функція є підфункцією податкового регулювання. При цьому її основним завданням є збалансування інтересів держави та платників податків [32, с. 24]. Саме за допомогою регулюючого ефекту податків можна стимулювати підприємства до розширення масштабів своєї діяльності та її удосконалення, якщо окремі елементи податків заохочують платника до покращення результатів своєї діяльності [31, с. 27]. Стимулююча функція податків та зборів реалізується під час застосування пільг та санкцій, що стимулюють технічний прогрес, сприяють збільшенню кількості робочих місць, розширенню виробництва тощо [37, с. 194]. Зокрема, в Україні з метою ефективного виконання місцевими податками та зборами стимулюючої функції передбачені пільги для платників місцевих податків і зборів.

У науковій літературі поряд із стимулюючою функцією місцевих податків і зборів вчені досліджують протилежну їй – дестимулюючу, що спрямована на встановлення через податковий тягар перешкод для розвитку будь-яких економічних процесів [38, с. 39]. Така позиція науковців є спірною, оскільки виникає ситуація, коли функції взаємовиключають одна одну. Крім того, під терміном «функція» в тлумачних словниках розуміється призначення чого-небудь [12, с. 1552]. Отже, варто не погодитись з

науковцями, що виділяють дестимулюючу функцію податків, оскільки вона не відповідає одному з призначень податкової системи України, зокрема, не сприяє розвитку економіки держави. А у випадку, якщо окремі елементи податкової системи роблять діяльність платника податків непродуктивною, проявляється стримуючий ефект регулюючої функції податків [31, с. 27].

Щодо накопичувальної функції, то, на думку вчених, вона є найбільш узагальнюючою функцією податків, має тимчасовий характер та вичерпує себе одночасно з наповненням бюджету за певний період [3, с. 33]. Тому недоцільно виділяти накопичувальну функцію як окрему, оскільки вона фактично повторює фіскальну функцію місцевих податків.

Варто зазначити, що місцеві податки і збори виконують децентралізуючу функцію. У Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні зазначено, що створення належних матеріальних, фінансових та організаційних умов та формування кадрового складу для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування власних і делегованих повноважень здійснюється з дотриманням, зокрема, таких принципів як наявність ресурсів, необхідних для здійснення визначених законом повноважень органів місцевого самоврядування; визначення фінансовою основою здійснення органами місцевого самоврядування власних повноважень податків та зборів, які пов'язані з територією відповідної адміністративно-територіальної одиниці; надання органам місцевого самоврядування права регулювати ставки місцевих податків і зборів; недопущення надання іншими органами місцевого самоврядування та органами виконавчої влади податкових пільг, які зменшують власні доходи місцевих бюджетів [39]. Відповідно до Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року (далі – Стратегія) ефективно державне управління у сфері регіонального розвитку передбачає створення бази для реалізації ефективної державної регіональної політики – механізму та інструменту державного управління регіональним розвитком, що сприятиме розв'язанню проблем регіонів та вимагає децентралізації державних

повноважень шляхом їх передачі на місцевий рівень з одночасною передачею відповідних фінансових ресурсів, удосконалення процесів стратегічного планування і виконання поставлених завдань, запровадження ефективного механізму координації дій центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування під час реалізації галузевих пріоритетів і завдань на різних територіальних рівнях. Питання ефективності здійснення заходів у рамках реалізації Стратегії неможливо розглядати окремо від питання проведення реформи адміністративно-територіального устрою, фіскальної децентралізації, розвитку і стимулювання конкурентних засад економіки, посилення ролі місцевого самоврядування тощо [40]. Основою фіскальної децентралізації та однією з умов незалежності органів місцевого самоврядування, є достатній обсяг їх повноважень щодо місцевих податків і зборів. Фіскальна децентралізація передбачає децентралізацію процесів ухвалення рішень, що дозволяє органам місцевої влади впливати на розвиток підконтрольної їм території [41, с. 143]. Дієвість інституту місцевого самоврядування забезпечується шляхом формування значної частини доходів місцевих бюджетів завдяки місцевим податкам і зборам, що вводяться в дію органами місцевого самоврядування [42]. Отже, децентралізуюча функція місцевих податків і зборів є фундаментом для ефективного виконання повноважень органами місцевого самоврядування.

Виконуючи свої функції, місцеві податки і збори впливають на успіх податкової політики держави щодо розвитку регіонів.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Поняття податкової системи є ширшим за змістом, ніж поняття системи оподаткування. В податковому законодавстві поняття податкової системи визначається вузько, тому слід внести зміни до статті ст. 6 Податкового кодексу України, виклавши п. 3 в такій редакції: «Податкова система – сукупність врегульованих податковим законодавством суспільних відносин, що складаються з приводу формування дохідної частини загальнодержавного та місцевого бюджетів». Під системою оподаткування

запропоновано розуміти перелік податків, зборів та процес їх адміністрування, тобто податкову систему у вузькому значенні.

2. Податкова система складається із законодавчого, інституційного та функціонального компонентів. Місцеві податки і збори є частиною податкової системи України, зокрема, її функціонального компоненту, а саме підсистеми оподаткування.

3. Основними функціями місцевих податків і зборів є: фіскальна, контрольна та регулююча. Додатковими функціями місцевих податків і зборів є: розподільна, стимулююча та децентралізуюча. Встановлено, що децентралізуюча функція полягає в ефективному розподілі повноважень щодо адміністрування місцевих податків і зборів між державними та місцевими органами влади шляхом надання права органам місцевого самоврядування ухвалювати рішення в цій сфері. Висловлено заперечення щодо ототожнення розподільної функції з соціальною, доцільності виділення накопичувальної функції місцевих податків і зборів як самостійної, а також виконання місцевими податками і зборами дестимулюючої функції.

## **1.2 Види місцевих податків і зборів в Україні**

Класифікація місцевих податків і зборів застосовується як засіб для встановлення зв'язків між ними, має важливе значення для здійснення податкового контролю та забезпечення дотримання податкової дисципліни, сприяє пізнанню суті та значення місцевих податків і зборів в податковій системі держави, визначенню їх впливу на соціально-економічний розвиток регіонів.

Об'єднання податків і зборів у систему дозволяє здійснити їх класифікацію. Класифікація – це систематизація за однорідними ознаками з присвоєнням найменувань [43, с. 61].

Відповідно до ст. 8 Податкового кодексу України в нашій державі встановлюються загальнодержавні та місцеві податки і збори. У науковій літературі існує декілька позицій щодо критерію, на основі якого здійснено такий поділ: 1) залежно від рівня державних структур, які встановлюють податки і збори [44, с. 28]; 2) за правовою ознакою [45, с. 40]; 3) залежно від компетенції органу, що регулює вид податку [46, с. 144]; 4) за компетенцією органу, що вводить в дію податки і збори на певній території [3, с. 36]. Відповідно до ч. 2 ст. 8 Податкового кодексу України до загальнодержавних належать податки і збори, що встановлені цим Кодексом і є обов'язковими до сплати на усій території України, крім випадків, передбачених цим Кодексом. Згідно з ч. 3 ст. 8 Податкового кодексу України до місцевих належать податки і збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [15]. Аналізуючи ці законодавчі положення, можна виділити дві ознаки на основі яких здійснено поділ податків і зборів на загальнодержавні та місцеві: 1) орган, що вводить в дію встановлений Податковим кодексом України податок чи збір; 2) територія на якій податок чи збір є обов'язковим до сплати. Сукупність цих ознак є основою для поділу податків і зборів на загальнодержавні та місцеві. З огляду на це, в законодавстві використано таку підставу класифікації місцевих податків та зборів як компетенція органу, який вводить в дію податки і збори, що діють у межах певної території. Отже, загальнодержавні податки і збори встановлюються Верховною Радою України та вводяться винятково законами України й діють на всій території України, а місцеві податки і збори встановлюється Верховною Радою України та вводяться в дію місцевими радами, що діють на території відповідних територіальних громад [47, с. 43].

Сьогодні в Україні, відповідно до ст. 10 Податкового кодексу України, передбачено два місцевих збори – за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір, та два місцевих податки – на майно та єдиний

податок. Проте фактично діє чотири місцевих податки, оскільки відповідно до п. 265.1.1 ст. 265.1. Податкового кодексу України податок на майно складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю [15]. Слід зауважити, що до місцевих податків в окремих державах належать податок на прибуток підприємств, ПДФО, інші майнові податки [48, с. 67].

Для здійснення класифікації місцевих податків і зборів в Україні та встановлення правової норми, яку необхідно застосовувати для врегулювання податкових правовідносин на практиці, має значення правильне розуміння належності місцевих податків і зборів до одного з елементів структури цих правовідносин, оскільки для них, як і для будь-яких інших правовідносин, характерний тісний взаємозв'язок об'єкта та предмета.

У науковій літературі дослідники проблеми структури правовідносин виділяють моністичну та плюралістичну теорії об'єкта правовідносин. Прибічники моністичної теорії (С. М. Братусь, Д. М. Генкін, О. С. Іоффе, Я. М. Магазінер, Б. С. Нікіфоров та ін.) визнавали об'єктом поведінку суб'єктів (тільки зобов'язаних чи зобов'язаних і уповноважених одразу) або суспільні відносини в цілому, до складу яких належать у тому числі і дії їх учасників [22, с. 38]. Аналізуючи наведену позицію, слід зауважити, що вказані науковці не вважають податки і збори об'єктом правовідносин. Тому моністична теорія не відносить місцеві податки і збори до об'єкта податкових правовідносин, а отже, виключає їх із структури цих правовідносин. Така позиція є спірною, оскільки об'єкти правовідносин – це матеріальні і нематеріальні блага, з приводу яких суб'єкти вступають у правовідносини, а не дії суб'єктів цих правовідносин [49]. Як зазначає В. І. Теремецький, зважаючи на моністичну теорію, намагання вчених визначити роль податків та зборів сприяють або виникненню множинності теорій об'єкта, що на думку багатьох дослідників, не вирішує проблему, а лише ускладнює її; або до розширення категорії об'єкта шляхом визначення предметів матеріального світу однією з його складових частин [22, с. 38].

Щодо плюралістичної теорії об'єкта податкових правовідносин, то вона ширше розкриває різноманітність існуючих правовідносин, оскільки враховує всі наявні об'єкти правовідносин, а не зводить їх лише до актів поведінки суб'єктів. Дотримуючись цієї теорії, Ю. О. Крохіна групує об'єкти податкових правовідносин за таким критерієм як віддільність або невіддільність від матеріального змісту правовідносин. Зокрема, податки і збори вона відносить до об'єктів податкових правовідносин відокремлюваних від матеріального змісту. До невіддільних від матеріального змісту об'єктів податкових правовідносин, на думку вченої, належить податковий контроль як явище, що є результатом діяльності податкових органів, які здійснюють його у процесі реалізації податково-контрольних правовідносин [50, с. 208]. Прихильником такої позиції є Н. П. Кучерявенко, який вважає, що невіддільні від матеріального змісту об'єкти податкових правовідносин є юридичними об'єктами, до яких належить поведінка суб'єктів (учасників) податкових правовідносин, що змінюється залежно від конкретних видів правовідносин, а також результати діяльності суб'єктів податкових правовідносин [3, с. 12]. Утім, якщо звернутися до поняття об'єкта правовідносин, то доцільність такого поділу викликає сумнів, оскільки об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових правовідносин виникає правовий зв'язок. Наприклад, податковий контроль як явище спрямований на перевірку дотримання правил нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів. Отже, між суб'єктами податкового контролю виникає правовий зв'язок з приводу податків та зборів, а контроль в цьому випадку є формою побудови зв'язків між суб'єктами, що обумовлена повноваженнями податкових органів.

Для податкових відносин, як і будь-яких інших правовідносин, характерний тісний взаємозв'язок об'єкта і предмета. На теперішній час не існує єдиної позиції щодо визначення предмета податкових правовідносин. На думку О. П. Дудіна, предмет правовідносин тотожний об'єкту, і є благом, на яке спрямовано діяльність суб'єктів правовідносин, що здійснюється у

процесі реалізації ним своїх юридичних прав та обов'язків [51, с. 68]. Предмет податкових правовідносин охоплює сукупність грошових коштів, що формують дохідну частину бюджетів у вигляді податкових надходжень, і виступає матеріальним змістом об'єкта податкових правовідносин. Тому місцеві податки і збори є предметом податкових правовідносин. З позиції предмета фінансового права головне в податку чи зборі – надходження коштів державі чи територіальній громаді для задоволення суспільних потреб, наповнення бюджетів. Внесення податку в бюджет відбувається в грошовій формі. Сплата податку майном за загальним правилом не передбачена. Грошова форма сплати податку визначена самою суттю податку [3, с. 12]. У зв'язку з цим, результатом правових відносин щодо сплати податків є внесення суми податку до бюджету. Тому можна зробити висновок, що предметом таких правовідносин слід вважати певний результат у вигляді своєчасної та повної сплати суми місцевого податку чи збору, тобто податок чи збір у вузькому значенні – гроші, з приводу яких між суб'єктами податкових правовідносин формується правовий зв'язок.

Викладене вище дає підстави стверджувати, що належність місцевих податків і зборів до одного з елементів структури податкових правовідносин досі чітко не встановлена. Вбачається, що як предмет податкових правовідносин місцеві податки і збори слід розглядати у вузькому значенні, тобто тоді, коли вони об'єктивуються у формі конкретних грошових платежів, що надходять до місцевих бюджетів. Місцеві податки і збори як явище дійсності з приводу якого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок є об'єктом цих відносин [52, с. 181]. Тому необхідно розглядати класифікацію місцевих податків та зборів з точки зору предмета та об'єкта податкових правовідносин.

Місцеві податки і збори як предмет податкових правовідносин можна класифікувати застосовуючи такий критерій, як форма стягнення. За цим критерієм вони поділяються на: грошові – сплачуються у грошовій (готівковій або безготівковій) формі; натуральні – сплачуються до бюджету в

натуральній формі. Така класифікація носить ретроспективний характер, оскільки на сьогодні всі місцеві податки і збори сплачуються в грошовій формі. Однак варто зазначити, що у 1999 році в Україні було введено фіксований сільськогосподарський податок, який платники податків мали право сплачувати в грошовій та/або натуральній формі [53]. Зауважимо, що у перший рік існування фіксованого сільськогосподарського податку виникали певні складнощі при визначенні кількості продукції, яка поставлялась у рахунок його сплати. Причому кількість сільськогосподарської продукції з одного гектара угідь визначалася на початку року і не підлягала коригуванню у зв'язку зі зміною ціни протягом року. Визначення кількості сільськогосподарської продукції, яка мала поставлятися у рахунок фіксованого сільськогосподарського податку стало можливим лише після прийняття Кабінетом Міністрів України постанови від 23 квітня 1999 року № 658 «Про затвердження Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку» [54]. Беззаперечно, ідея добровільного вибору форми розрахунків з державою має позитивний характер, проте порядок встановлення ціни на сільськогосподарську продукцію, що поставлялась у рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку не відповідав інтересам платника податків. Крім того, спроби врегулювати це питання були безуспішними, тому в 2003 році поставки сільськогосподарської продукції у рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку було скасовано [55, с. 358].

Слід зауважити, що в науковій літературі, поряд з грошовою та натуральною, виділяють комплексну форму сплати податків, що передбачає поєднання двох попередніх і використовується при зверненні стягнення на майно боржника з метою погашення податкових зобов'язань. Не сплачені до бюджетів у встановлений термін податки, збори, платежі вважаються недоїмкою. Комплексність тут проявляється в тому, що, з одного боку, сума податку сплачується із джерел, що мають натуральні форми (конкретні види майна), з іншого – недоїмка все-таки погашається коштами, отриманими від реалізації майна платника податків [56]. Така думка є спірною, оскільки

утворення недоїмки є наслідком порушення податкового законодавства в результаті чого настає відповідальність. У підприємства виникає грошовий борг у зв'язку з несплатою податків і зборів, а звернення стягнення на майно є примусовим заходом наслідком якого фактично стає не сплата податку, а погашення заборгованості та сплата пені.

Як об'єкт податкових правовідносин місцеві податки і збори можна класифікувати за безліччю підстав. Розглянемо найактуальніші з класифікацій.

Платниками податків і зборів в Україні можуть бути фізичні та юридичні особи, тому за суб'єктом оподаткування місцеві податки і збори можна поділити на податки і збори: з юридичних осіб, з фізичних осіб, змішані – з юридичних та фізичних осіб [45, с. 35]. Цей поділ має важливе значення, оскільки він визначає перелік податків і зборів, що сплачуються конкретним платником та характеризує роль кожного з них у процесі перерозподілу ВВП. Податки і збори з юридичних та фізичних осіб є примусовою формою отримання державою частки вартості ВВП від цих осіб, забезпечують ефективне виконання державою її функцій та є інструментом регулювання економічного розвитку держави [43, с. 62].

Щоб здійснити детальну класифікацію місцевих податків і зборів за вказаним критерієм, слід зазначити, що платниками місцевих податків та зборів можуть бути фізичні особи – підприємці. Так, відповідно до пп. 268-1.1.1 п. 268-1.1 ст. 268-1 Податкового кодексу України платниками збору за місця для паркування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно з законом та перспективним планом формування територій громад, організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках [15]. Цікаво, що в багатьох державах – членах ЄС платниками цього збору є власники

транспортних засобів, а справляння збору покладено на відповідні підприємницькі структури [57]. Отже, виникає питання від відповіді на яке залежить належність того чи іншого місцевого податку, збору до однієї з груп, а саме – яке місце серед платників місцевих податків і зборів займають фізичні особи – підприємці, та які норми законодавства слід до них застосовувати: що регулюють відносини фізичних осіб, чи норми, які регулюють відносини юридичних осіб?

Відповідно до ст. 2 ЦК України учасниками цивільних відносин визнаються фізичні та юридичні особи [58]. Очевидно, що поза увагою залишається численна група учасників цивільних відносин, а саме фізичні особи – підприємці, які охоплюються поняттям фізичної особи. Причому правовий статус фізичної особи є набагато ширшим, ніж правовий статус фізичної особи – підприємця. Разом з тим, відповідно до ст. 42 Конституції України кожний громадянин має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом [59]. У ст. 50 ЦК України зазначено, що фізична особа здійснює своє право на підприємницьку діяльність за умови її державної реєстрації в порядку, встановленому законом [58]. Тобто громадянин, який бажає реалізувати своє конституційне право на підприємницьку діяльність, після проходження відповідних реєстраційних та інших передбачених законодавством процедур за жодних умов не втрачає та не змінює статусу фізичної особи, що він набув з моменту народження, а лише набуває до нього нової ознаки – «підприємець». Статус фізичної особи – підприємця – це юридичний статус, який засвідчує право особи на заняття підприємницькою діяльністю – самостійною, ініціативною, систематичною, на власний ризик господарською діяльністю, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Крім того, згідно з ч. 1 ст. 128 ГК України громадянин визнається суб'єктом господарювання у разі здійснення ним підприємницької діяльності за умови державної реєстрації його як підприємця без статусу юридичної особи [60]. Отже, в господарському законодавстві «юридична

особа» та «фізична особа – підприємець» охоплюються поняттям суб'єкта господарювання. У господарських правовідносинах фізичні особи – підприємці приймають участь перш за все як підприємці, а не як фізичні особи, та лише на підставі їх реєстрації і внесення відомостей про них до ЄДР. Згідно зі ст. 51 ЦК України до підприємницької діяльності фізичних осіб застосовуються нормативно-правові акти, що регулюють підприємницьку діяльність юридичних осіб, якщо інше не встановлено законом або не впливає із суті відносин [58]. Неоднозначне тлумачення цього положення обумовлює появу суперечливих висновків, що безумовно впливає на його правозастосування, оскільки відбувається злиття правового статусу фізичної особи з правовим статусом юридичної особи, які за своєю правовою природою є різними. На практиці це положення тлумачать, з огляду на те, що правоздатність індивідуального підприємця практично прирівнюється до правоздатності юридичних осіб [61].

Отже, є підстави стверджувати, що до місцевих податків і зборів з юридичних осіб належать й ті, що сплачують фізичні особи – підприємці, зокрема, єдиний податок та збір за місця для паркування транспортних засобів. У свою чергу до місцевих податків і зборів з фізичних осіб належить туристичний збір, а з юридичних і фізичних осіб – податок на майно.

Актуальною для місцевих податків і зборів є їх класифікація за періодичністю справляння. На підставі цього критерію їх поділяють на разові та систематичні. Разові – не мають регулярного характеру, сплачуються у зв'язку з настанням певної події [43, с. 62]. На думку В. Ф. Роль, В. В. Сергієнко, С. М. Попової до разових слід віднести податки і збори, що справляють один раз протягом визначеного часу (найчастіше – податкового періоду) або при виконанні певних дій [46, с. 156]. Варто не погодитися з науковцями, оскільки для будь-яких податків і зборів у Податковому кодексі України встановлюється податковий період, а періодичність сплати разових місцевих податків та зборів пов'язана з діяльністю податкових агентів. Наприклад, розглянемо єдиний в Україні разовий збір – туристичний.

Відповідно до пп. 268.4.1 п. 268.4 ст. 268 Податкового кодексу України базою справляння туристичного збору є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в місцях, визначених пп. 268.5.1 п. 268.5 ст. 268 Податкового кодексу України, за вирахуванням податку на додану вартість. Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням податкових агентів [15]. Отже, туристичний збір сплачується податковими агентами щоквартально, а не одноразово. У свою чергу для платників цього збору податковий період взагалі не встановлюється, оскільки справляють збір податкові агенти під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання. Безсумнівно, єдиною ознакою разовості місцевих податків і зборів є вчинення певної дії (щодо туристичного збору – це тимчасове проживання в готелях, кемпінгах, мотелях, гуртожитках та інших закладах, що відповідно до ст. 268.5.1. Податкового кодексу України мають повноваження справляти туристичний збір [15]). Щодо систематичних (регулярних) місцевих податків і зборів, то вони стягуються через певні проміжки часу та протягом усього періоду володіння матеріальним благом, з яким пов'язана сплата місцевого податку чи збору, або діяльності платника цих податків [8, с. 42]. До систематичних місцевих податків і зборів слід віднести податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів.

За економічними ознаками об'єкта оподаткування можна виділити місцеві податки і збори: 1) на споживання – стягуються в процесі споживання товарів, робіт і послуг, їх розмір включено в ціну товару, роботи, послуги та залежить від обсягу споживання [62, с. 9] (наприклад, туристичний збір); 2) на доходи та прибутки – стягуються з доходу фізичних і доходу (прибутку) юридичних осіб при їх отриманні [63, с. 122] (наприклад, єдиний податок); 3) податки на майно – встановлюються щодо рухомого та нерухомого майна

та стягуються доки майно перебуває у власності платника податку, збору [64, с. 167] (наприклад, податок на майно, збір за місця для паркування транспортних засобів).

У науковій літературі за економічними ознаками об'єкта також виділяють податки на ресурси або ренту – платежі за користування державними природними ресурсами, які, зокрема, виконують функцію перерозподілу природно-ресурсної ренти [8, с. 39]. До цієї групи слід віднести податок на майно в частині земельного податку. Варто звернути увагу, що питання оподаткування землі в Україні є дискусійним, оскільки плата за землю є складовою частиною податку на майно, тобто законодавець відносить її до групи майнових податків. Однак, на думку В. В. Костицького, плата за землю є частиною збору (плати) за використання природних ресурсів та відноситься до групи екологічних податків [65]. Відповідно до пп. 14.1.147. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України плата за землю справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності [15]. Орендна плата має договірний характер і виступає платою за користування природними ресурсами, на відміну від земельного податку, що є податком на власність, тому вбачається, що податок на майно в частині земельного податку є податком на ресурси. Слід зазначити, що всі земельні платежі за володіння, користування та розпорядження земельними ресурсами є різні за своєю природою та економічною суттю. Вони утворюють систему земельних платежів, в якій кожен платіж має свої певні особливості [66, с. 3]. Отже, система земельних платежів містить земельний податок, орендну плату за користування земельними ділянками приватної форми власності, орендну плату за користування земельними ділянками державної та комунальної форми власності, тому податок на майно може належати як до майнових так і до ресурсних.

За видом ставки в юридичній літературі всі податки і збори поділяють на: 1) прогресивні – податки, в яких середня податкова ставка підвищується зі

збільшенням рівня доходу; 2) регресивні – податки, в яких середня ставка податку знижується при збільшенні рівня доходу; 3) пропорційні – податки, які ґрунтуються на адвалорних ставках, що встановлюються в однаковому відсотковому відношенні до об'єкта оподаткування без урахування диференціації його величини; 4) тверді – податки, ставки яких встановлені в абсолютних сумах на одиницю обкладання або в сумах, кратних неоподаткованому мінімуму доходів громадян [67, с. 15]. На сьогодні в Україні до місцевих податків і зборів застосовують лише пропорційні та тверді ставки. Зокрема, пропорційні ставки встановлено для податку на майно (окрім транспортного податку) та туристичного збору, тверді – для транспортного податку, збору за місця для паркування транспортних засобів.

Щодо єдиного податку, то питання віднесення його до однієї з груп за видом ставки є дискусійним, оскільки ставки податку встановлюються залежно від групи до якої належить платник податку. У свою чергу групи платників єдиного податку формуються на основі декількох критеріїв: обсягу доходу протягом календарного року; кількості найманих осіб або кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах; виду здійснюваної діяльності. Причому достатньо наявності одного з критеріїв для віднесення платника податків до тієї чи іншої групи. Тобто обсяг доходу протягом календарного року не є обов'язковим чинником для встановлення тієї чи іншої ставки цього податку. Утім, відповідно до пп. 293.4.1 п. 293.4 ст. 293 Податкового кодексу України ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку першої – третьої групи (фізичні особи-підприємці) у розмірі 15% до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 1, 2, 3 п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України [15]. Крім того, ставка цього податку для першої та другої групи платників встановлена у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, а отже, для цих платників податку вона є твердою. Враховуючи наведене, за видом ставки єдиний податок не належить до жодної з досліджених груп. Вбачається необхідним за цим критерієм виділити ще одну групу місцевих податків та зборів – змішані,

тобто такі, що можуть містити ознаки декількох видів ставок: пропорційних, твердих, регресивних, прогресивних.

Слід зауважити, що на сьогодні більш ніж в 150 державах світу застосовується прогресивна шкала ставок оподаткування, зокрема, щодо податку на майно. Прогресивна шкала дозволяє не тільки поповнювати доходи бюджетів, а й вирівнювати рівень соціального розшарування, що існує в кожній державі. Як правило, вона є багаторівневою, тобто дохід ділиться на рівні, для кожного з яких передбачена окрема ставка. У деяких державах дохід ділиться на багато рівнів, тому перехід від однієї групи до іншої здійснюється поступово, плавно. В інших державах прогресія носить стрибкоподібний характер [68, с. 90]. Всі держави використовують різні ступені прогресії. Так, найбільше число ступенів прогресії щодо податку на прибуток діє в Люксембурзі – 18, причому мінімальна ставка становить 8%, а максимальна – 40%. Найменше число ступенів прогресії щодо цього податку діє в Польщі – два: мінімальна податкова ставка дорівнює 18%, максимальна – 32% [66, с. 90]. У Франції «податок на багатство» сплачують фізичні особи – власники майна вартістю понад 1,3 млн. євро. З 2011 року ставка податку становить 0,25% для майна вартістю від 1,3 до 3 млн. євро та 0,5% для майна, вартість якого перевищує 3 млн. євро. Цікаво, що ставки податку диференційовані залежно від типу власності та місця її розташування. За двокімнатну квартиру в Ніцці потрібно сплатити податок у розмірі близько 500 євро на рік [69, с. 99]. Платниками «податку на багатство» у Великій Британії є власники нерухомості, вартість якої перевищує 1 млн. фунтів стерлінгів і ставка податку становить 5% [69, с. 104].

Особливу увагу варто звернути на класифікацію місцевих податків та зборів за характером використання. За цим критерієм В. Г. Баранова поділяє їх на: 1) загального призначення, тобто такі, що використовуються на загальні цілі, без конкретизації заходів чи витрат, на які їх витрачають; 2) цільові – що зараховуються до цільових фондів і призначені для цільового використання [10, с. 42]. Дещо вужче розглядають податки і збори загального

призначення М. О. Слатвінська та О. Ю. Дубовик. На думку науковців, вони надходять до державного бюджету, витрачаються на проведення загальнодержавних заходів та покриття будь-яких витрат держави, а спеціального призначення – стягуються в спеціальні фонди і можуть бути використані тільки за цільовим призначенням [44, с. 28]. Отже, вчені використали такі ознаки класифікації: 1) бюджет до якого надходять податки і збори; 2) напрям використання (на загальнодержавні заходи, на будь-які витрати держави чи конкретно визначені цілі); 3) фонд бюджету, до якого зараховуються сплачені податки і збори. В результаті можна дійти висновку, що оскільки місцеві податки і збори надходять до місцевого бюджету, то вони не можуть мати загального призначення. Вбачається, що така позиція є помилковою, адже для поділу податків і зборів на загальні та спеціальні достатньо однієї ознаки – напряму використання (на загальнодержавні заходи або будь-які витрати держави чи на конкретно визначені цілі). Залежно від цієї ознаки буде визначатися фонд до якого надходять податки.

Слід зазначити, що відповідно до ст. 6 Податкового кодексу України єдиною ознакою розмежування податків та зборів є отримання їх платниками спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій. На відміну від зборів, податки – безумовні платежі [15]. Крім того, відповідно до ст. 64, 69 Бюджетного кодексу України всі місцеві податки і збори в Україні надходять до загальних фондів місцевих бюджетів [70]. Позаяк цільові фонди фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формуються у складі спеціального фонду місцевих бюджетів (фонд фінансування дорожніх робіт, фонд охорони природного навколишнього середовища тощо) [71, с. 228], слід зауважити, що всі місцеві податки і збори в Україні є платежами загального призначення.

У науковій літературі, окрім розглянутих, існують класифікації й за іншими критеріями: формою оподаткування або способом перекладення, джерелами обкладення або сплати, часом дії та інші [10, с. 38].

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Належність місцевих податків і зборів до одного з елементів структури податкових правовідносин досі чітко не встановлена. Як предмет податкових правовідносин місцеві податки і збори слід розглядати лише у вузькому значенні, тобто тоді, коли вони об'єктивуються у формі конкретних грошових платежів, що надходять до місцевих бюджетів. Місцеві податки і збори як явище дійсності з приводу якого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок є об'єктом цих відносин [52, с. 181]. Властивість місцевих податків і зборів належати до декількох елементів структури податкових правовідносин, свідчить про необхідність розглядати класифікацію місцевих податків і зборів з точки зору предмета й об'єкта податкових правовідносин.

2. Місцеві податки і збори як предмет податкових правовідносин можна класифікувати за формою стягнення. За цим критерієм вони поділяються на: грошові, натуральні, комплексні. Місцеві податки і збори як об'єкт податкових правовідносин запропоновано класифікувати застосовуючи такі критерії: суб'єкт оподаткування місцевими податками та зборами; компетенція органу, який вводить в дію податки і збори, що діють в межах певної території; періодичність справляння; економічні ознаки об'єкта; вид ставки; характер використання. З'ясовано, що до місцевих податків і зборів з юридичних осіб належать й ті, які сплачують фізичні особи – підприємці, зокрема єдиний податок та збір за місця для паркування транспортних засобів. У свою чергу до місцевих податків і зборів з фізичних осіб належить туристичний збір, а з юридичних і фізичних осіб – податок на майно. Доведено, що туристичний збір належить до групи систематичних місцевих податків і зборів, а податок на майно є майновим та ресурсним податком.

Запропоновано за видом ставки виділяти змішану групу місцевих податків і зборів.

3. Огляд класифікаційних ознак податків дозволяє зробити висновок про можливість кожного податку належати до декількох груп, сформованих за різними ознаками. Така багатогранна природа податку дозволяє досить ґрунтовно охарактеризувати сутність кожного податку та оцінити його роль у податковій системі [10, с. 42].

### **1.3 Нормативно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні**

Правове регулювання оподаткування місцевими податками і зборами реалізується за допомогою нормативно-правових актів та особливих правових засобів і способів здійснення діяльності в цій сфері.

Сьогодні існує чимало проблем, які виникають під час адміністративно-правового регулювання місцевих податків та зборів в Україні. Умовно їх можна поділити на три види: юридичні, методичні та організаційно-практичні [72, с. 31]. Реформування оподаткування місцевими податками та зборами нерозривно пов'язане з удосконаленням нормативно-правової бази. Нормативно-правове регулювання податкових відносин являє собою сукупність взаємопов'язаних груп нормативних актів різної юридичної сили [23, с. 68]. Недосконале нормативно-правове регулювання місцевих податків та зборів відноситься до проблем юридичного характеру, зокрема, існують суттєві недоліки в адмініструванні місцевих податків і зборів: відсутність ефективного нормативно-правового забезпечення, що відповідало б сучасним умовам господарювання; бездіяльність органів місцевого самоврядування щодо додаткового залучення коштів від впровадження місцевих податків і зборів; уповільнення процесу розвитку

самооподаткування як ефективної форми оподаткування, що забезпечила б збільшення фінансових надходжень до місцевих бюджетів [73, с. 165].

Процес створення нормативно-правової основи для регулювання відносин щодо оподаткування місцевими податками і зборами в Україні триває більше двадцяти років. Більшість науковців, які досліджують це питання, не зосереджують свою увагу на місцевих податках і зборах, а розглядають реформування податкової системи в цілому. Зокрема, Т. В. Кошук виділяє чотири етапи розвитку податкової системи: 1) формування ринкової системи перерозподільчих відносин (1991–1993 рр.); 2) 1994–2000 рр.; 3) 2001–2004 рр.; 4) з 2005 року – дотепер [74, с. 260–268]. Зауважимо, що дослідник не вказує на обставини, що є відправною точкою кожного з етапів. П. К. Бечко розглядає три етапи становлення та розвитку податкової системи: 1) 1992–1993 рр.; 2) 1994–1999 рр.; 3) з 2000 року – до сьогодні [75, с. 25]. Ю. М. Воробйов процес становлення податкової системи умовно поділяє на чотири етапи: 1) 1992–1993 рр.; 2) 1994–1999 рр.; 3) 2000–2009 рр.; 4) з 2010 року – до сьогодні [76, с. 7]. Щодо нормативно-правового регулювання місцевих податків і зборів, то спробу виділити етапи їх реформування здійснив Н. І. Атаманчук, який умовно поділив засади становлення та розвитку місцевих податків і зборів в Україні на два етапи: 1) етап до прийняття Податкового кодексу України (1991–2010 рр.); 2) етап після прийняття Податкового кодексу України (2011 рік – по теперішній час) [77, с. 101]. Отже, відправною точкою для такого поділу вчений вважає Податковий кодекс України. Позиція науковця є спірною, оскільки впродовж тривалого періоду створення нормативно-правової основи для регулювання оподаткування місцевими податками та зборами в Україні прийнято велику кількість нормативно правових актів. Тому враховуючи численні зміни, що стосувалися місцевих податків і зборів, реформування нормативно-правового регулювання місцевих податків та зборів доцільно поділити на три основні етапи: 1) початковий етап (1990–1995 рр.); 2) проміжний етап (1996–2010 рр.); 3) поточний (2010 рік – і дотепер).

На початковому етапі, наприкінці 1990-их років, в Україні було здійснено декілька безуспішних спроб переглянути ідеологію оподаткування місцевими податками та зборами, існувало чимало проектів нормативно-правових актів, які регулювали порядок запровадження та механізм справляння місцевих податків і зборів. Більшість з них носила декларативний характер, у зв'язку з чим бюджетно-податкове законодавство перебувало в стані правової невизначеності [78, с. 121]. Верховна Рада України 12-го скликання одразу після початку осінньої сесії 1990 року, приступила до підготовки проекту Закону «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування», як реакцію на проблеми, що виникли в управлінні громадами, районами і областями в умовах руйнування партійної вертикалі. Згодом, 7 грудня 1990 року в Україні було прийнято Закон «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування», який відкрив шлях до створення правового підґрунтя для впровадження і динамічного розвитку системи місцевого самоврядування [79, с. 21]. Вперше було визначено територіальну основу місцевого самоврядування: «Територіальну основу місцевого самоврядування становлять сільрада, селище, місто». Крім того, визначено перелік податків, які зараховуються до місцевих бюджетів. Відповідно до п. 1 ст. 11 цього закону до бюджету адміністративно-територіальної одиниці місцевого самоврядування базового рівня повністю зараховуються доходи: прибутковий податок з громадян Української РСР, Союзу РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства, які проживають на території місцевої Ради; податок на фонд оплати праці колгоспників; прибутковий податок з колгоспів, радгоспів, споживчої кооперації і громадських організацій; державне мито, плата за патенти на зайняття індивідуальною трудовою діяльністю; надходження від здачі в оренду майна, яке належить до комунальної власності відповідних адміністративно-територіальних одиниць; податок з власників транспортних засобів; земельний податок; плата за трудові ресурси; плата за природні ресурси; податок на прибуток кооперативів; податок на прибуток

підприємств (об'єднань), організацій і установ, які входять до складу місцевого господарства та їх структурних одиниць, новостворюваних малих підприємств, а також спільних підприємств відповідно до частки в них місцевих Рад народних депутатів; місцеві податки і збори; податок на приріст коштів, спрямованих на споживання. У п. 2 ст. 23 цього закону зазначалося, що сільська, селищна, міська Рада народних депутатів: встановлює місцеві податки, збори і мита в межах, визначених законом [80]. Проте цей закон не містив переліку місцевих податків і зборів, що зараховуються до бюджету адміністративно-територіальної одиниці місцевого самоврядування. Не наведено його також в Законі України «Про систему оподаткування», який було прийнято у 1991 році [81]. Лише в 1993 році Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» втілювався новий підхід до оподаткування місцевими податками та зборами, який передбачав введення двох місцевих податків і чотирнадцяти місцевих зборів: комунального податку, податку з реклами, ринкового збору, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, збору за паркування автомобілів, готельного збору, курортного збору, збору за право використання місцевої символіки, збору за видачу ордера на квартиру, збору за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, збору за право проведення кіно- і телезйомок, збору за участь у бігах на іподромі, збору за виграш на бігах, збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збору з власників собак, збору за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон [82]. У червні 1993 року перелік місцевих податків і зборів доповнено ще одним – податком із продажу імпортованих товарів. Звичайно, цей перелік із шістнадцяти податків та зборів не був остаточним.

Початковий етап характеризувався невизначеністю правового регулювання місцевих податків і зборів та наявністю проектів нормативно-правових актів, що врегульовували це питання. Однак прийнятий у 1993 році Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» лише

закріпив перелік місцевих податків і зборів, проте не визначив механізм їх справляння.

Проміжний етап розвитку нормативно-правового регулювання місцевих податків і зборів розпочався в 1996 році з прийняття Конституції України.

Правовою основою регулювання будь-яких відносин, у тому числі й податкових, є Конституція України. У ній закріплено основні положення, на яких ґрунтується податкове законодавство і загальні засади діяльності всіх органів державної влади. Конституція України містить положення, що завжди є первинними й установчими щодо інших правових норм. Будучи основним джерелом податкового права, Конституція України безпосередньо регулює деякі податкові відносини [83, с. 395].

Важливими у процесі організаційно-розпорядчої діяльності територіальних органів ДФС України є положення ст. 8 Конституції України, відповідно до якої в Україні визнається і діє принцип верховенства права.

У ст. 19 Конституції України закріплено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, передбачені Конституцією та законами України. Це нормативне положення слід розглядати як вимога законності, що є основою діяльності усіх податкових органів.

Згідно зі ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, установлених законом. Тому податкові відносини за своїм змістом є конституційними, організаційно-владними і майновими [59].

Подібне положення закріплено в конституціях багатьох європейських держав. Наприклад, Конституція Румунії від 21 листопада 1991 року в главі III «Основні обов'язки» визначає, що громадяни зобов'язані брати участь у публічних видатках шляхом сплати податків. Варто звернути увагу, що зазначена глава не містить вичерпного переліку суб'єктів, на яких покладається даний обов'язок. Тому слід вважати, що обов'язок брати участь у публічних видатках шляхом сплати податків розповсюджується на фізичних

та юридичних осіб. У Конституції Турецької народної республіки від 7 листопада 1982 року зазначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки згідно зі своїми фінансовими можливостями для покриття суспільних видатків. Зазначене положення міститься у розділі IV, який називається «Політичні права і обов'язки» і не має жодних застережень про суб'єктний склад зобов'язаних осіб [84, с. 56].

Отже, на відміну від конституцій деяких держав, що є державами – членами ЄС, Конституція України фіксує обов'язок сплачувати податки у розділі «Права, свободи та обов'язки людини та громадянина». Причому цей розділ немає застереження з приводу того, що закріплені в ньому права, свободи та обов'язки поширюються і на юридичних осіб, якщо вони можуть бути до них застосовані. Тому вбачається необхідним внести зміни до ст. 68-1 Конституції України шляхом доповнення її таким положенням: «Зазначені у Конституції основні права і свободи людини з урахуванням їх змісту поширюються на юридичних та фізичних осіб». У такий спосіб буде збережено баланс інтересів фізичних та юридичних осіб, встановлено рівність їх прав і обов'язків.

З прийняттям Конституції України місцеве самоврядування стало однією з основних засад конституційного ладу України. Аналіз положень Конституції України свідчить, що в Конституції України закріплено ряд норм-принципів, які визначають основу нормативно-правового регулювання податкових відносин та містяться положення, яким повинно відповідати все податкове законодавство.

Окрім появи Конституції України, період з 1996 по 2010 роки характеризувався прийняттям низки нормативно-правових актів, що стосувалися оподаткування, зокрема й місцевими податками та зборами. Так, у 1997 році було прийнято нову редакцію Закону України «Про систему оподаткування», до переліку місцевих податків і зборів зараховано збір за право користування суб'єктами підприємницької діяльності приміщень, пов'язаних з їхньою діяльністю, що знаходяться у центральній частині

населеного пункту та в будинках, є пам'ятками історії та культури [81]. З метою розвитку положень, закріплених в Конституції України, 21 травня 1997 року прийнято Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні. Цей нормативно-правовий акт, прийнятий на виконання ст. 92 Конституції України, визначив систему та гарантії місцевого самоврядування в Україні, засади організації та діяльності, правовий статус і відповідальність органів та посадових осіб місцевого самоврядування [85].

Отже, Конституція України та інші Закони України встановлюють основні положення фінансової діяльності органів місцевого самоврядування, що забезпечує єдність і взаємну узгодженість, спільність принципів у сфері мобілізації, розподілу й використання грошових фондів.

Важливою подією на шляху до зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування в Україні стало підписання Україною 6 листопада 1996 року в м. Страсбург Європейської хартії місцевого самоврядування, якою було проголошено відокремленість його від державної влади, повну незалежність і самостійність у здійсненні покладених на нього функцій у межах своєї компетенції. Хартія гарантує право органів місцевого самоврядування на власні фінансові ресурси, що частково формуються за рахунок місцевих податків і зборів, розмір яких встановлюється органами місцевого самоврядування в межах закону, обсяг відповідає функціям та повноваженням цих органів [1]. Проте на практиці проблема фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування залишилася не вирішеною.

Наступною спробою реформувати місцеві податки і збори був Указ Президента України від 25 травня 1999 року «Про місцеві податки і збори». Президент України, керуючись п. 4 розд. XV «Перехідні положення» Конституції України, видав указ, головною метою якого було укріплення і стабілізація фінансів місцевих органів влади України в умовах скорочення обсягів централізованого фінансування. Так, указом було врегульовано мінімальні та граничні ставки платежів, обов'язкові пільги, порядок нарахування, сплати і контролю за надходженням місцевих податків і зборів.

Крім того, з переліку місцевих податків і зборів було виключено збори на право проведення кіно- і телезйомок, за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах на іподромі, з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, з власників собак. Тобто такі обов'язкові платежі, які інколи взагалі не вводяться на окремих територіях, або не відіграють значної ролі у поповненні місцевих бюджетів. Замість неефективних зборів запропоновано введення нових, більш актуальних в сучасних умовах, а саме – за здійснення закордонного туризму та за виділення земельних ділянок для будівництва об'єктів виробничого і невиробничого призначення, індивідуального житла і гаражів у населених пунктах [86]. Проте цей указ було відхилено постановою Верховної Ради України.

Згодом, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року № 56р, схвалено Концепцію реформування податкової системи, положення якої детально розглядалися вченими, практиками, аналізувалися на предмет доцільності запровадження тих чи інших податків і зборів. Однак дискусії не привели до реформування системи місцевих податків і зборів [87, с. 108], тому станом на 2010 рік регулювання податкових правовідносин забезпечували близько 5 000 нормативно-правових актів, зокрема 528 законів, 153 укази Президента, 453 постанови Верховної Ради, 19 Декретів Кабінету Міністрів, більше 1 000 постанов і розпоряджень Кабінету Міністрів, близько 2 000 нормативно-правових актів міністерств і відомств України [88, с. 211]. Ці нормативно-правові акти визначали основні принципи оподаткування, встановлювали перелік податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які справлялись на території України, визначали основні права та обов'язки суб'єктів податкових відносин, визначали об'єкти та бази оподаткування, розміри податкових ставок, порядок справляння та зарахування податків до бюджетів різних рівнів, регламентували порядок встановлення та надання податкових пільг, визначали види відповідальності за порушення податкового законодавства тощо.

Вітчизняне податкове законодавство на проміжному етапі становлення місцевих податків і зборів було нерозривно пов'язане з проблемою існування правових колізій, а це, звичайно, не є ознакою якісної правової системи. Значна кількість нормативно-правових актів і постійне їх оновлення, часто призводили до неоднозначності розуміння, наявності неузгодженостей та суперечностей. Очевидною була необхідність прийняття кодифікованого нормативно-правового акта [89, с. 57–58].

Отже, період з 1996 по 2009 роки характеризувався значною кількістю малоефективних місцевих податків та зборів, нестабільністю нормативно-правових актів, що регулювали оподаткування місцевими податками і зборами, суперечливістю окремих законодавчих положень, відсутністю оподаткування майна. Тому розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 року було схвалено Стратегію реформування податкової системи, що передбачала прийняття Податкового кодексу України [90]. Після активних обговорень Проекту Податкового кодексу в суспільстві, 18 листопада 2010 року Верховна Рада України схвалила Податковий кодекс України та подала його на підпис Президентові України. Податковий кодекс України набув чинності з 1 січня 2011 року. Головна мета його прийняття полягала у врегулюванні відносин оподаткування, виробленні обґрунтованих, збалансованих ставок та принципів оподаткування, зменшенні податкового тиску на бізнес з метою його активізації, спрощенні податкового обліку та вдосконалення процесів адміністрування податків.

Гарантованість прав органів місцевого самоврядування є одним із найважливіших умов його функціонування, становлення і розвитку. У зв'язку з цим значну роль відіграють фінансові ресурси органів місцевого самоврядування, оскільки вони мають можливість ефективно виконувати свої завдання лише за наявності грошових коштів. Тому законодавцем у Податковому кодексі України встановлено перелік місцевих податків та зборів, порядок їх адміністрування, визначено суб'єктів оподаткування місцевими податками і зборами, їх права та обов'язки, компетенцію

контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також передбачено відповідальність за порушення податкового законодавства. У початковій редакції Податкового кодексу України з 14 місцевих податків і зборів, що діяли до його прийняття, залишилося лише 5: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір.

Важливим кроком на шлягу до покращення нормативно-правового регулювання місцевих податків та зборів стало закріплення в Податковому кодексі України принципу стабільності як основної засади податкового законодавства України. Стабільність податкового законодавства дає можливість суб'єктам господарювання спрогнозувати свої доходи і витрати на найближче майбутнє. Відповідно до п. 4.1.9. ч. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України стабільність, як засада податкового законодавства України, полягає у тому, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [15].

Аналізуючи цей принцип, можна дійти висновку, що він передбачає два правила – загальне і спеціальне. Загальне – полягає в тому, що зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше ніж за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Спеціальне – полягає у незмінності податків і зборів, їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного періоду. Отже, стабільність податкового законодавства зводиться до стабільності податків, зборів та їх елементів, а також податкових пільг [91, с. 48].

На думку М. П. Кучерявенка, принцип стабільності діє на двох рівнях:  
а) платників податків – в цьому випадку вони мають можливість заздалегідь

врахувати податкові важелі, що застосовуються протягом бюджетного року та визначити найбільш вигідне застосування своїх активів, спланувати доходи та видатки, враховуючи ймовірні ризики; б) податкових органів – для яких створюються та є однаковими протягом певного періоду механізми обліку, контролю, форми документації, інструкції тощо. Крім того, в процесі організації податкових правовідносин, стабільність може проявлятися в незмінності органів, що формують податкову політику та здійснюють контроль за діяльністю платників податків, їх повноважень, а також в чіткості механізму справляння податків, методів їх обчислення, оперативності обміну інформацією між суб'єктами податкових правовідносин [92, с. 55].

Принцип стабільності визначає не лише правила нормотворення у сфері оподаткування, а й обсяг прав та обов'язків учасників податкових правовідносин. Будь-який платник податків і зборів в Україні, посилаючись на принцип стабільності, має право на незмінність режиму оподаткування, елементів податків і зборів, які ним сплачуються, та на визначеність умов здійснення ним тієї чи іншої оподаткованої діяльності чи діяльності, пов'язаної з виникненням об'єкта оподаткування, протягом бюджетного року. У випадку ж зміни законодавцем елементів податків протягом цього періоду, платник податків і зборів, з урахуванням способу та змісту здійснених змін, враховуючи наявний у платника обов'язок сплачувати податки і збори в строки та у розмірах, встановлених Податковим кодексом України та законами з питань митної справи, має право на оскарження рішень податкових органів [93]. Вбачається, що стабільність є принципом не тільки законодавства, а й організації податкових відносин. У широкому розумінні стабільність організації податкових відносин полягає в незмінності органів, що формують податкову політику, здійснюють контроль за діяльністю платників податків, а також повноважень цих органів, форм документації, чіткості механізмів справляння податків, їх обліку, методів обчислення, контролю, оперативності обміну інформацією між суб'єктами податкових правовідносин. У вузькому розумінні стабільність організації податкових

правовідносин можна визначити як незмінність податків, зборів та їх елементів, а також податкових пільг протягом певного періоду.

На жаль, сьогодні цей принцип часто порушують як законодавчі органи, так й інші органи державної влади. Прикладом є практика надсилання ДФС України в 2015 році податкових повідомлень-рішень щодо сплати транспортного податку платниками місцевих податків та зборів. Зокрема, слід звернути увагу на постанову Дніпропетровського окружного адміністративного суду від 25 лютого 2016 року (справа № 804/559/16), якою суд визнав законним повідомлення-рішення ДПІ у Красногвардійському районі м. Дніпропетровська Головного управління ДФС України в Дніпропетровській області від 8 грудня 2015 року № 9909-17 щодо нарахування грошового зобов'язання з транспортного податку позивачу. Аргументуючи свою позицію суд зауважив, що Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII, що набрав чинності 1 січня 2015 року не вносить зміни до елементів податків і зборів, а запроваджує новий вид податку (транспортний податок) та не передбачає особливих умов сплати транспортного податку в 2015 році, тому у спірному випадку базовим податковим періодом для сплати транспортного податку є 2015 рік, а отже податкове повідомлення-рішення не суперечить чинному законодавству, зокрема принципу стабільності [94]. Однак вбачається, що вимога щодо сплати цього податку у 2015 році суперечить принципу стабільності податкового законодавства, закріпленого в пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України, оскільки зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки [15]. Відповідно до п. 1 ст. 3 Бюджетного кодексу України бюджетний період становить один календарний рік, який починається з 1 січня кожного року і закінчується 31 грудня того ж року. Тобто зміни до Податкового кодексу України, внесені за кілька днів до початку бюджетного періоду 2015 року, не

можуть застосовуватись раніше 2016 року. Згідно з ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України закони України, які впливають на показники бюджету і приймаються після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим. Крім того, відповідно до пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України рішення про встановлення місцевих податків і зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом [70]. Тому податкові зобов'язання з транспортного податку можуть визначатися податковим органом, якщо місцева рада своїм рішенням встановила цей податок. При цьому визначення податкових зобов'язань щодо цього податку розпочинається не раніше наступного бюджетного періоду (року), що настає за періодом (роком), в якому прийняте відповідне рішення місцевої ради.

Слід зазначити, що судова практика розгляду подібних справ суперечлива, оскільки існує чимало судових рішень, які визнають протиправними дії контролюючого органу стосовно прийняття рішення та скасовують податкові повідомлення-рішення, що визначають грошове зобов'язання фізичних осіб з транспортного податку. Так, цікавою є постанова Запорізького окружного адміністративного суду від 22 жовтня 2015 року у справі № 808/5750/15, в якій містяться неординарні підходи до тлумачення та застосування норм бюджетно-податкового законодавства. Зокрема, судом проаналізовано співвідношення бюджетного і податкового законодавства в аспекті регулювання відносин встановлення та адміністрування транспортного податку, застосування конституційного принципу верховенства права у сфері оподаткування транспортним податком, тлумачення принципу стабільності податкового законодавства в аспекті його практичного застосування до спірних правовідносин [95].

Не менш показовим прикладом порушення принципу стабільності податкового законодавства є положення п. 4 розділу II «Прикінцеві положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24 грудня 2015 року № 909, яким передбачено, що у 2016 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів на 2016 рік не застосовуються вимоги, встановлені підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Кодексу та Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [96]. Відповідно до пп. 12.3.4. п. 12.3. ст. 12 Податкового кодексу України рішення про встановлення місцевих податків і зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом [15]. Тобто органи місцевого самоврядування у 2016 році не мають право вводити місцеві податки і збори без дотримання вимог щодо їх оприлюднення, що є порушенням принципу стабільності податкового законодавства.

Враховуючи проблеми, що виникають при дотриманні принципу стабільності, вбачається доцільним запровадити двохрічний мораторій на подальші зміни податкового законодавства, що для європейських інвесторів буде однією з гарантій стабільності податкової системи в Україні.

Отже, стабільність законодавства дає змогу всім платникам податків і податковим органам забезпечити високий рівень взаємодії. Недотримання вказаного принципу дестабілізує роботу більшості суб'єктів господарювання, негативно впливає на інвестиційний імідж України [91, с. 49].

Важливим у реформуванні оподаткування місцевими податками та зборами є приклад держав, де місцеві податки і збори є основним джерелом

наповнення місцевих бюджетів. Як свідчить зарубіжний досвід, у окремих державах світу місцеві податки і збори становлять 5–30% усіх податкових надходжень. Одним із основних джерел доходів бюджетів органів місцевого самоврядування є податок на нерухоме майно, який існує приблизно у 130 державах світу. У США питома вага податку на нерухомість щодо всіх інших надходжень місцевих бюджетів досягає 75%, в Австралії – 90%, в Канаді – до 80%, а в Нідерландах і Великобританії він перевищує 90%. Крім того, у Великобританії це єдиний місцевий податок. Цей податок відносно простий та прозорий в адмініструванні, заохочує перерозподіл фондів від менш ефективного до більш ефективного власника, передбачає оподаткування тіньової діяльності, забезпечує відносно стабільні надходження до бюджету [97, с. 189].

Слід зауважити, що метою впровадження в Україні з 1 липня 2012 року податку на нерухоме майно, що відмінне від земельної ділянки було зміцнення матеріальної бази органів місцевого самоврядування. Проте надходження до місцевих бюджетів від запровадженого податку було мізерними, оскільки базою його оподаткування визначено лише житлову нерухомість. Причому не встановлювалося базою оподаткування житло площею до 120 кв.м. Тому запроваджений податок на нерухоме майно був неефективним і незначним фінансовим ресурсом для місцевого самоврядування. Для прикладу, надходження ринкового збору в 2010 році становили 0,5 млрд. грн., а надходження від запровадженого податку на нерухоме майно в 2012 році становили лише 0,09 млрд. грн [98].

Враховуючи досвід держав – членів ЄС, на засіданні Кабінету Міністрів України 6 серпня 2014 року було представлено Проект Концепції реформування податкової системи України [99]. Відповідно до цієї концепції запропоновано залишити 2 місцеві податки: податок на нерухоме майно, що включає податок на майно відмінне від земельної ділянки та плату за землю; єдиний податок, що включає фіксований сільськогосподарський податок. Крім того, запропоновано скасувати збір за провадження деяких видів

підприємницької діяльності, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір. Згодом, концепція частково була реалізована Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII. Зокрема, скасовано збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, а податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки замінено комплексним податком на майно [100]. З 1 січня 2015 року згідно зі ст. 10 Податкового кодексу України до місцевих податків і зборів належать: податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір [15]. Крім того, 12 лютого 2015 року, з метою спрощення адміністрування, зокрема місцевих податків і зборів, прийнято Закон України № 191-VII «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)», яким скасовано 16 документів дозвільного характеру (дозволів, рішень, висновків, погоджень); встановлено строк реєстрації бізнесу протягом не більше двох днів; запроваджено видачу документів дозвільного характеру через центри надання адміністративних послуг; посилено захист суб'єктів господарювання від надмірного втручання правоохоронних органів; створено умови для стимулювання раціонального використання сільськогосподарських земель та спрощено відносини у сфері оренди землі; вдосконалено відносини у нафтогазовій галузі [101].

Скорочення кількості місцевих податків і зборів у цілому не призвело до зниження податкового навантаження на їх платників, оскільки зміни повинні стосуватися не тільки зменшення кількості податків, а й перегляду бази оподаткування. Фактично відбулося не зменшення кількості податків і зборів, а трансформація у нові податки, що не знизило податкового навантаження на платників місцевих податків і зборів [102].

Податковий кодекс України в початковій редакції передбачав централізовану систему податків і зборів, яка не стимулювала побудову ефективного і фінансово незалежного місцевого самоврядування. Основні

бюджетоутворюючі податки були загальнодержавними, а їх перерозподіл через центральні органи влади не забезпечував фінансової незалежності місцевого самоврядування. Це зумовило необхідність реформування податкової системи для стабілізації фінансової ситуації, підвищення фінансової незалежності органів місцевого самоврядування та стимулювання економічних процесів в Україні.

Отже, Конституція України, Податковий кодекс України та інші закони України встановлюють основні положення фінансової діяльності органів місцевого самоврядування, що забезпечують єдність і взаємну узгодженість, спільність принципів у сфері мобілізації, розподілу й використання грошових фондів. За допомогою законів здійснюється правове регулювання виконавчо-розпорядчої діяльності у сфері адміністрування місцевих податків та зборів. Податкові закони утворюють складну і багатофункціональну систему, що забезпечує здійснення податкової політики й наповнення загальнодержавного та місцевих бюджетів. Тому закони, що містять положення щодо оподаткування місцевими податками та зборами є формою здійснення правового регулювання на загальнодержавному рівні [103, с. 43]. До нормативно-правових актів, що регулюють оподаткування місцевими податками і зборами на загальнодержавному рівні слід також віднести прийняті на виконання податкових законів підзаконні акти, зокрема: Постанову Кабінету Міністрів України «Про Державну фіскальну службу України» від 21 травня 2014 року № 236 [104], якою затверджено положення про цей центральний орган виконавчої влади де визначено його основні завдання та повноваження тощо; Указ Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24 грудня 2012 року № 726/2012 [105]; Указ Президента України «Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні» [106], яким визначено програми заходів по кожному напрямку реформування державного управління, зокрема, «у напрямку законодавчого та підзаконного нормативно-правового забезпечення адміністративної реформи»; Указ

Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» від 8 квітня 2011 року № 446/2011 [107], у якому закріплено завдання та повноваження Міністерства фінансів України, як головного органу в системі центральних органів виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної фінансової, бюджетної, податкової, митної політики; Постанову Кабінету Міністрів України «Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України» від 6 серпня 2014 року № 311 [108], якою утворюються як юридичні особи публічного права територіальні органи Державної фіскальної служби тощо. Регулювання процесу нормотворчості на місцевому рівні здійснюється на виконання та відповідно до вказаних нормативно-правових актів. Як слушно зауважує Н. В. Герасименко, нормотворча діяльність органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування місцевими податками та зборами реалізується шляхом здійснення наданих законодавством повноважень приймати рішення щодо встановлення місцевих податків і зборів. Здійснюючи свої права і виконуючи покладені на них обов'язки в податковій сфері, органи місцевого самоврядування беруть участь у процесі формування єдиної державної податкової політики на місцевому рівні [109, с. 83].

На відміну від попереднього законодавства, згідно з яким органи місцевого самоврядування самостійно встановлювали і визначали порядок сплати місцевих податків і зборів відповідно до переліку й у межах установлених граничних розмірів ставок, в пп. 10.2, 10.3 ст. 10 Податкового кодексу України зазначається, що частина місцевих податків і зборів (податок на майно та єдиний податок) є обов'язковою для встановлення, а відносно іншої частини (збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір) місцеві органи самостійно вирішують питання щодо їх запровадження, що дає можливість заощаджувати на адміністративних витратах [15]. Відповідно до п. 12.5 ст. 12 Податкового кодексу України офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів

є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками і зборами. Прикладом можуть бути рішення Івано-Франківської міської ради «Про надання пільг зі сплати земельного податку в 2016 році» від 28 січня 2016 року № 42-3 [110], «Про внесення змін в Положення про оренду земельних ділянок комунальної власності у м. Івано-Франківську, затвердженого рішенням 45 сесії міської ради від 19.06.2014 року № 1446-45» від 28 січня 2016 року № 41-3 [111], «Про встановлення місцевих податків і зборів на території м. Івано-Франківськ від 28 січня 2016 року № 10-3 [112]. Тернівської сільської ради «Про місцеві податки і збори на території Тернівської сільської ради та про відміну раніше прийнятих рішень» від 17 січня 2015 року № 221 [113], Голопристанської міської ради «Про єдиний податок» від 28 січня 2015 року № 1189 [114], Запорізької міської ради «Про встановлення податку на майно (в частині плати за землю)» від 30 червня 2015 року № 6 [115].

Головною ознакою нормативно-правових актів органів місцевого самоврядування є їх підзаконність, а отже особливий порядок підготовки та прийняття [116, с. 2]. Досліджуючи проблеми нормотворчої діяльності органів місцевого самоврядування, Е. С. Шугрина зазначає, що в процесі розробки нормативного акту для встановлення його форми необхідно визначити суспільні відносини, які підлягають правовому регулюванню, мету правового впливу, розробити правову норму [117, с. 14]. Крім того, органам місцевого самоврядування слід визначити витрати матеріальних, фінансових та інших ресурсів, які можуть бути використані для реалізації положень майбутнього документа, а також оцінити доцільність таких витрат з точки зору очікуваних результатів. Наприклад, витрати на стягнення місцевих податків і зборів не повинні перевищувати обсягу їх надходжень до місцевих бюджетів.

Нормативно-правові акти органів місцевого самоврядування є правовим засобом здійснення владних повноважень, сфера дії яких обмежена територією адміністративно-територіальної одиниці і колом суб'єктів, що

знаходяться на цій території. Нормотворча діяльність органів місцевого самоврядування повинна здійснюватися відповідно до положень Конституції та законів України. Незважаючи на значний обсяг, законодавство України про місцеве самоврядування характеризується непогодженістю і численними прогалинами з питань організаційно-правового забезпечення та технології нормотворчості органів місцевого самоврядування, що негативно позначається на якості їх роботи [118, с. 268]. У зв'язку з цим необхідно прийняти Закон України «Про нормативно-правові акти», у якому закріпити підстави їх невідповідності податковому законодавству України, оскільки це питання не врегульовано Податковим кодексом України. Зокрема, слід визначити, що нормативно-правовий акт органу місцевого самоврядування не відповідає податковому законодавству у випадках, якщо він: 1) виданий з порушенням встановленого порядку видання таких актів, або органом, який не має права їх видавати; 2) скасовує або обмежує права платників місцевих податків, зборів і платежів, податкових агентів, їх представників, що встановлені податковим законодавством; 3) змінює зміст обов'язків учасників податкових відносин, які встановлені податковим законодавством; 4) забороняє дії платників податків і податкових органів, дозволені або визначені податковим законодавством; 5) дозволяє чи допускає дії заборонені податковим законодавством; 6) змінює встановлені підстави, умови та порядок дій учасників відносин, урегульованих податковим законодавством; 7) іншим чином суперечить загальним засадам податкового законодавства.

Отже, адміністративно-правове регулювання оподаткування місцевими податками та зборами має дворівневу структуру. На рівні держави встановлюються засади оподаткування місцевими податками і зборами, визначається їх перелік, основні елементи: платники податків, зборів, об'єкт і база оподаткування тощо. На місцевому рівні здійснюється детальна регламентація та контроль за сплатою кожного з введених у дію органами місцевого самоврядування місцевих податків і зборів [119, с. 10–11].

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Процес створення нормативно-правової основи для врегулювання відносин у сфері місцевих податків і зборів в Україні триває майже двадцять років. За цей час прийнято велику кількість нормативно-правових актів, тому враховуючи постійне оновлення законодавства, що стосується місцевих податків і зборів, реформування нормативно-правового регулювання місцевих податків та зборів доцільно поділити на три етапи: 1) початковий (1990–1995 рр.); 2) проміжний (1996–2010 рр.); 3) поточний (2010 рік – і дотепер).

2. До 2010 року вітчизняне податкове законодавство було нерозривно пов'язане з проблемою існування правових колізій та прогалін, а це, звичайно, не свідчило про існування якісної правової системи. Значна кількість нормативно-правових актів і постійне оновлення законодавства, часто призводили до неоднозначності окремих положень, наявності неузгодженостей та суперечностей. Прийняття Податкового кодексу України, стало початком нового етапу розвитку місцевих податків і зборів в Україні.

3. На сьогодні існує необхідність внесення змін до Податкового кодексу України в частині скорочення кількості місцевих податків і зборів, зменшення податкового навантаження на фізичних та юридичних осіб, запровадженням ефективних податкових пільг у механізмі податкового стимулювання, адже чинна редакція Податкового кодексу України істотно не впливає на фінансове забезпечення місцевого самоврядування. При його розробці не було дотримано фундаментальних засад побудови підсистеми оподаткування місцевими податками та зборами, визначених у рекомендаціях РЄ щодо виконання Європейської хартії місцевого самоврядування, що, зокрема, передбачають: віднесення до місцевих податків і зборів тих, що є локалізованими, пов'язаними з конкретною територією, сплати яких важко уникнути; наділення органів місцевого самоврядування правом встановлювати розміри ставок в певних, але суттєвих межах, достатніх для забезпечення фінансування місцевих програм; визначення пільг щодо місцевих податків та зборів виключно рішеннями представницьких органів

місцевого самоврядування, а не законом [57].

4. Важливою подією на шляху до покращення нормативно-правового регулювання місцевих податків та зборів стало закріплення в Податковому кодексі України принципу стабільності як основної засади податкового законодавства України. Дотримання цього принципу дає можливість суб'єктам господарювання спрогнозувати свої доходи і витрати на найближче майбутнє.

## **Висновки до розділу 1**

Дослідження науково-теоретичних засад функціонування місцевих податків і зборів в Україні дало змогу зробити такі висновки:

1. Розглянуто місцеві податки і збори як складову частину податкової системи держави. Наголошено, що при дослідженні місця місцевих податків та зборів у податковій системі України необхідно застосувати структурно-функціональний метод, який передбачає вивчення місцевих податків та зборів з точки зору компонентів, підсистем, елементів податкової системи з визначенням їх функцій у системі.

Здійснено розмежування поняття податкової системи та системи оподаткування. Обгрунтовано, що поняття податкової системи є ширшим за змістом, ніж поняття системи оподаткування. Запропоновано податковою системою вважати сукупність врегульованих податковим законодавством суспільних відносин, що складаються з приводу формування дохідної частини загальнодержавного та місцевого бюджетів. Під системою оподаткування запропоновано розуміти перелік податків, зборів та процес їх адміністрування, тобто податкову систему у вузькому значенні.

Проаналізовано визначення термінів «місцева податкова система», «місьцеве оподаткування» та «податкова система місцевих органів влади».

Через їх семантику доведено некоректність застосування вказаних термінів для позначення системи місцевих податків і зборів та процесу їх адміністрування. З метою вдосконалення термінологічного апарату наголошено на необхідності застосування уніфікованого терміна – «оподаткування місцевими податками і зборами» замість термінів «місцева податкова система», «місьцеве оподаткування», «податкова система місцевих органів влади».

Місьцеві податки і збори слід вважати частиною функціонального компоненту податкової системи України, а саме підсистеми оподаткування. Функціями місцевих податків і зборів є: фіскальна, контрольна, регулююча, розподільна, стимулююча, децентралізуюча функції. Доведено, що децентралізуюча функція відображає фінансові повноваження органів місцевого самоврядування щодо процесів ухвалення рішень, котрі стосуються місцевих податків та зборів. Висловлено заперечення щодо ототожнення розподільної функції з соціальною, доцільності виділення накопичувальної функції місцевих податків і зборів як самостійної, а також щодо виконання місцевими податками і зборами дестимулюючої функції.

2. Для здійснення класифікації місцевих податків і зборів в Україні досліджено місце місцевих податків та зборів у структурі податкових правовідносин. Розглянуто наявні теоретичні підходи до розуміння об'єкта та предмета податкових правовідносин.

Визначено критерії класифікації місцевих податків і зборів з точки зору об'єкта та предмета податкових правовідносин. Як предмет податкових правовідносин місцеві податки і збори поділяються за формою стягнення: на грошові (податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір) та натуральні (до 2003 р. – фіксований сільськогосподарський податок). Як об'єкт податкових правовідносин місцеві податки і збори поділяються за: а) суб'єктом оподаткування місцевими податками і зборами – з юридичних осіб (єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів), з фізичних осіб

(туристичний збір), змішані (податок на майно); б) періодичністю справляння – разові (туристичний збір), систематичні (податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів); в) економічними ознаками об'єкта – на споживання (туристичний збір), на доходи та прибутки (єдиний податок), на майно (податок на майно, збір за місця для паркування транспортних засобів), на ресурси (податок на майно в частині земельного податку); г) видом ставки – прогресивні, регресивні, пропорційні (податок на майно, окрім транспортного податку, туристичний збір), тверді (податок на майно в частині транспортного податку, збір за місця для паркування транспортних засобів), змішані (єдиний податок); д) характером використання – загального призначення (всі місцеві податки і збори в Україні) та цільові.

3. Запропоновано виділити три етапи реформування нормативно-правового регулювання місцевих податків та зборів в Україні: 1) початковий етап (1990–1995 рр.); 2) проміжний етап (1996–2010 рр.); 3) поточний (2010 рік – і дотепер).

Підкреслено необхідність внесення змін до Податкового кодексу України в частині скорочення кількості місцевих податків і зборів, зменшення податкового навантаження на фізичних та юридичних осіб, запровадження ефективних податкових пільг у механізмі податкового стимулювання. Наголошено на важливості дотримання принципу стабільності як основної засади податкового законодавства України.

## РОЗДІЛ II

### ОСОБЛИВОСТІ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

#### 2.1 Адміністрування місцевих податків і зборів

Успішна реалізація податкової політики держави неможлива без ефективного адміністрування податків та зборів, що є одним із найважливіших напрямів науково-практичних досліджень в межах загальної теорії управління. Імперативний характер справляння податків і зборів визначає основу взаємодії учасників податкових відносин. Безумовність вимоги про сплату податків і зборів передбачає функціонування інституту адміністрування податків і зборів, що призначений для здійснення державного контролю за реалізацією податкових відносин. Дослідження теоретичних та практичних аспектів адміністрування місцевих податків і зборів потребує узагальнення понятійного апарату. Відсутність визначення деяких термінів свідчить про недосконалість юридичної техніки, наслідком чого є неузгодженість та суперечливість окремих правових норм, що й досі залишається однією з рис вітчизняного податкового законодавства [120, с. 473].

У довідковій літературі адміністрування визначається як бюрократичне управління за допомогою наказів і розпоряджень [121, с. 8]. А. Файоль визначав адміністрування як передбачення, процес організації, розпорядження, управління і контроль [122, с. 12]. У адміністративно-правовій науці під адмініструванням розуміється організація, виконання, розпорядження та контроль [123, с. 11]. Деякі сучасні вчені розглядають адміністрування ширше – як сукупність відносин у сфері державного управління [124, с. 17].

В. Л. Андрущенко зазначає, що податкове адміністрування – це політика держави, котра реалізується через дії та рішення уповноважених управлінських структур, що ґрунтуються на знаннях, професійному досвіді та високій виконавчій майстерності державних службовців цих структур, за результатами якої фінансові ресурси розподіляються між державою та населенням через механізм оподаткування [125, с. 27]. Податкове адміністрування – це спрямована на підвищення ефективності функціонування податкової системи діяльність виконавчо-розпорядчого характеру, яку здійснюють органи державного управління [126, с. 5]. Варто відмітити, що В. О. Корецька-Гармаш та А. В. Кулік податкове адміністрування розуміють у вузькому значенні, як засоби, прийоми та методи забезпечення інформацією, завдяки яким органи державної виконавчої влади спрямовують і координують дії за допомогою яких функціонує податковий механізм, враховуючи соціально-економічні та політичні зміни в державі [127].

Поряд з терміном «податкове адміністрування» в науковій літературі застосовується термін «адміністрування податків». Так, Л. Я. Новосад зазначає, що адміністрування податків – це державне управління податковою системою, її структурними елементами (зокрема, податками і зборами щодо їх розробки, планування, встановлення), податкового контролю за дотриманням законодавства платниками податків тощо, що здійснюється державою [128, с. 65]. Слід зауважити, що вчена розглядає адміністрування податків на макрорівні (в широкому розумінні) – як управління податковою системою, що передбачає здійснення всього спектра податкових процедур: нормотворчих, регулятивних та охоронних [129, с. 182]. У цьому розумінні адміністрування податків і зборів тотожне податковому адмініструванню. М. В. Кармінська-Белоброва під адмініструванням податків розуміє сукупність форм і методів, які забезпечують заплановані надходження до бюджетів різних рівнів при мінімальних витратах на їх збирання [130, с. 2]. Утім таке визначення вказаного поняття є спірним, адже форми і методи, які

забезпечують заплановані надходження до бюджетів різних рівнів не завжди пов'язані з діяльністю владних державних органів, що суперечить правовій природі адміністрування як процесу державного управління, котрий передбачає відносини влади-підпорядкування. Наприклад, до методів підвищення рівня надходжень до бюджетів можна віднести роботу громадських організацій щодо формування у платників податків податкової правосвідомості, зокрема, ідеології добровільної сплати податків.

Н. О. Катрук адміністрування податків розглядає як складову податкового адміністрування, що включає облік, прогнозно-аналітичну, контрольню-перевірочну, масово-роз'яснювальну та консультаційну роботу [131, с. 53]. І. П. Житна зазначає, що адміністрування податків та зборів – складова податкового адміністрування, обумовлена організаційною структурою, функціональними повноваженнями контролюючих органів у сфері регулювання податкових правовідносин, єдиними принципами обліку, порядком обчислення, сплати податків, зборів, платежів, відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства, що покликані систематизувати масово-роз'яснювальну, консультативну і прогнозно-аналітичну роботу [132]. Отже, вчені розглядають поняття адміністрування податків на мікрорівні (у вузькому розумінні) з точки зору функцій управління, що здійснюють органи публічної адміністрації та передбачають планування, організацію, облік, контроль нарахування податків на підприємстві [129, с. 182].

Поняття адміністрування місцевих податків і зборів є похідним від поняття адміністрування податків, містить всі ознаки останнього, проте характеризується особливостями, що зумовлені обсягом повноважень контролюючих органів та органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування місцевими податками і зборами. Характеристика системи процедур, які застосовуються при регулюванні адміністрування місцевих податків та зборів, їх співвідношення опосередковуються змістом податкових правовідносин. Призначення правової процедури орієнтоване на виконання

правових норм. Системи правових процедур фактично охоплюють усі відносини з моменту їх виникнення до припинення [133, с.26]. Тому адміністрування місцевих податків та зборів необхідно розглядати з позицій статичної і динамічної – як сукупність податкових процедур та сукупність процесуальних дій з їх реалізації. Зважаючи на це, до особливостей нормотворчих процедур у складі адміністрування місцевих податків та зборів необхідно віднести: а) специфічний суб'єктний склад і розмежування повноважень щодо встановлення, зміни, скасування та введення в дію податків і зборів на відповідній території; б) конституційну вимогу щодо виключно законодавчого встановлення системи оподаткування, податків і зборів (п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України); в) заборону проведення референдумів щодо законопроектів з питань податків тощо (ч. 3 ст. 74 Конституції України) тощо [59]. Так, відповідно до п. 10.3 ст. 10 Податкового кодексу України місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог цього Кодексу щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору. Отже, процес встановлення податків і зборів фактично розмежовується на законодавче закріплення та введення їх у дію. З огляду на це, право на безпосереднє законодавче закріплення будь-яких податків та зборів, що складають податкову систему України, їх обов'язкових елементів в жодному разі не підлягає делегуванню. Інакше це означало б делегування законодавчих повноважень Верховної Ради України, що не передбачено чинною Конституцією України. Утім введення податків і зборів у дію може відбуватись як на підставі законодавчого акту щодо загальнодержавних податків і зборів, так і на підставі актів органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків і зборів [134, с. 369].

Слід зазначити, що органи місцевого самоврядування беруть участь в адмініструванні місцевих податків та зборів й шляхом прийняття інших

рішень. Так, відповідно до пп. 268-1.1.1. п. 268-1.1. ст. 268-1 Податкового кодексу України платниками збору за місця для пракування транспортних засобів є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи-підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно з законом та перспективним планом формування територій громад, організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках [15].

Отже, адміністрування місцевих податків і зборів за обсягом податкових процедур потрібно розглядати у широкому та вузькому розумінні [133, с. 28]. У широкому розумінні воно містить усю сукупність процедур із встановлення, введення в дію, зміни та скасування місцевих податків і зборів, виконання податкового обов'язку платниками податків і зборів, здійснення податкового контролю, застосування заходів із забезпечення їх сплати до місцевого бюджету та заходів державного примусу у разі виявлення правопорушень, а також процедур із розв'язання податкових конфліктів у режимі адміністративного узгодження та в судовому порядку. У вузькому розумінні адміністрування місцевих податків і зборів необхідно зводити виключно до адміністрування процедур їх сплати до місцевого бюджету, результатом яких є фактичне надходження коштів від їх сплати.

З огляду на дослідження адміністрування місцевих податків і зборів в широкому та вузькому розуміннях, його можна розглядати як процесуальну діяльність: а) органів державної влади (законодавчого, виконавчих і судових) та місцевого самоврядування із забезпечення реалізації податкового обов'язку платниками податку, податкового контролю, притягнення до відповідальності та вирішення податкових спорів; б) виключно органів ДФС України та митних органів (органів виконавчої влади) із справляння податків і зборів, податкового контролю, стягнення податків і зборів, притягнення до

відповідальності та вирішення податкових спорів у режимі адміністративного узгодження [133, с. 28].

Таким чином, органи місцевого самоврядування впливають на оподаткування місцевими податками і зборами, виконують функції адміністрування податків на макрорівні, адже не здійснюючи діяльності щодо контролю, вони мають право вводити в дію місцеві податки і збори, встановлювати їх ставки тощо.

Слід звернути увагу, що основним нормативно-правовим актом, який регулює адміністрування податків і зборів в Україні є Податковий кодекс України. Так, в Податковому кодексі України визначено, що адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [15].

Адмініструванню податків і зборів присвячений розділ II Податкового кодексу України, який визначає порядок адміністрування податків і зборів, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладене на контролюючі органи (ст. 40). Отже, ст. 40 Податкового кодексу України відокремлює поняття адміністрування від поняття контролю. Водночас, згідно з пп. 14.1.1-1. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України адміністрування за своїм змістом є поняттям загальним та містить питання контролю [15]. Утім, деякі науковці з цього питання висловлюють різні думки. Так, А. З. Дадашев розглядає адміністрування податків як діяльність щодо здійснення податкового контролю [135, с. 12]. У цьому контексті

адміністрування податків це прерогатива контролюючих органів як суб'єктів податкового контролю, що є некоректним, оскільки не враховується управлінська діяльність інших суб'єктів податкових відносин. П. В. Мельник та інші вчені вважають, що зміст адміністрування податків ширший за зміст податкового контролю та є невід'ємною складовою управління податковою системою, як фактор її ефективного розвитку [136, с. 236]. Слід погодитися з такою точкою зору, оскільки під адмініструванням податків та зборів розуміється процес реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкових правовідносин щодо встановлення й сплати податкових зобов'язань, що включає облік платників податків, організацію стосунків з ними (наприклад, листування), визначення суми податкових чи грошових зобов'язань платника податків, порядок погашення-приймання податкової звітності, сплати податків та зборів, погашення податкового боргу платників, податковий контроль, введення в дію місцевих податків і зборів, оскарження рішень контролюючих органів та відповідальність за порушення податкового законодавства тощо. Велика кількість наукових поглядів щодо поняття терміна «адміністрування податків» свідчить, що дискусія про його соціально-економічну сутність і призначення й досі триває.

Крім того, слід звернути увагу, що в пп. 14.1.1-1. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України зазначається: «адміністрування – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб...». Проте, відповідно до ст. 41 Податкового кодексу України суб'єктами, що уповноважені здійснювати контроль є органи стягнення, зокрема, державні виконавці у межах своїх повноважень. Тому з метою узгодження норм Податкового кодексу України, доцільно внести зміни до пп. 14.1.1-1. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, доповнивши його новим суб'єктом – «державний виконавець» та виклавши у такій редакції: «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі

органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, державних виконавців, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом».

Ефективне функціонування податкової системи України неможливе без надійної системи адміністрування місцевих податків і зборів. Введений у дію Податковий кодекс України вніс суттєві зміни в адміністрування місцевих податків та зборів, проте їх питома у загальній структурі надходжень до місцевих бюджетів все ще є незначною.

Підвищення ефективності адміністрування місцевих податків та зборів, створення рівних, стабільних і справедливих умов для функціонування суб'єктів господарювання – завдання, яке сьогодні вирішується ДФС України. Ефективність – один з критеріїв якого дотримуються податкові органи при адмініструванні місцевих податків і зборів. Ефективність адміністрування місцевих податків і зборів відображає продуктивність діяльності фіскальних органів, рівень податкової культури платників податків, рівень реалізації податкової політики в державі. Нестача фінансових ресурсів, що знаходяться в розпорядженні органів місцевого самоврядування та перешкоджає їм ефективно виконувати свої функції. У зв'язку з проведенням податкової реформи та курсом на децентралізацію влади, питання ефективності адміністрування місцевих податків і зборів набуває особливого значення, а, отже, вимагає формулювання нових підходів до його вирішення.

Англійською мовою «ефективність» можна перекласти як «effectiveness», «efficiency» та «efficacy». Ці терміни близькі за значенням. «Efficiency» (робити речі найбільш економічним способом) означає економічний вимір діяльності, продуктивність, рентабельність тощо; «efficacy» – факт

досягнення мети діяльності, певних цілей; «effectiveness» (робити «правильні» речі) – встановлення правильних цілей для досягнення загальної мети, досягнення бажаного результату [137, с. 442]. Ефективність – це відносна величина, яка характеризує співвідношення між результатом (ефектом) і витратами, які були здійснені задля досягнення цього результату [138, с. 530]. Ефективність системи адміністрування податків передбачає систематичне і в повному обсязі забезпечення надходжень від сплати податків до бюджетів різних рівнів, враховуючи при цьому податкоспроможність, права та інтереси платників податків. На думку Р. Ю. Паславської, ефективність адміністрування податків і зборів характеризується діяльністю фіскальних органів, дієвістю системи захисту прав та інтересів платників податків і зборів, рівнем податкового навантаження, рівнем податкової культури, результативністю реалізації податкової політики в державі, кількістю податків і зборів тощо [89, с. 121]. Отже, ефективність адміністрування місцевих податків і зборів – це встановлений порядок адміністрування місцевих податків та зборів, що забезпечує надходження до місцевих бюджетів в обсязі, який перевищує витрати на їх адміністрування та не здатний впливати на платоспроможність платника податків. Ефективне адміністрування місцевих податків і зборів – це результат, якого необхідно досягти при наповненні місцевих бюджетів. Він передбачає оптимізацію витрат на адміністрування місцевих податків і зборів та застосування податкових важелів, що дозволяють збільшити доходи місцевих бюджетів. Слід зауважити, що ефективним адміністрування місцевих податків і зборів має бути як для територіальної громади, так і для платників податків. Тому адміністрування податків і зборів є ефективними, якщо воно не впливає на платоспроможність платника податків. Інакше кажучи, податки будуть ефективними, якщо вони є «нейтральними» за своїм впливом на прийняття платником податків індивідуальних рішень, крім випадків, коли політика держави спрямована на досягнення певних змін у поведінці платника податків [139, с. 22].

На сьогодні не існує узагальненої системи критеріїв визначення ефективності адміністрування місцевих податків і зборів. Дослідження ефективності адміністрування місцевих податків і зборів включає характеристику ефективності місцевих податків і зборів у цілому, характеристику ефективності окремих податків і зборів, оцінку ефективності податкового законодавства, що регулює місцеві податки і збори [140]. О. М. Воронкова зазначає, що на ефективність сплати місцевих податків і зборів впливають величина граничних розмірів їх ставок та кількісні параметри бази оподаткування. Значний вплив мають також політичний клімат, інфляційні процеси, стабільність економічної ситуації у державі та її регіонах [141]. Абсолютним показником ефективності діяльності територіальних органів ДФС України може бути збільшення суми податків, зборів, платежів, зібраних у звітному періоді порівняно з попереднім.

Критеріями визначення ефективності адміністрування місцевих податків та зборів можуть бути: рівень досягнення поставлених цілей та виконання завдань; рівень збирання місцевих податків і зборів; рівень адаптації системи оподаткування місцевими податками та зборами до змін зовнішнього середовища (наприклад, до змін у законодавстві); ступінь досягнення балансу інтересів суб'єктів процесу адміністрування місцевих податків та зборів; порівняння результатів і витрат на їх досягнення [142, с. 200]; відношення розміру грошових вимог у спорах податкових органів з платниками податків, розглянутих судами на користь податкових органів; частка скарг у податкових спорах, розглянутих у досудовому порядку податковими органами вищого рівня в загальній кількості позовів, розглянутих судами; частка рішень податкових органів, визнаних судом недійсними в загальній кількості рішень, винесених за результатами податкового контролю; зниження заборгованості по податках; збільшення частки платників, які позитивно оцінюють роботу податкових органів за даними соціологічних досліджень; частка платників, які мають можливість доступу через канали

зв'язку та Інтернет до персоніфікованої інформації про стан розрахунків з бюджетом [143, с. 15; 144, с. 54].

Одним із критеріїв ефективності адміністрування місцевих податків та зборів є показники оскарження рішень контролюючих органів платниками податків. Від дієвості механізму оскарження рішень залежить рівень корупції в податкових органах та ефективність адміністрування місцевих податків і зборів загалом. Відповідно до пп. 14.1.7 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України оскаржити повідомлення-рішення контролюючих органів платники податків мають право в адміністративному та судовому порядку. Адміністративне оскарження полягає у поданні скарги до податкового органу вищого рівня [15]. На практиці виникає питання щодо ефективності оскарження податкових повідомлень-рішень у адміністративному порядку, адже за даними експертів понад 90% рішень приймаються на користь ДФС України [145]. Тому з метою підвищення ефективності адміністрування місцевих податків і зборів в Україні необхідно реформувати систему оскарження рішень контролюючих органів, зокрема вдосконалити процедуру медіації.

На сучасному етапі розвитку держави ефективність системи адміністрування місцевих податків і зборів залежить також від якості обслуговування платників податків та зборів. Адміністрування місцевих податків і зборів повинно здійснюватися спеціально підготовленими фахівцями. Компетентні кадри – найцінніший актив ДФС України. При підборі кадрів для територіальних підрозділів ДФС України важливо визначити порядок проведення конкурсного відбору. На сьогодні в Україні не існує нормативно-правового акту, що регулював би це питання. Необхідно визначити умови проведення конкурсів, затвердити положення про конкурсні комісії, а також передбачити порядок участі громадськості у процесі обрання кандидатів на посади в підрозділи ДФС України. Держава зобов'язана забезпечити комфортні умови праці, розробити стратегію кар'єрного росту, що буде стимулювати фахівців. Крім того необхідно створити ефективну

програму обслуговування платників податків з метою забезпечення дотримання встановлених норм і правил. У процесі організації обслуговування платників податків необхідно врахувати їх потребу в отриманні податкової інформації від ДФС України. Тому до шляхів оптимізації адміністрування місцевих податків і зборів слід віднести організацію централізованих call-центрів, що матимуть доступ до інформаційної бази, створеної на основі статистичних даних про питання, які найчастіше ставить населення податковим органам, з урахуванням податкового законодавства. Важливим є ознайомлення платників податків з особливостями сплати місцевих податків і зборів та їх адміністрування. Так, потребує удосконалення механізм адміністрування податку на нерухомість, оскільки фахівці відзначають його високу трудомісткість для податківців [146]. Одним із прогресивних напрямів обслуговування платників податків може бути участь працівників ДФС України в заходах роз'яснювального характеру: підготовці відеоматеріалів, проведенні семінарів, зустрічей, круглих столів тощо.

Крім того, варто зауважити, що контроль за платниками податків та зборів та їх обслуговування здійснюється виключно органами ДФС України за місцем обліку. Виникає ситуація коли платник податків перебуває на обліку не в ДФС України, а в окремому органі фіскальної служби місцевого рівня. З цього приводу варто запозичити досвід держав – членів ЄС, в яких платники податків можуть подавати заяви та податкову звітність, здійснювати звірку, отримувати консультації у будь-якому органі фіскальної служби або по телефону чи в електронному вигляді [147, с. 26].

Важливим критерієм визначення ефективності адміністрування місцевих податків і зборів є міграція населення між адміністративно-територіальними одиницями. Ставки місцевих податків та пільги щодо їх сплати можуть впливати на вибір платниками податків місця проживання чи зайняття господарською діяльністю. Американський економіст Ч. Тібу, досліджуючи інститут місцевих видатків, обґрунтував позицію про те, що

домогосподарства та підприємства мають схильність до міграції в ті регіони, які найбільше відповідають їх вподобанням щодо якості місцевих суспільних видатків і рівня доходів. Ч. Тібу дійшов висновку, що подібне відбувається також відносно рівня оподаткування з метою протистояти вертикальній конкуренції. Тому, щоб залучити якомога більше жителів до своєї територіальної одиниці, місцеві органи виконавчої влади та місцевого самоврядування змушені впливати на витрати суб'єктів господарювання застосовуючи податкові важелі [148, с. 422]. Вертикальна конкуренція – це конкуренція за розподіл податкових надходжень між органами влади всередині однієї держави (наприклад, між центральними і регіональними або між регіональними та місцевими), якщо вони накладають свої податки на одну податкову базу [149, с. 581]. Однак слід вказати на те, що вертикальна податкова конкуренція можлива лише в державах, де повноваженнями щодо встановлення податків і податкових ставок наділені не лише центральні, але й регіональні та місцеві органи влади. Одним з факторів, що стимулюють податкову конкуренцію є високий рівень податкової автономії, який визначається як здатність місцевих органів влади визначати власну податкову політику. Податкову автономію досить складно визначити і виміряти. Так, відповідно для класифікації ОЕСР існує 11 категорій податкової автономії, (починаючи від широких повноважень до їх відсутності). Вищий рівень автономії, як правило, визначається для повноважень щодо податків на нерухомість, ніж на доходи або споживання [150, с. 200–201]. В Україні фіскальна автономія найчастіше обмежується правом змінювати ставки окремих податків та/або надавати податкові пільги [151, с. 50]. Наприклад, щодо податку на майно відмінне від земельної ділянки, відповідно до пп. 266.4.1 п. 266.4 ст. 266 Податкового кодексу України визначено пільги зі сплати податку: база оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, зменшується: а) для квартири/квартир незалежно від їх кількості – на 60 кв. метрів; б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх

кількості – на 120 кв. метрів; в) 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 тому числі їх часток), – на 180 кв. метрів. Згідно з абз. 1 пп. 266.4.2 п. 266.4 ст. 266 Податкового кодексу України сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно з законом та перспективним планом формування територій громад, встановлюють пільги з податку, що сплачується на відповідній території [15]. Це спонукає платників податку купувати нерухомість на територіях, де органи місцевого самоврядування встановлюють такі пільги зі сплати податку.

Отже, від ефективності адміністрування місцевих податків і зборів може залежати вибір платниками податків місця проживання чи зайняття господарською діяльністю. Проте, таке положення суперечить принципу єдиного підходу до встановлення податків і зборів, та може призвести до необґрунтованого збільшення граничної межі житлової нерухомості на яку зменшується база оподаткування. Тому вбачається необхідним виключити абз. 1 пп. 266.4.2 п. 266.4 ст. 266 Податкового кодексу України.

Недоліки адміністрування місцевих податків і зборів призводять до зниження фінансових надходжень до місцевого бюджету, підвищують імовірність скоєння податкових злочинів, є причиною економічної нестабільності регіонів тощо. Задля підвищення ефективності адміністрування місцевих податків і зборів необхідно вдосконалювати правове регулювання у цій сфері.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Адміністрування місцевих податків і зборів слід розглядати в широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні воно містить усю сукупність процедур зі встановлення, введення в дію, зміни та скасування місцевих податків і зборів, виконання податкового обов'язку платниками податків і зборів, здійснення податкового контролю, застосування заходів із

забезпечення їх сплати до місцевого бюджету та заходів державного примусу в разі виявлення правопорушень, а також процедур із розв'язання податкових конфліктів у режимі адміністративного узгодження та в судовому порядку. У вузькому розумінні адміністрування місцевих податків і зборів необхідно зводити виключно до адміністрування процедур їх сплати до місцевого бюджету, оскільки саме на результат їх реалізації націлений весь податковий механізм у державі – фактичне надходження коштів від сплати податків і зборів до бюджетів.

2. Органи місцевого самоврядування впливають на оподаткування місцевими податками і зборами, виконуючи функції їх адміністрування на макрорівні. Не здійснюючи діяльності щодо контролю за сплатою податків та зборів до місцевих бюджетів, вони беруть участь в їх адмініструванні шляхом введення в дію місцевих податків і зборів та прийняття інших рішень.

3. Ефективність адміністрування місцевих податків і зборів – це результат, що досягається при наповненні місцевих бюджетів. Критеріями ефективності адміністрування місцевих податків і зборів є показники оскарження рішень контролюючих органів платниками податків, якість обслуговування платників місцевих податків і зборів, величина граничних розмірів ставок та кількісні параметри бази оподаткування місцевих податків і зборів тощо. З'ясовано, що особливим критерієм визначення ефективності адміністрування місцевих податків і зборів є міграція населення у межах та поза межами адміністративно-територіальних одиниць.

Основними причинами невисокої ефективності адміністрування місцевих податків і зборів є дефіцит податкових надходжень до місцевих бюджетів, можливість вибору платниками податків місця проживання чи зайняття господарською діяльністю, постійні зміни в законодавстві, фінансова криза тощо. Для підвищення ефективності адміністрування місцевих податків слід зменшити пов'язані з ним видатки місцевих бюджетів, зокрема: автоматизувати процес адміністрування місцевих податків; зменшити кількість державних структур, залучених до процесу

адміністрування податків, чисельність їх працівників; посилити боротьбу з корупцією в податкових органах; організувати централізовані call-центри, що матимуть доступ до інформаційної бази, створеної на основі статистичних даних про питання, які найчастіше ставить населення податковим органам.

## **2.2 Перевірка як спосіб податкового контролю**

Євроінтеграційні процеси в Україні охоплюють усі сфери діяльності суспільства, зокрема і державний фінансовий контроль, а також його невід'ємну складову частину – податковий контроль. Одним із пріоритетних напрямів діяльності ДФС України є організація контрольної-перевірочної роботи, що спрямована на формування неупереджених відносин з платниками податків.

Сутність контролю розглядається науковцями з різних позицій: як функція органів управління, як сукупність прийомів і засобів моніторингу діяльності суб'єктів господарювання, як завершальна стадія управлінського процесу, як форма зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління, як система спостереження за функціонуванням об'єкта управління з метою виявлення відхилень від заданих параметрів [152, с. 167]. У ст. 1 Лімської декларації керівних принципів контролю, прийнятої на IX Конгресі Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI), визначено, що контроль – невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення порушень принципів законності, ефективності і економічності витрачання матеріальних ресурсів, та прийняття корегуючих заходів, а в окремих випадках, притягнення винних до відповідальності, здійснення заходів щодо попередження або зменшення таких порушень у майбутньому [153].

Є. Ю. Грачова визначає податковий контроль як регламентовану нормами права діяльність державних, муніципальних, громадських органів та організацій, інших суб'єктів господарювання щодо перевірки своєчасності і точності фінансового планування, обґрунтованості і повноти надходжень у відповідні грошові фонди, правильності та ефективності їх використання [154, с. 161]. М. В. Карасьова вказує, що державний податковий контроль – це перевірка дотримання органами державної влади і місцевого самоврядування, юридичними і фізичними особами фінансового законодавства, а також раціональності та ефективності використання державних фінансових і матеріальних ресурсів [155, с. 159].

Слід зазначити, що податковий контроль є частиною державного контролю. У результаті його здійснення покращується фінансова дисципліна, тому визначення податкового контролю не повинно зводитися лише до діяльності з перевірки правильності руху державних коштів, адже він також є фактором, що безпосередньо впливає на мотивацію учасників податкових правовідносин. Відповідно до п. 61.1 ст. 61 Податкового кодексу України податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Способами податкового контролю є ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів податкової служби, перевірки та звірки відповідно до вимог Податкового кодексу України, а також перевірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, відповідно до законодавства [15].

У науковій літературі існує позиція відповідно до якої податкові перевірки є формою податкового контролю. Такої думки дотримуються І. А. Білобжецький, В. В. Бурцев, І. І. Козирін, І. І. Кучеров, В. М. Родіонова,

Е. В. Поролло та зазначають, що податкові перевірки – це спосіб організації контрольних дій, спрямований на виконання функцій контролю, тобто форма податкового контролю [156, с. 305]. У свою чергу О. А. Ногінова зазначає, що форма податкового контролю – це регламентований податковим законодавством спосіб організації, здійснення і формального закріплення результатів здійснених заходів податкового контролю, які складаються з сукупності дій уповноважених органів зі здійснення конкретної задачі податкового контролю [157, с. 115]. В. А. Тимошенко вважає, що податкова перевірка – складова частина фінансових перевірок, зокрема, перевірок процедур державної реєстрації та обліку платників податків, звітності та надходжень до бюджетів платежів від платників податків, перевірок об'єктів, які підлягають оподаткуванню, та інших сфер фінансово-господарської діяльності платників податків [158, с. 15]. На думку М. А. Дудника, податкова перевірка – процесуальна дія податкового органу з метою контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати (перерахування) податків і зборів. Вона здійснюється шляхом зіставлення фактичних даних отриманих внаслідок податкового контролю з даними податкових декларацій, поданих до податкових органів [159, с. 96]. Отже, науковець визначає податкові перевірки вузько, зводить їх до документальних. На думку Т. Ю. Курбатова, податкова перевірка – це регламентована нормативними правовими актами про податки і збори форма податкового контролю, яка складається з проведеного податковим органом комплексу заходів з перевірки правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати (перерахування) податків і зборів, що проводиться за ініціативою податкового органу або платника та передбачає можливість оскарження її результатів в установленому законом порядку [160, с. 72].

Аналізуючи положення Податкового кодексу України, вбачається, що в них невдало застосовано визначення податкової перевірки як способу здійснення податкового контролю, який складається з системи заходів. Вбачається, що податкова перевірка є формою здійснення податкового

контролю. У свою чергу набір заходів, що здійснюються при проведенні податкових перевірок є способом здійснення останніх, що зумовлює поділ податкових перевірок на види. Отже, податковою перевіркою є форма здійснення податкового контролю – регламентована податковим законодавством діяльність контролюючих органів, котра складається з комплексу заходів із правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати (перерахування) податків і зборів, платежів платниками загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що проводиться за ініціативою податкового органу або платника податків із можливістю подальшого оскарження її результатів. У свою чергу комплекс заходів, які здійснюються під час проведення податкових перевірок, є способом здійснення останніх, що зумовлює поділ податкових перевірок на види.

Податкові перевірки забезпечують безпосередній контроль за веденням бухгалтерського обліку відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, за повнотою і правильністю обчислення податків і зборів, та реалізується шляхом порівняння податкових розрахунків (декларацій), що їх подають платники податків, з фактичними даними щодо їх фінансово-господарської діяльності [161, с. 174].

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Відповідно до чинного податкового законодавства камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та

даних системи електронного адміністрування реалізації пального [15]. На сьогодні більшість камеральних перевірок здійснюються без участі платників податків, оскільки відповідно до законодавства їх присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова. Крім того, проводиться робота щодо розробки формату надання платником податків документів для проведення електронної перевірки, а також програмного забезпечення, яке дасть змогу здійснювати такі перевірки шляхом використання нового сервісу «Електронна камеральна перевірка». Впровадження цього сервісу допоможе автоматизувати процес здійснення камеральної перевірки податкової звітності платників податків, сприятиме розвитку дистанційного обслуговування платників, звільнить їх від необхідності особисто відвідувати територіальні органи ДФС України [162, с. 1].

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця, затверджених наказом Міністерства доходів і зборів України від 14 червня 2013 року № 165 камеральним (електронним) перевіркам підлягає звітність, надана платником за такими місцевими податками (зборами, платежами): збір за місяця для паркування транспортних засобів; туристичний збір; плата за землю; єдиний податок, який сплачують платники податків – юридичні особи [163]. Камеральні (електронні) перевірки зазначених податків і зборів проводяться в загальному порядку відповідно до норм Податкового кодексу України.

Податковий кодекс України не містить визначення камеральної (електронної) перевірки, тому для вдосконалення нормативно-правового регулювання, необхідно доповнити пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України таким абзацом: «Камеральною (електронною) вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках)

платника податків в електронному вигляді або підрозділами податкового та митного аудиту доходів і зборів з фізичних осіб шляхом зіставлення даних програмних продуктів, результатів автоматизованого контролю податкової звітності, інформації з інших джерел» [163].

Відповідно до пп. 75.1.2. п. 75.1. ст. 75 Податкового кодексу України документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Податковим кодексом України податків і зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового і бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків. Документальні перевірки поділяються на планові та позапланові, виїзні та не виїзні [15].

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок. Планування документальних перевірок здійснюється на основі ризикоорієнтованої системи. Так, до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків та зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючі органи. Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких

платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [15]. Порядок формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 2 червня 2015 року № 524 [153]. Відповідно до цього нормативно-правового акта, перелік ризиків щодо несплати податків та зборів складається з понад 30 позицій, які надають можливість контролюючим органам включати в план-графік проведення перевірок широке коло платників податків. Варто зауважити, що спірним є питання щодо виділення платників податків з незначним ступенем ризику, оскільки фактично ризики на основі яких проведено групування, а саме проведення протягом місяця більше трьох ремонтів одного реєстратора розрахункових операцій, не пов'язаних із плановим технічним обслуговуванням; наявність в органів ДФС України інформації про відсутність торгових патентів і ліцензій у платників податків, які провадять діяльність, що підлягає патентуванню та ліцензуванню; зменшення у звітності суми нарахованого єдиного внеску за попередні періоди від 10 до 20 відсотків загальної суми нарахованого єдиного внеску за останніх 12 місяців, що передують звітному [164], не містять цілеспрямованої інформації щодо ухилення від сплати податків. Тому вбачається, що доцільно здійснювати документальні планові перевірки лише щодо платників податків з середнім та високим ступенем ризику.

На сьогодні планові перевірки поступово втрачають свою актуальність, оскільки вони суперечать принципам демократичної держави, є відображенням радянської системи державного управління економікою. Разом з тим можливість проведення планових перевірок є чинником, що призводить до податкових репресій та корупційних правопорушень. Оскільки трапляються випадки, коли посадові особи контролюючих органів

зібравши інформацію, навіть про незначні порушення, шантажують підприємців і отримують неправомірну вигоду. Варто погодитися з думкою В. І. Теремецького, який вважає, що для спрощення адміністрування податків та зборів законодавцю (шляхом внесення змін і доповнень до чинного Податкового кодексу України) варто скоротити види перевірок та термін їх проведення, тривалість перевірок та строки їх продовження; скасувати планові перевірки [165, с. 93].

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених Податковим кодексом України. Однією з найпоширеніших є підстава, передбачена пп. 78.1.1 п. 78.1 ст. 78 Податкового кодексу України: документальна позапланова перевірка здійснюється, якщо отримано податкову інформацію, яка свідчить про порушення платником податків валютного та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного та іншого не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту [15]. Оскільки Податковий кодекс України регулює не законодавство, а відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, то зазначене положення сформульовано некоректно. Вбачається, що пп. 78.1.1 п. 78.1. ст. 78 Податкового кодексу України слід викласти в такій редакції: «отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного та іншого

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту».

Документальною невіізною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу [15]. Доцільно зауважити, що камеральна перевірка є також невіізною та містить ознаки, що охоплюються змістом поняття документальної невіізної перевірки, яка аналогічно камеральній проводиться в приміщенні контролюючого органу, та передбачає перевірку податкових декларацій (розрахунків) платника податків. Тому законодавцю необхідно розглядати камеральні перевірки як підвид документальної невіізної перевірки.

Документальною віізною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться перевірка. Визначальним критерієм віізної перевірки є проведення її за місцезнаходженням платника податків. Деякі науковці вважають, що віізною податкова перевірка може проводитися за місцем знаходження податкового органу та за правилами проведення віізних перевірок, якщо у платника податків не має можливості надати приміщення для проведення віізної податкової перевірки [166, с. 76; 167, с. 40; 168, с. 14]. На противагу цьому твердженню М. С. Садчиков зазначає, що за місцем знаходження податкового органу неможливо інвентаризувати майно платника податків, оглядати виробничі, складські, торговельні та інші приміщення, що використовуються ними, перевіряти фінансову, статистичну, бухгалтерську та іншу звітності, внаслідок чого втрачається суть віізної перевірки [169, с. 132]. Крім того, п. 1.1 Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» [170] та п. 2 Указу Президента України «Про деякі заходи з перегулювання підприємницькою діяльністю» від 23 липня 1998 року № 817/98 [171] слідом за Податковим кодексом України визначають віізною перевірку як таку, що проводиться за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності чи за місцем

розташування об'єкта власності, стосовно якого проводиться така перевірка. Отже, документальна виїзна перевірка не може проводитися за місцем знаходження податкового органу.

Відповідно до п. 86.1 ст. 86 Податкового кодексу України результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (за наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка [15]. Порядок оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами детально регулює Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами» від 20 серпня 2015 року № 727 (набув чинності 17 листопада 2015 року) [172]. Однак негативним моментом є відсутність затвердженої форми акта (довідки) документальної перевірки, у зв'язку з чим платники податків мають менше можливостей оскаржити порядок складання акта (довідки), оскільки як правило він складається у довільній формі з урахуванням норм цього наказу.

Згідно з пп. 75.1.3. п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів,

дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [15].

У 2015–2016 роках здійснення податкових перевірок щодо деяких платників податків та зборів матиме певні особливості. Відповідно до п. 3 розділу XIX «Прикінцеві положення» Закону України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» у 2015–2016 роках перевірки підприємств, установ та організацій, фізичних осіб – підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень за попередній календарний рік контролюючими органами здійснюються виключно з дозволу Кабінету Міністрів України, за заявкою суб'єкта господарювання щодо його перевірки, згідно з рішенням суду або згідно з вимогами Кримінального процесуального кодексу України [173]. Значна кількість фізичних осіб-підприємців з обсягом доходу до 20 мільйонів гривень є платниками місцевих податків та зборів, зокрема, єдиного податку. Тому мораторій сприятиме зменшенню податкового тиску на платників місцевих податків і зборів, формуванню відносин довіри між платниками податків та контролюючими органами, збільшенню податкових надходжень до місцевих бюджетів. Так, під час дії мораторію за I півріччя 2015 року до місцевих бюджетів надійшло 4,5 млрд. грн. єдиного податку, що на 27,8% більше за обсяги надходжень I півріччя 2014 року [26, с. 54].

Враховуючи прогресивний європейський досвід щодо документальних перевірок, з 2014 року передбачено застосування сервісу електронної документальної податкової перевірки [174]. Зокрема, документальна позапланова невиїзна електронна перевірка (далі – електронна перевірка) є новелою податкового законодавства, котра містить як елементи податкової перевірки, так і елементи самоперевірки. Це проявляється в результатах проведення електронної перевірки та її наслідках для подальших відносин платника податків з податковими органами.

Оскільки ініціатором цього виду перевірки є платник податку, то використання такого інструменту податкового контролю позиціонується як додатковий сервіс, що дозволяє пройти позапланову документальну дистанційну перевірку за умови дотримання таких вимог:

- 1) незначний рівень податкового ризику платника податків;
- 2) наявність правильно оформленої заяви щодо ініціювання електронної податкової перевірки;
- 3) наявність у платника податку ведення податкового обліку в електронному вигляді, подачі податкових декларацій та документів, що засвідчують своєчасність погашення податкового зобов'язання;
- 4) можливість проведення податкової перевірки виключно за податкові періоди, які не підлягали документальній плановій або позаплановій перевірці [175].

Слід зазначити, що порядок здійснення документальних невиїзних позапланових електронних перевірок регулюється Податковим кодексом України. Згідно з пп. 75.1.2 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до п. 77.2 ст. 77 Податкового кодексу України, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Відповідно до п. 17. розділу XX «Перехідних положень» Податкового кодексу України електронні перевірки проводяться стосовно платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності – з 01.01.2014 року; суб'єктів господарювання мікро-, малого та середнього бізнесу – з 01.01.2015 року; інших платників податків – з 01.01.2016 року. Виникає питання: які платники податків належать до цих суб'єктів [15]? Податковий кодекс України не містить визначення суб'єктів господарювання мікро-, малого та середнього бізнесу, а також критеріїв такого розподілу. Очевидно, що маються на увазі суб'єкти малого підприємництва, які залежно від кількості

працюючих та доходів від діяльності за рік можуть належати до суб'єктів мікро-, середнього або великого підприємництва. Щодо змісту терміна «суб'єкт малого підприємництва», то він розкритий у ГК України та Законі України від 22.03.2012 року № 4618-VI «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні». Задля однозначного розуміння податкового законодавства, слід внести зміни до Податкового кодексу України, зокрема, в пункті 17 розділу XX «Перехідних положень» Податкового кодексу України замінити слово «бізнесу» на слово «підприємництва». За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках. Вона підписується посадовими особами податкового органу, які проводили перевірку. Податкове повідомлення-рішення за результатами такої перевірки не складається, штрафи не застосовуються, а платник податків має право уточнити свої податкові зобов'язання. Відповідно до п. 50.3 ст. 50 Податкового кодексу України у випадку, якщо платник податків не подасть уточнюючий розрахунок протягом 20 робочих днів після дати складення довідки про проведення електронної перевірки, якою встановлено порушення податкового законодавства, відповідний податковий орган має право на проведення позапланової перевірки платника податків за відповідний період [15]. Отже, платник місцевих податків та зборів отримує змогу перевірити порядок ведення податкового обліку без ризику щодо притягнення до податкової відповідальності, зокрема застосування податкових санкцій фінансового характеру, утім виникає питання чи застосовуватиметься за результатами електронної перевірки, при виявленні порушень законодавства адміністративна відповідальність?

Адміністративна відповідальність у сфері оподаткування – це вид юридичної відповідальності, яка полягає в застосуванні податковими органами до особи, котра вчинила протиправне, винне (умисне або необережне) діяння (дію чи бездіяльність), що містить склад

адміністративного правопорушення, адміністративних стягнень у межах і в порядку, встановлених КУпАП.

Підставою для адміністративної відповідальності за порушення податкового законодавства є наявність складу адміністративного правопорушення – винного умисного або необережного діяння або бездіяльності, яке посягає на охоронювані законом суспільні відносини. Для прийняття постанови про накладення адміністративного стягнення обов'язковою умовою є протокол про адміністративне правопорушення, який має відповідати вимогам ст. 256 КУпАП [176, с. 345]. Відповідно до п. 109.2 ст. 109 Податкового кодексу України вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим кодексом України та іншими законами України [15]. Враховуючи зазначене, у разі встановлення під час електронної перевірки порушень податкового законодавства посадові особи платника податків будуть нести адміністративну відповідальність. Наприклад, якщо електронною перевіркою буде виявлено порушення порядку ведення податкового обліку, контролюючий орган має право скласти протокол про адміністративне правопорушення, оскільки відповідальність за порушення встановленого законом порядку ведення податкового обліку передбачено ст. 163-1 КУпАП та тягне за собою штраф від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [177].

У зв'язку з можливістю застосування адміністративної відповідальності за результатами електронної перевірки, виникає сумнів щодо доцільності їх ініціювання платником місцевих податків, адже у нього завжди залишається альтернатива електронній перевірці – можливість звернутися до фахівців у сфері оподаткування та за їх допомогою уникнути санкцій. Єдине, на що доведеться зважити, так це на співставлення ціни послуг таких фахівців з

сумами штрафів, оскільки послуги податківців із проведення електронної перевірки є безоплатними.

Адміністративне стягнення – це міра відповідальності, що застосовується до осіб, які скоїли адміністративне правопорушення задля запобігання вчинення нових правопорушень та здійснення виховного впливу. Механізм притягнення до адміністративної відповідальності за податкові правопорушення, у контексті впровадження податкової реформи, потребує вдосконалення. Здійснюючи електронні перевірки, контролюючі органи отримують можливість перевіряти тих платників податків, яких через незначний ступінь ризику або мораторій на проведення перевірок законодавство забороняє перевіряти за власною ініціативою. Крім того, проведення електронної перевірки може надавати податківцям додаткову підставу для проведення позапланової перевірки, що є одним з важелів тиску на платників єдиного податку. Тому необхідно закріпити в КУпАП положення щодо звільнення платника податків від адміністративної відповідальності в разі, якщо порушення законодавства виявлені під час електронної перевірки, що здійснюється на підставі заяви платника податків, та усунені впродовж двадцяти робочих днів після вручення довідки за результатами електронної перевірки особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення і підписання [178, с. 22].

Покращити механізм притягнення до адміністративної відповідальності також дозволить скасування штрафних санкцій за порушення, що не призвели до зменшення надходжень до місцевого бюджету, заборона відкриття кримінальних проваджень до узгодження податкових зобов'язань і фактичної несплати угоджених податкових зобов'язань до місцевого бюджету, зменшення кількості перевірок платників місцевих податків [102]. Не менш важливим є вдосконалення механізму медіації – альтернативного врегулювання податкових спорів, а саме створення незалежного від ДФС України колективного органу для розгляду податкових спорів, рішення якого будуть обов'язковими для виконання контролюючими органами. Варто

зауважити, що сьогодні можливість застосування медіації в Україні передбачена Регламентом Ради бізнес-омбудсмена, що прийнятий відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 26 листопада 2014 року № 691 «Про утворення Ради бізнес-омбудсмена» (далі – Регламент) та Меморандуму про взаєморозуміння для української антикорупційної ініціативи від 12 травня 2014 року [179; 180]. Відповідно до Регламенту медіація застосовується де це доцільно та якщо є співпраця з боку відповідних сторін, бізнес-омбудсмен докладає зусиль, щоб допомогти сторонам досягнути мирового врегулювання питань, що є предметом їхнього спору. Варто наголосити на необхідності доопрацювання нормативно-правового регулювання медіації в Україні, оскільки не визначено порядок вирішення спорів із застосуванням медіації (зокрема, нечітко сформульовано умови розгляду скарг).

Отже, електронні перевірки є новелою законодавства, а механізм їх здійснення ще не відпрацьований. О. О. Куришко слушно звертає увагу на недоліки їх здійснення, зокрема:

1) незначне поширення в господарській практиці подання податкової звітності в електронній формі саме малими підприємствами – суб'єктами спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, зокрема фізичними особами – підприємцями;

2) фактична відсутність у переважній більшості суб'єктів спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності автоматизованої системи ведення бухгалтерського обліку і подання податкової звітності та окремого працівника-бухгалтера, який його забезпечує;

3) існування ризиків розголошення інформації про окремі напрями господарської діяльності суб'єкта господарювання третім особам (комерційної таємниці, щодо контрагентів, сировини та матеріалів, технологічного процесу);

4) недосконалість механізму проведення електронної податкової перевірки, що визначається можливістю формування податкового запиту

податковими органами до платника податку щодо надання копій бухгалтерських документів в паперовому вигляді;

5) неможливість проведення електронної податкової перевірки щодо періодів, які вже підлягали документальній плановій або позаплановій перевірці;

6) існування законної можливості відмови від проведення електронної перевірки податковим органом у разі не існування технічної можливості перевірки окремих податків і зборів;

7) тривала процедура розгляду можливості проведення електронної перевірки (10 календарних днів з моменту отримання відповідної заяви від платника податків і необхідних документів);

8) порушення принципу територіальної диференціації (можливість подання заяви та проведення електронної податкової перевірки податковими органами лише за місцем ведення податкового обліку платника податку) [175].

Для підвищення якості та ефективності податкового контролю за сплатою місцевих податків і зборів, зниження витрат на їх адміністрування доцільно законодавчо закріпити можливість здійснення не лише позапланової, а й документальної невиїзної планової електронної перевірки платників місцевих податків та зборів. Це сприятиме здійсненню обґрунтованого відбору платників місцевих податків і зборів для проведення документальних перевірок, якісному контролю за господарською діяльністю цих платників за умови мінімізації втрат часу та грошових ресурсів у зв'язку з їх звільненням від особистого відвідування органів ДФС України, формуванню в автоматичному режимі електронних повідомлень з виявленими помилками та надсиланню їх платникам місцевих податків і зборів. Останні на підставі отриманого повідомлення зможуть самостійно коригувати податкову звітність без негативних наслідків у вигляді застосування штрафних санкцій податковими органами.

Впровадження електронних податкових перевірок мінімізує вплив людського фактора, дає можливість платникам податків самостійно відкоригувати податкову звітність та уникнути застосування фінансових санкцій, а тому необхідно вдосконалювати нормативно-правові акти, що регулюють цей вид перевірок.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Податкову перевірку вчені розглядають по-різному: як спосіб або форму податкового контролю. Встановлено, що у законодавстві некоректно сформульовано визначення податкової перевірки як способу здійснення податкового контролю. Обгрунтовано, що податковою перевіркою слід вважати форму здійснення податкового контролю – регламентовану податковим законодавством діяльність контролюючих органів, котра складається з комплексу заходів із правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати (перерахування) податків і зборів, платежів платниками загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що проводиться за ініціативою податкового органу або платника податків із можливістю подальшого оскарження її результатів. У свою чергу набір заходів, що здійснюються під час проведення податкових перевірок є способом здійснення останніх, що зумовлює поділ податкових перевірок на види.

2. Підвищити якість та ефективність аудиту і знизити адміністративне навантаження на платників податків дозволило впровадження сервісу «Електронна камеральна перевірка». Впровадження сервісу «Електронна камеральна перевірка» та застосування електронних податкових перевірок мінімізує вплив людського фактора, дає можливість платникам податків самостійно відкоригувати податкову звітність без негативних наслідків у вигляді застосування фінансових санкцій, розв'язати проблеми дистанційного обслуговування платників, звільнити їх від необхідності особисто відвідувати територіальні органи ДФС України [181, с. 1].

3. Основними недоліками здійснення податкових перевірок щодо платників місцевих податків і зборів є відсутність затвердженої форми акта

(довідки) документальної перевірки, можливість застосування адміністративної відповідальності за результатами електронної перевірки та додаткової підстави для проведення позапланової перевірки, що є одним з важелів тиску на платників єдиного податку, можливість проведення планових перевірок, що поступово втрачають свою актуальність.

4. Необхідно передбачити в КУПАП можливість звільнення платника податків від адміністративної відповідальності в разі, якщо порушення законодавства виявлені під час електронної перевірки, що здійснюється на підставі заяви платника податків, та усунені впродовж двадцяти робочих днів після вручення довідки за результатами електронної перевірки особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення і підписання.

### **2.3 Взаємодія Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування щодо забезпечення ефективності функціонування місцевих податків і зборів**

Фінансові ресурси місцевого самоврядування формуються та використовуються у процесі здійснення фінансової та бюджетної діяльності органами місцевого самоврядування. Держава створює правову основу такої діяльності, що гарантує захист прав та інтересів цих органів. Діяльність органів місцевого самоврядування перебуває під контролем державних органів [182, с. 65–66].

Правове забезпечення взаємодії органів державної влади та місцевого самоврядування у сфері оподаткування ґрунтується на принципах єдності економічного простору, податкової та бюджетної систем, єдиної податкової політики [182, с. 61]. Взаємодія повинна бути систематичною, замкнутою,

конфіденційною, а обмін інформацією під час взаємодії повинен відбуватися незалежно від органів, що сприяли її надходженню [183, с. 41].

Адміністративно-правове регулювання відносин щодо взаємодії між суб'єктами податкових правовідносин здійснюється на підставі Закону України «Про Національну програму інформатизації» [184] від 4 лютого 1998 року, Закону України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки» від 9 січня 2007 року [185], Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю» від 1 серпня 2006 року [186] тощо.

Для визначення управлінських зв'язків, які виникають між органами місцевого самоврядування та ДФС України, необхідно дослідити їх повноваження щодо оподаткування місцевими податками і зборами.

Євроінтеграція вимагає від держави розподілу повноважень органів Державної фіскальної служби України і місцевого самоврядування відповідно до законодавства ЄС з метою покращення взаємодії між цими органами. Зокрема, у п. 3 ст. 9 Європейській хартії місцевого самоврядування зазначено: «Принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону» [1]. Звертаючись до ознак, котрі характеризують органи місцевого самоврядування як органи публічної влади, котрі є суб'єктом податкових правовідносин, варто зазначити, що органи місцевого самоврядування є незалежними від органів державної влади і самостійно приймають рішення у межах своєї компетенції. У п. 4 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 року № 280/97-ВР передбачено, що органи місцевого самоврядування функціонують на основі правової, організаційної та матеріально-фінансової самостійності в межах повноважень, визначених цим та іншими законами [187]. Самостійність передбачає наявність в органів місцевого самоврядування достатніх фінансових ресурсів, які формуються за рахунок

податкових надходжень; право органів місцевого самоврядування вводити чи скасовувати податки, встановлювати податкові ставки, визначати податкову базу, надавати пільги або звільняти від сплати податків фізичних та юридичних осіб; реальну здатність органів місцевого самоврядування розпоряджатися податковими надходженнями відповідно до пріоритетів економічного розвитку регіонів [188, с. 13].

Згідно з п. 10.2 ст. 10 Податкового кодексу України місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок і податок на майно (в частині транспортного податку і плати за землю) та в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, вирішують щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору. Встановлення місцевих податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом, забороняється, а порядок зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України. У пп. 12.2, 12.3 ст. 12 Податкового кодексу України закріплено повноваження Верховної Ради України, Верховної Ради Автономної Республіки Крим та сільських, селищних і міських рад щодо податків та зборів. Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно з законом та перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів. Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). Інакше норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. У разі, якщо місцева рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими, такі податки і збори справляються ДФС України,

відповідно до норм Податкового кодексу України із застосуванням мінімальної ставки місцевих податків і зборів [15]. Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків і зборів визнається у Податковому кодексі України нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками і зборами. Проте, відкритим залишається питання про порядок прийняття та забезпечення виконання місцевою радою рішень у сфері місцевих податків та зборів. Відповідно до положення п. 6 ст. 47 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» контроль за виконанням рішень ради, виконавчого комітету сільської, селищної, міської, районної у місті ради уповноважені здійснювати Постійні комісії за дорученням ради, голови, відповідно заступника голови районної у місті, районної ради чи першого заступника, заступника голови обласної ради, секретаря сільської, селищної, міської ради або за власною ініціативою. Крім того, згідно зі ст. 50 та 55 цього закону секретар сільської, селищної, міської ради, голова районної, обласної, районної у місті ради забезпечують доведення рішень ради до виконавців, організують контроль за їх виконанням [187]. Слід відмітити, що фінансові органи місцевого самоврядування не наділені повноваженнями щодо контролю за стягненням місцевих податків і зборів. Із змісту ст. 41 Податкового кодексу України вбачається, що саме ДФС України є єдиним контролюючим органом у сфері справляння місцевих податків та зборів, а органи місцевого самоврядування таких повноважень позбавлені [15]. Тому фактично Постійні комісії позбавлені права здійснювати контроль за виконанням рішень рад щодо оподаткування місцевими податками і зборами. В. М. Кофлан слушно зазначає, що в такому разі потрібно надати право органам місцевого самоврядування роз'яснювати акти, які вони приймають у сфері оподаткування місцевими податками і зборами, а також акти загальнодержавного законодавства щодо списання та розстрочення податкового боргу з місцевих податків і зборів в цій адміністративно-територіальній одиниці [189, с. 125]. Слід погодитися з

думкою вітчизняних авторів (С. П. Позняков, Н. Г. Фатюха, О. В. Шевченко [190, с. 17; 191, с. 121; 192]) та надати право органам місцевого самоврядування спільно з ДФС України здійснювати контроль за сплатою місцевих податків і зборів.

Враховуючи обсяг повноважень органів місцевого самоврядування щодо оподаткування місцевими податками і зборами акцент у відносинах цих органів з ДФС України, робиться не на контролі, а на співпраці з ними шляхом спільної участі у різних програмах і заходах, та обміну інформацією.

Одним із найбільш поширених шляхів взаємодії є отримання необхідної інформації ДФС України, її систематичне (у деяких випадках одноразове – на основі запиту) надходження від органів місцевого самоврядування. Систематичне інформаційне забезпечення діяльності ДФС України є запорукою ефективності роботи податкових органів. Інформаційне забезпечення в ДФС України має відповідати таким принципам, як достовірність та повнота податкової інформації, контроль за своєчасністю сплати податків, захист від несанкціонованого доступу до інформаційної системи ДФС України, мінімізації помилок щодо надання та отримання податкової інформації [193, с. 144]. Удосконалення інформаційного забезпечення податкових органів передбачається в «Основних напрямках та завданнях Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015 – 2018 роки». Так, відповідно до цього нормативно-правового акта однією зі стратегічних цілей України є формування інформаційного поля про діяльність ДФС України, розвиток наявних і впровадження інноваційних електронних сервісів для громадян та бізнесу, активне співробітництво з податковими та митними службами іноземних держав, міжнародними організаціями, а також застосування провідного міжнародного досвіду, забезпечення комплексної автоматизації ключових процесів у ДФС України, побудова сучасної та динамічної ІТ-функції, забезпечення високого рівня продуктивності, надійності та безпеки інформаційно-телекомунікаційних систем [194].

Для виявлення недоліків під час інформаційної взаємодії між ДФС України та іншими суб'єктами податкових правовідносин у процесі адміністрування місцевих податків і зборів, необхідно розглянути зміст інформаційних відносин, що виникають у зв'язку з цим. На думку В. А. Копилова, інформаційні відносини виникають, розвиваються та припиняються у зв'язку з інформацією, визначають державну політику щодо дотримання і захисту інформаційних прав людини, відображають особливості застосування публічно-правових і цивільно-правових методів правового регулювання [195, с. 98–99]. Отже, інформаційні відносини у сфері діяльності органів ДФС України виникають з приводу інформації [193, с. 146], зокрема, об'єктом інформаційних відносин за участю органів ДФС України є публічна та службова інформація, документовані відомості про податки і збори, відомості про податкові правопорушення. Безпосереднім об'єктом інформаційних відносин є конкретні відомості, що використовуються під час здійснення інформаційної чи іншої діяльності та об'єктивуються в різних формах [196, с. 59]. Накопичення внутрішньої (первинної) і зовнішньої (вторинної) інформації про об'єкти оподаткування та платників податків дає можливість сформувати «податкову історію» платника податків, слугує підставою для прогнозування майбутніх платежів платника податків, визначення ступеня «податкової ризикованості» конкретного суб'єкта [197, с. 168].

В. І. Теремецький справедливо зазначає, що інформаційні правовідносини у сфері діяльності ДФС України можуть виникати, змінюватися і припинятися між структурними підрозділами ДФС України, ДФС України та іншими державними органами, ДФС України та платниками податків, ДФС України та громадськістю, ДФС України та ЗМІ [183, с. 146].

Механізм такого інформаційного обміну реалізовується шляхом надходження інформації до ДФС України, яка її оброблює та формує базу податкових історій платників податків. Так, згідно з пп. 72.1.2.1–72.1.2.6 пп. 72.1.2 п. 72.1 ст. 72 Податкового кодексу України для інформаційно-

аналітичного забезпечення діяльності ДФС України використовується інформація, яка надійшла від органів місцевого самоврядування, зокрема інформація про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами. Зазначена інформація повинна містити, зокрема, вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування (в разі наявності), за якими його можна ідентифікувати; про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків; що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування; про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги; про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності; про експортні та імпорتنі операції платників податків [15]. Порядок подання інформації органам ДФС України, згідно з вимогами Податкового кодексу України, має визначатися Кабінетом Міністрів України. Відповідний документ було прийнято Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1245. Згідно з п. 6 цього Порядку ДПС України разом із суб'єктом владних повноважень має визначати опис податкової інформації, що подається, форму подання податкової інформації (звіт або масив даних), носії податкової інформації (електронні або паперові), режим доступу до податкової інформації (відкритий, конфіденційний, таємний) та орган ДПС, до якого подається податкова інформація [198]. Причому у Податковому кодексі України та у Порядку від 27 грудня 2010 року не визначається питання щодо того, який орган у структурі органів місцевого самоврядування є суб'єктом владних повноважень щодо надання інформації (місцева рада, виконавчий комітет, міський, селищний, сільський голова тощо).

Фінансові правовідносини, у яких беруть участь органи місцевого самоврядування, значно вужчі порівняно з тими, у яких бере участь ДФС України. Здебільшого вони зводяться до бюджетних або є передумовою їх

виникнення. Аналізуючи законодавство про місцеве самоврядування, А. Й. Іванський дійшов висновку, що органи місцевого самоврядування позбавлені можливості створювати компетентні органи щодо фінансового контролю за діяльністю фізичних та юридичних осіб – платників місцевих податків і зборів [199, с. 202].

Підсумовуючи наведене, вбачається, що необхідно створити Єдиний координаційний центр взаємодії Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування. Наприклад, майже 90% платників податків в Німеччині змушені звертатися до податкових консультантів, тому що податкова система складна, не доступна для розуміння, платникам податків не завжди вдається самостійно розібратися з численними змінами податкових законів і, відповідно, правильно заповнити податкову декларацію. Звичайно платники податків сплачують за послуги податкових консультантів відповідні кошти. Хоча така позиція законодавця Німеччини є несправедливою. Оскільки податки і збори надходять в державний і місцеві бюджети, то держава має забезпечити безкоштовне роз'яснення податкового законодавства [200, с. 17].

Як слушно зазначає Б. П. Курашвілі, основою координаційних відносин є спільні інтереси різних ланок публічного управління щодо здійснення управлінського впливу на один і той же об'єкт (коли кожна ланка управляє в характерному для неї аспекті), або на різні об'єкти (коли їх діяльність повинна бути пов'язана між собою) [201, с. 36]. М. В. Пундик координаційні відносини в системі органів публічної влади на місцевому рівні визначає як управлінські відносини, в яких ці органи виступають як партнери. Координація є особливою об'єднуючою формою організації управління. Як функція вона забезпечує певну залежність одних рішень (дій) від інших у процесі функціонування будь-якої організованої системи, а як форма організації управління – створює особливий апарат для досягнення єдиної мети незалежними організаційними системами, узгодження їх діяльності щодо задоволення загальнозначущих інтересів [202, с. 50].

Створення Єдиного координаційного центру взаємодії ДФС України з органами місцевого самоврядування забезпечить систематичну конструктивну співпрацю місцевих органів виконавчої влади й органів місцевого самоврядування, яка необхідна для ефективного вирішення завдань соціально-економічного розвитку та збереження стабільного фінансового забезпечення територіальних громад. Результативна робота Єдиного координаційного центру дасть можливість підвищити ефективність діяльності ДФС України й органів місцевого самоврядування щодо вирішення питань місцевого значення, збільшити рівень податкових надходжень до місцевих бюджетів та довіри жителів територіальних громад до місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування, забезпечити стабільність і прогнозованість суспільно-політичного життя в адміністративно-територіальних утвореннях.

Основними завданнями Єдиного координаційного центру взаємодії ДФС України з органами місцевого самоврядування мають стати: а) формування банку даних інформації щодо платників податків та об'єктів обліку; б) забезпечення конфіденційності інформації в банку даних; в) постійне налагодження взаємозв'язку з іншими державними органами щодо отримання інформації з баз даних цих органів; г) спільні дії органів місцевого самоврядування та ДФС України щодо контролю за сплатою місцевих податків і зборів; д) здійснення консультування тощо.

Окрему увагу слід звернути на повноваження щодо податкового консультування. Позитивним в цьому аспекті є досвід Бельгії, де за ініціативою платника податків, податкові органи допомагають йому визначити перелік податків та інших платежів, які йому необхідно сплачувати. В Україні платник податків зобов'язаний самостійно визначати податки, збори, платежі, які відповідно до законодавства необхідно сплачувати. Це часто призводить до ситуації, коли сумлінному платнику податків призначаються штрафні санкції за несплату податків, які не були визначені ним через необізнаність, а не з метою ухилення від оподаткування,

що є причиною подальшої недовіри до податкових органів [203]. Тому вбачається, що зміст податкового консультування має полягати в: а) наданні фізичним і юридичним особам, незалежно від форм власності та організаційно-правових форм консультацій з питань визначення і реалізації їх прав та обов'язків як платників місцевих податків, застосування законодавства щодо податків, зборів, платежів; б) наданні необхідних рекомендацій стосовно порядку нарахування та сплати місцевих податків, зборів, платежів, застосування пільг відповідно до чинного законодавства, розробки варіантів організації оподаткування стосовно специфіки діяльності юридичних і фізичних осіб; в) інформуванні їх про зміни в законодавстві щодо місцевих податків, зборів, платежів; наданні роз'яснень відносно практичного застосування відповідних законодавчих та нормативно-правових актів; г) сприянні правильному нарахуванню та повній сплаті місцевих податків, зборів, платежів, здійсненні моніторингу змін у відповідному законодавстві; допомозі у веденні податкового обліку та складанні податкової звітності; д) представництві інтересів юридичних і фізичних осіб в органах, що здійснюють контроль за нарахуванням та сплатою податків, зборів, платежів, та судових органах; е) проведенні перевірок податкового обліку платників податків, зборів, платежів щодо відповідності чинному податковому законодавству [204].

У зв'язку зі здійсненням податкової реформи та впровадженням податку на майно, надзвичайно актуальною є проблема інформаційної взаємодії між органами, що беруть участь в його адмініструванні. Від правильного, вчасного та достовірного забезпечення інформацією про об'єкти оподаткування податком на майно ДФС України залежить своєчасність та повнота поповнення місцевого бюджету, правильність сплати податку на майно, своєчасність отримання податкової звітності тощо.

Ураховуючи перелік інформації, необхідної для ефективного адміністрування податку на майно, безпосередніми суб'єктами інформаційної взаємодії при адмініструванні податку на майно є: територіальні управління

ДФС України, сільські, селищні, міські ради, Державний реєстратор речових прав на нерухоме майно, Державний кадастровий реєстратор, місцеві управління земельних ресурсів Держземагентства, регіональні відділення та представництва Фонду державного майна, місцеві управління Міністерства внутрішніх справ, платники податку на майно, громадськість, засоби масової інформації тощо. На сьогодні в Україні не існує підзаконного нормативно-правового акта, який регулює порядок взаємодії між цими органами. Окремі положення містяться в Податковому кодексі України. Так, відповідно до пп. 68.3 та 68.4 ст. 68 Податкового кодексу України органи, що ведуть облік або реєстрацію рухомого майна та інших активів, які є об'єктом оподаткування, зобов'язані повідомляти про власників та/або користувачів такого рухомого майна та інших активів, розміщених на відповідній території, або про транспортні засоби, зареєстровані у цих органах, та їх власників контролюючі органи за своїм місцезнаходженням щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця. Порядок такого повідомлення встановлює Кабінет Міністрів України. Державні органи повинні подавати контролюючим органам іншу інформацію у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими нормативно-правовими актами України [15]. В Україні система державної реєстрації прав на об'єкти нерухомого майна є інституційно роз'єднаною: державна реєстрація новосформованих земельних ділянок здійснюється Державним агентством земельних ресурсів України (Держземагентством), а державна реєстрація прав на землю та інше нерухоме майно – Державною реєстраційною службою України (Укрдержреєстром). Тому результати реєстраційної діяльності цих органів влади фіксуються у різних базах даних. Зокрема, відомості про зареєстровані (сформовані) земельні ділянки фіксуються у Державному земельному кадастрі, а відомості про зареєстровані права на земельну і неземельну нерухомість – у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. Від якісної взаємодії цих органів залежить ефективність та повнота відомостей, що містяться в їх базах даних та передаються до ДФС України. Вбачається за доцільне

зосередити функції реєстрації земельних ділянок та прав на них в управлінні одного органу. Крім того, Кабінету Міністрів України необхідно розробити і затвердити «Порядок взаємодії органів виконавчої влади щодо подання інформації, необхідної для забезпечення повноти обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів пов'язаних з оподаткуванням». Зокрема, слід визначити перелік суб'єктів інформаційної взаємодії, відомостей, які подаються до податкових органів, обов'язкові реквізити документів, що надсилаються у процесі взаємодії. Це забезпечить об'єднання в одному нормативно-правовому акті норм, що регулюють питання взаємодії в частині подання інформації для забезпечення повноти обліку платників податків, об'єктів оподаткування й об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, обчислення і справляння податків та зборів [205, с. 48].

Крім того, існує проблема визначенні об'єкта оподаткування цим податком. Оскільки Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо переведення садових і дачних будинків у жилі будинки та реєстрації в них місця проживання» від 2 вересня 2014 року № 1673-VII були внесені зміни до Житлового кодексу Української РСР, відповідно до яких громадяни мають право на переведення дачних і садових будинків, що відповідають державним будівельним нормам, у жилі будинки в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України [206]. Тоді виникає питання: чи можна вважати в такому випадку жилі будинки житловими будинками в розумінні ст. 4 Податкового кодексу України, що визначає житловий будинок як будівлю капітального типу, споруджену з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначену для постійного у ній проживання [15]? Жилі будинки, відповідно до Житлового кодексу Української РСР, призначаються не тільки для постійного, а й для тимчасового проживання громадян. Так, виникає ситуація коли перевівши у жилий будинок садовий чи дачний, платник податків не зобов'язаний сплачувати податок на цей об'єкт оподаткування, оскільки фактично він може й не бути житловим будинком в розумінні Податкового

кодексу України. Слід зазначити, що рішення про переведення дачних і садових будинків у жилі будинки приймається відповідними органами місцевого самоврядування [207]. Відповідно до Податкового кодексу України органи місцевого самоврядування зобов'язані щомісяця протягом 10 календарних днів місяця, що настає за звітним, надавати контролюючим органам інформацію про об'єкти оподаткування, що надаються та (або) реєструються такими органами, проте в даному випадку вносяться лише зміни в призначення будівлі. Тому для правильного розуміння норм Податкового кодексу України, доцільно внести зміни в деякі його положення, зокрема до інформації, що періодично надається органами місцевого самоврядування контролюючим органам, слід віднести не лише інформацію про об'єкти оподаткування, що надаються та (або) реєструються такими органами, а й іншу інформацію, щодо змін у використанні об'єкта оподаткування. Крім того, законодавцю необхідно внести зміни до Податкового кодексу України, визначивши поняття житлового будинку таким чином: «житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного або тимчасового проживання у ній» [208, с. 77].

Отже, важливо налагодити постійний обмін інформацією не тільки між Держземагенством та Укрдержреєстром, а також з іншими державними органами й органами місцевого самоврядування, оскільки право власності на нерухоме майно та його обтяження виникає з моменту його реєстрації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно, а податок на майно платник податків буде сплачувати, починаючи з місяця, в якому видане свідоцтво, що підтверджує право власності на новостворений об'єкт. У зв'язку з цим, на практиці можуть виникати ситуації коли платники податків навмисно зволікають з уведенням в експлуатацію новостворених об'єктів нерухомості та реєстрацією права власності на них. Тому законодавче врегулювання зазначених питань дозволить створити належні умови для

здійснення органами ДФС України контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотриманням податкового та іншого законодавства [205, с. 48].

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Враховуючи повноваження органів місцевого самоврядування щодо оподаткування місцевими податками та зборами, одним із найбільш поширених шляхів взаємодії є отримання необхідної інформації, її систематичне чи одноразове надходження до ДФС України від органів місцевого самоврядування.

Сьогодні існує потреба в наданні органам місцевого самоврядування спільно з ДФС України права здійснювати контроль за сплатою місцевих податків і зборів, оскільки Постійні комісії місцевих рад, приймаючи рішення щодо місцевих податків і зборів, фактично позбавлені права здійснювати контроль за їх виконанням. Альтернативним варіантом вирішення цього питання може бути надання права органам місцевого самоврядування роз'яснювати акти, які вони приймають у сфері оподаткування місцевими податками та зборами [189, с. 125].

2. Одним із недоліків адміністрування місцевих податків і зборів є недосконалість процесу обміну інформацією між контролюючими органами, органами місцевого самоврядування та платниками податків. Для якісної роботи працівників органів місцевого самоврядування й органів виконавчої влади необхідно створити Єдиний координаційний центр взаємодії ДФС України з органами місцевого самоврядування, на базі якого діятиме інформаційна централізована система, яка дозволить оперативно обмінюватися інформацією. Необхідність запровадження такої системи обумовлена тим, що платники податків змушені неодноразово надавати одну й ту ж інформацію різним органам державної влади та органам місцевого самоврядування, що призводить до невиправданих затрат ресурсів для кожного з суб'єктів взаємодії [208, с. 78].

3. Проблема інформаційної взаємодії між органами місцевого самоврядування і ДФС України є надзвичайно актуальною при адмініструванні податку на майно. Відсутність системності в обліку нерухомості, несвоєчасне внесення змін у документацію єдиного Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та відсутність правових документів на нерухомість призводять до безконтрольності при використанні нерухомості, результатом чого є втрати місцевих бюджетів. Від правильного та вчасного забезпечення інформацією про об'єкти оподаткування податком на майно ДФС України залежить своєчасність та повнота поповнення місцевого бюджету, правильність його нарахування і сплати, своєчасність отримання податкової звітності тощо. Крім того, відповідно до чинного законодавства громадяни мають право на переведення дачних і садових будинків, що відповідають державним будівельним нормам, у жилі будинки в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України. Тому для правильного розуміння норм Податкового кодексу України доцільно внести зміни в деякі його положення, зокрема, до інформації, що періодично надається органами місцевого самоврядування контролюючим органам, слід віднести не лише інформацію про об'єкти оподаткування, що надаються та (або) реєструються такими органами, а й іншу інформацію щодо змін у використанні об'єкта оподаткування. Отже, необхідно внести зміни до Податкового кодексу України, визначивши поняття житлового будинку таким чином: «житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного або тимчасового проживання у ній».

## Висновки до розділу 2

Дослідження особливостей адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні дало змогу зробити низку висновків, зокрема:

1. Розглянуто адміністрування місцевих податків і зборів у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні воно містить усю сукупність процедур зі встановлення, введення в дію, зміни та скасування місцевих податків і зборів, виконання податкового обов'язку платниками податків і зборів, здійснення податкового контролю, застосування заходів із забезпечення їх сплати до місцевого бюджету та заходів державного примусу у разі виявлення правопорушень, а також процедур із розв'язання податкових конфліктів у режимі адміністративного узгодження та в судовому порядку. У вузькому розумінні адміністрування місцевих податків і зборів необхідно зводити виключно до адміністрування процедур їх сплати до місцевого бюджету, оскільки саме на результат їх реалізації націлений весь податковий механізм у державі – фактичне надходження коштів від сплати податків і зборів до бюджетів. Доведено, що органи місцевого самоврядування впливають на оподаткування місцевими податками і зборами, виконуючи функції їх адміністрування на макрорівні.

Проаналізовано ефективність адміністрування місцевих податків і зборів. Визначено основні причини невисокої ефективності адміністрування місцевих податків і зборів – дефіцит податкових надходжень до місцевих бюджетів, можливість вибору платниками податків місця проживання чи зайняття господарською діяльністю, постійні оновлення законодавства, фінансова криза тощо. Встановлено, що особливим критерієм визначення ефективності адміністрування місцевих податків і зборів є міграція населення між адміністративно-територіальними одиницями.

Для підвищення фіскальної ефективності адміністрування місцевих податків і зборів запропоновано зменшити пов'язані з цим видатки місцевих бюджетів, зокрема автоматизувати процес адміністрування місцевих податків і зборів, зменшити кількість державних структур, залучених до процесу адміністрування податків, чисельність їх працівників, посилити боротьбу з корупцією в податкових органах, організувати централізовані call-центри, що матимуть доступ до інформаційної бази, створеної на основі статистичних даних про питання, які найчастіше ставить населення податковим органам.

2. Розглянуто поняття податкової перевірки як способу та форми податкового контролю. Встановлено, що податковою перевіркою є форма здійснення податкового контролю – регламентована податковим законодавством діяльність контролюючих органів, котра складається з комплексу заходів із правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати (перерахування) податків і зборів, платежів платниками загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що проводиться за ініціативою податкового органу або платника податків із можливістю подальшого оскарження її результатів. У свою чергу комплекс заходів, які здійснюються під час проведення податкових перевірок є способом здійснення останніх, що зумовлює поділ податкових перевірок на види.

Досліджено види податкових перевірок, що застосовуються до платників місцевих податків та зборів. Запропоновано розглядати камеральні перевірки як підвид документальної невиїзної перевірки, а документальні планові перевірки здійснювати лише щодо платників податків з середнім та високим ступенем ризику.

Розглянуто окремі аспекти застосовування адміністративної відповідальності за результатами електронної перевірки при виявленні порушень податкового законодавства. Запропоновано застосовувати додаткову підставу звільнення платника податків від адміністративної відповідальності – якщо порушення законодавства виявлені в результаті документальної позапланової невиїзної електронної перевірки.

3. Проаналізовано повноваження органів місцевого самоврядування та ДФС України щодо оподаткування місцевими податками і зборами. Наголошено, що євроінтеграція вимагає від держави розподілу повноважень органів ДФС України та місцевого самоврядування відповідно до законодавства ЄС з метою покращення взаємодії між цими органами.

Встановлено, що органи місцевого самоврядування не наділені повноваженнями щодо контролю за стягненням місцевих податків і зборів та позбавлені права здійснювати контроль за виконанням рішень, що стосуються оподаткування місцевими податками та зборами.

Наголошено, що основним напрямом взаємодії органів місцевого самоврядування з ДФС України є співпраця шляхом спільної участі у різних програмах і заходах та обмін інформацією. Аргументовано необхідність створення Єдиного координаційного центру взаємодії ДФС України з органами місцевого самоврядування, що забезпечить систематичну конструктивну співпрацю місцевих органів виконавчої влади й органів місцевого самоврядування, необхідну для ефективного вирішення завдань соціально-економічного розвитку та збереження стабільного фінансового забезпечення територіальних громад. Основними завданнями Єдиного координаційного центру взаємодії ДФС України з органами місцевого самоврядування має стати: а) формування банку даних інформації щодо платників податків та об'єктів обліку; б) забезпечення конфіденційності інформації в банку даних; в) постійне налагодження взаємозв'язку з іншими державними органами щодо отримання інформації з баз даних цих органів; г) спільні дії органів місцевого самоврядування та ДФС України щодо контролю за сплатою місцевих податків і зборів; д) здійснення консультивання тощо.

## РОЗДІЛ III

### ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

#### **3.1 Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів та можливості його використання в Україні**

На сучасному етапі розвитку місцевого самоврядування розширення повноважень органів місцевого самоврядування – один із найважливіших 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 України. Крім того, узагальнення досягнень держав – членів ЄС у сфері формування та раціонального використання грошових надходжень від місцевих податків і зборів має особливе значення, адже місцеві податки і збори на сьогодні практично не виконують фіскальної та регулюючої функцій.

У розвинених державах – членах ЄС місцеві податки і збори, як правило, мають високу питому вагу в загальній сумі грошових надходжень до місцевих бюджетів. У світовій практиці місцеві податки і збори є основою дохідної частини місцевих бюджетів більшості держав [209, с. 56]. За рахунок місцевих податків і зборів формується 37% муніципальних доходів у Великобританії, 51% – у Данії, 31% – в Іспанії, 46% – у Німеччині, 43% – у Норвегії, 61% – Швеції, 46% – у Швейцарії, 34% – у Фінляндії. Найбільшу кількість місцевих податків запроваджено у Бельгії – понад 100, в Італії – 70, у Франції – близько 50 [208, с. 57]. Наприклад, у Франції комунам дозволено

вводити місцеві податки на прибирання території, на комунікації. Але, на відміну від інших держав – членів ЄС, у Франції найжорсткіша податкова система. Крім того, кожен француз сплачує податок на сім'ю. Причому вигідніше його платити, якщо вийдеш заміж чи одружишся – тоді ставка ділиться на двох. Підакцизними товарами вважаються сірники, цукор і кондитерські вироби. Ці податки також наповнюють місцеві бюджети [210].

У деяких країнах кількість місцевих податків і зборів невелика. Так, у Польщі відповідно до ст. 4 Закону Республіки Польща «Про доходи органів місцевого самоврядування» основними джерелами власних доходів гмін є податок на нерухомість, податок із власників транспортних засобів, податок із цивільно-правових дій, податок на спадщину та дарування, аграрний та лісовий податок, ПДФО; податок із власників собак. Крім того, до місцевих бюджетів зараховуються й доходи від місцевих зборів, частина надходжень із загальнодержавних податків, дотації спеціального та загального призначення [211]. У Великобританії стягується один місцевий податок – на нерухоме майно [212]. Органи місцевого самоврядування всіх держав – членів ЄС, окрім Мальти, мають власні місцеві податки і збори [213].

Сьогодні в державах – членах ЄС сформувалися принципи функціонування інституту місцевих податків і зборів, що передбачають: розподіл податкового тягаря на основі принципу справедливості; врахування вигоди, що платники податків отримують від послуг, які надаються місцевими органами влади та врахування платоспроможності платників податків; транспарентність податкового тягаря для фізичних і юридичних осіб – платників податків, що має сприяти ефективному розподілу ресурсів [214]. Крім того, в багатьох європейських державах органам місцевого самоврядування надано широкі повноваження у сфері оподаткування. Слід відмітити, що податковим законодавством Латвії визначено право органів місцевого самоврядування встановлювати такі місцеві збори: за отримання офіційних документів, складених територіальним органом місцевого самоврядування та їх завірених копій; за організацію

розважальних заходів у публічних місцях; за розміщення реклами, плакатів і оголошень у публічних місцях; за муніципальне обслуговування та розвиток інфраструктури місцевого самоврядування; за в'їзд автомобілів у зони зі спеціальним режимом; за утримання всіх видів тварин; за утримання човнів, катерів і яхт; за використання символіки місцевого самоврядування; за отримання дозволу на будівництво; за торгівлю у публічних місцях; за проживання туристів і відпочиваючих. При цьому органи місцевого самоврядування обов'язково встановлюють правила стягнення місцевих зборів, які надаються до Міністерства охорони навколишнього середовища та регіонального розвитку Латвії та публікуються у вільному доступі. Органи місцевого самоврядування в Естонії мають право на встановлення місцевих податків, при цьому законодавством не визначено їх перелік [150, с. 210]. Утім, різниця між кількістю місцевих податків, які встановлюються органами місцевого самоврядування різних адміністративно-територіальних одиниць, не повинна бути значною, за винятком випадків, коли це пояснюється різним рівнем послуг; невисоким рівнем економічних (мінімальний вплив на економічну структуру території муніципалітету), демографічних (неспричинення міграції жителів) і соціальних (запобігання погіршенню становища соціальних груп) наслідків; певною еластичністю, спрямованою на коригування обсягу податкових надходжень залежно від зміни рівня витрат [214].

Найефективнішими місцевими податками в державах – членах Європейського Союзу слід вважати податки на майно. Серед них найпоширенішими є податки на нерухоме майно, дещо рідше застосовуються місцеві непрямі податки (податок на додану вартість, акцизи тощо). Податки на майно забезпечують бюджети значною кількістю доходів [209, с. 58]. Якщо порівнювати податки на майно з іншими місцевими податками і зборами, то можна виділити такі переваги: забезпечення регулярних надходжень до бюджетів за будь-яких умов; справедливий розподіл податкового тягаря; простота адміністрування; здатність конкурувати з

загальнодержавними податками у частині бази оподаткування та обсягу надходжень до місцевих бюджетів [215, с. 92].

Звертаючись до міжнародного досвіду, потрібно зазначити, що майнові податки, зокрема, на нерухоме майно можуть бути однією з вагомих статей дохідної частини бюджету. Наприклад, питома вага податку на нерухоме майно у власних надходженнях місцевих бюджетів становить більше 10% в Данії, Греції, Люксембурзі, Фінляндії, та близько 50% в Бельгії, Іспанії, Латвії, Литві, Словаччині, Словенії, Польщі [212]. У Великобританії, Естонії та Ірландії податок на нерухоме майно становить майже 100% [209, с. 60].

У Великобританії стягується єдиний податок на майно, що використовується для ведення підприємницької діяльності. Платниками податку є юридичні та фізичні особи, власники або орендарі нерухомості для цілей що не пов'язані з проживанням. Органи місцевого самоврядування мають право стягувати податок на майно, що є основним місцевим податком, та включає плату за земельну ділянку. Податок сплачується щомісячно з огляду на ринкову вартість нерухомості, яка знаходиться у власності або в користуванні платника податку. Розмір податку залежить від категорії нерухомості і прямо пропорційний її вартості [216, с. 316; 212].

У Франції є два майнових податки: податок на майно (забудовані і незабудовані ділянки) та податок на житлову нерухомість, що є різними видами податків і можуть застосовуватися одночасно. Податок на житлову нерухомість – місцевий і сплачується щорічно будь-якою особою, котра проживає в жиллому приміщенні. Обчислюється шляхом множення вартості умовної орендної плати житла, що визначається місцевим земельним реєстром, на коефіцієнт, що встановлюються муніципалітетом з урахуванням пільг, та застосовуються залежно від сімейного чи матеріального становища платника податків.

У Німеччині податок на нерухоме майно вводиться щорічно місцевою владою. Базою оподаткування є податкова вартість майна за загальною

федеральною ставкою, що множиться на місцевий коефіцієнт, який може становити від 280% до 600%.

Нерухоме майно в Данії, що використовується як офіси, готелі, заводи тощо, може обкладатися трьома видами податку на нерухоме майно: муніципальним, окружним і місцевим. Ставка оподаткування становить від 0,6% до 2,4%.

В Іспанії податок на майно стягується щорічно органами місцевого самоврядування. Оподатковувана база – кадастрова вартість, яка переоцінюється кожні 8 років кадастровим управлінням з посиланням на ринкову вартість землі та споруд. У середньому податкові ставки становлять 0,4% для майна, що знаходиться в місті, і 0,3% – у сільській місцевості.

У Швеції податок на майно сплачують власники всіх видів нерухомості, яка може бути використана для проживання, в комерційних і виробничих цілях. Податкова ставка становить 1,3% для орендованих квартир; 1,0% для приміщень, що використовуються з комерційною метою, і 0,5% для промислової власності. Нові житлові приміщення не оподатковуються перші 5 років, а наступні 5 років діє пільгова ставка [212].

У Польщі податок на нерухоме майно є суттєвим джерелом наповнення бюджетів гмін. Зокрема, надходження від нього становлять понад 15% загальних доходів бюджетів гмін чи 45% доходів із власних джерел (без надходжень від субвенцій і розподілу податків). Податок на майно стягується із забудованої нерухомості та незабудованих земельних ділянок (за винятком тих, які використовуються для лісового або сільського господарства, з них стягується окремий сільськогосподарський або лісогосподарський податок). Кожної місцева рада встановлює ставки цього податку, а національним законодавством закріплені лише його максимальні межі. Досвід Польщі демонструє, що застосування податку на майно впливає на рівень валового внутрішнього продукту держави, зокрема щорічно підвищує його приблизно на 1%, та на рівень загальних доходів громади, підвищуючи його на 15% [209, с. 59].

У Болгарії податки на власність забезпечують близько 0,6% формування ВВП (при цьому половина надходжень формується безпосередньо за рахунок податку на нерухоме майно). Податок на нерухоме майно справляється з юридичних та фізичних осіб, ставка для яких однакова. Податок сплачується рівними частинами щоквартально. Базою оподаткування є вартість нерухомого майна, яка визначається співробітниками муніципалітету залежно від типу власності, місця її розташування, структури і амортизації відповідно до положень законодавства. На визначену вартість майна органи місцевого самоврядування встановлюють ставку податку в межах 0,01–0,45% бази оподаткування. При цьому від оподаткування звільняються будівлі категорій суспільного призначення (освітні, культурні заклади, будівлі, що перебувають у власності органів влади тощо), а також застосовується податкова знижка 50% на будівлі, які є основним місцем проживання платника податку. Якщо платник, вносить податок раз на рік в повному обсязі до 31 березня, то отримує знижку в розмірі 5% [217; 150, с. 206].

Щодо ставок податку на майно в інших державах Європи, то варто звернути увагу, що у Естонії, Нідерландах та Словенії мінімальна ставка складає 0,1% від вартості нерухомості. Крім того, за ставкою менше 1% (нижній поріг) податки платять власники в Австрії, Іспанії, Італії, Латвії, Люксембурзі, Португалії, Румунії, Фінляндії та Швеції. За фіксованою ставкою 1% від оціночної вартості сплачують власники житла в Литві. У Бельгії ставка трохи більше 1,25–2,5%. Найвищі ставки в Німеччині та Данії. У цих державах мінімальна ставка податку становить 2,6% від оціночної вартості і досягає 10 і 6,4% відповідно. Наприклад, у Берліні мешканець (власник або орендар) квартири з однією спальнею платить від 200 до 500 євро на рік. Слід зазначити, що в трьох країнах ЄС ставка визначається у розрахунку на один квадратний метр бази оподаткування (Словаччина, Чехія, Польща). Наприклад, у Словаччині ставка становить 0,033 євро за кв.м, в Чехії – від 0,08 до 0,4 євро за кв.м [218]. В Україні ставки податку не мають

перевищувати 3% мінімальної заробітної плати у розрахунку на квадратний метр, що становить близько 1,5 євро за кв.м [15]. Крім того, податок в державах – членах ЄС, як правило, сплачується 1 раз на рік. В Україні фізичні особи – 1 раз на рік, юридичні – щоквартально [219].

При гармонізації податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу, доцільним є запозичення окремих елементів системи оподаткування місцевими податками і зборами. Зокрема, найбільш оптимальним є застосування моделі податку на нерухоме майно, яка діє у Польщі. Для подальшого реформування податкової системи України необхідно врахувати той факт, що в Польщі ставки податку встановлюються диференційовано (при цьому найнижчі для будинків житлового фонду – 0,17 євро за 1 кв. м.). Крім того, в Польщі існує доволі значний перелік пільг, зокрема, для нерухомості з метою проведення статутної діяльності серед дітей і молоді у сфері освіти, виховання, науки і техніки, фізичної культури та спорту, дитячих таборів та баз відпочинку; сільськогосподарських кооперативів (членами яких є люди пенсійного віку, інваліди I та II груп), будівель садово-дачних кооперативів, нерухомості вищих навчальних закладів, публічних та приватних шкіл, інститутів та закладів підвищення кваліфікації викладачів, науково-дослідних організацій, музеїв, національних парків, заповідників. Цей список не є вичерпним, він може доповнюватися шляхом прийняття відповідної резолюції [220].

Отже, практика свідчить, що в більшості держав – членів ЄС ставка податку на майно розраховується на основі кадастрової вартості (зазвичай менше ринкової вартості), податкової вартості, ринкової вартості нерухомого майна. У Великобританії та Північній Ірландії, Франції з основою для обчислення бази податку є орендна вартість оподаткованого об'єкта [221, с. 63]. Реформування податку на майно в Україні має передбачати визначення бази оподаткування залежно від ринкової вартості об'єкта оподаткування (це дозволить зменшити навантаження на заробітну плату і перерозподілити його між різними категоріями платників податку) та

виключення з переліку об'єктів оподаткування допоміжних (нежитлових) приміщень (сараї, хліви, гаражі, літні кухні, майстерні, вбиральні, погребі, навіси тощо) [102].

Позитивний досвід окремих держав щодо справляння податку на нерухоме майно підтверджує існування необхідності проведення в Україні соціально-орієнтованої податкової реформи [206].

Не менш важливим за податки на майно джерелом доходів місцевих бюджетів держав – членів ЄС є податки з прибутку підприємств та доходів фізичних осіб. ПДФО вважається одним із найдосконаліших інструментів фіскального регулювання.

Варто звернути увагу, що в Україні ПДФО є загальнодержавним податком, а порядок, ставки, правила оподаткування цим податком встановлюються виключно на загальнодержавному рівні.

У таких державах Європи як Болгарія, Греція, Естонія, Кіпр, Латвія, Норвегія, Румунія особистий прибутковий податок належить до місцевих податків [222, с. 17], а в Бельгії, Данії, Фінляндії, Швеції та Швейцарії органи місцевого самоврядування самостійно визначають ставки, за якими будуть оподатковуватися доходи громадян [223, с. 68]. Ставка оподаткування ПДФО є важливим елементом цього податку. З точки зору теорії, у світі існує два підходи до оподаткування доходів: 1) плоска шкала оподаткування означає податок, що справляється за єдиною ставкою при будь-якому рівні доходу – єдина ставка прибуткового податку, яка розглядається як альтернатива прогресивному оподаткуванню; 2) прогресивна шкала оподаткування – система оподаткування, що побудована на принципі збільшення податкових ставок залежно від зростання рівня оподаткованого доходу платника податку [21, с. 8]. Плоска шкала оподаткування застосовується в Албанії, Болгарії, Грузія, Естонії, Ісландії, Латвії, Литві, Румунії, Чехії. В інших державах – членах ЄС система оподаткування ПДФО базується на прогресивній шкалі оподаткування [224, с. 658] та коливається в межах від 10% до 47,5%. [219]. Це пов'язано з тим, що у кожній державі різний рівень

доходів і відповідно різний рівень податкового навантаження на заробітну плату. Висока ставка ПДФО застосовується в Бельгії (53,7%), Греції (49%), Данії (52,2%), Італії (47,3%), Нідерландах (52%), Німеччині (45%), Португалії (49%), Франції (45%), Швеції (56,6%) [225; 224, с. 658]. Так, у Німеччині на цей вид податку припадає майже третина всіх податкових надходжень. Діє прогресивна система оподаткування: неоподаткований мінімум доходу на одну людину становить 8,13 тис. євро на рік, а початкова ставка прибуткового податку – 14%. Для платників податків із річним доходом понад 52,88 тис. євро ставка становить 42%. Дохід понад 250,7 тис. євро оподатковується за максимальною ставкою – 45% [224, с. 658]. При стягненні податку враховуються податкові класи і види діяльності. Основою для сплати ПДФО є картка податку на заробітну плату, яка видається зайнятим громадянам на початку кожного року. У картці вказується податковий клас (їх всього 6), число неоподатковуваних податком сум у зв'язку з наявністю дітей, належність до конфесії (для церковного податку) та пільги для інвалідів. Всі інші пільги і знижки вносяться до картки місцевим фінансовим відділом на вимогу платника податків. Застосовується також так звана надбавка солідарності (Solidaritätszuschlag). Платник податків фінансує частиною своїх доходів економічне відродження нових земель, що виникли після об'єднання Німеччини. На даний час дана надбавка становить 7,5% від прибуткового податку. Ця надбавка трохи знижується, якщо у платника податків є діти [226].

У Франції особи з низьким рівнем доходів звільняються від сплати ПДФО, а річні доходи у межах 5 963 євро оподатковуються за ставкою 0%; річні доходи від 5 963 євро до 11 896 євро – за ставкою 5,5%; річні доходи від 11 897 євро до 26 420 євро – за ставкою 14%; доходи у частині від 26 421 євро до 70 830 євро – за ставкою 30%; від 70 831 до 150 000 євро – за ставкою 41%; від 150 001 до 1 000 000 євро – за ставкою 45% [224, с. 658].

ПДФО у Великобританії, як і у Франції, ґрунтується на прогресивній шкалі оподаткування. З 2012 року підвищено рівень неоподаткованого

річного доходу з 8,1 тис. до 9,2 тис. фунтів. Граничну ставку ПДФО для тих, хто заробляє більше 150 тис. фунтів на рік, було знижено з 50 до 45%. У Великобританії одна з найвищих граничних ставок [70]. Особливістю оподаткування доходів громадян у Великобританії є те, що їхні доходи поділяються на певні частки (шедули), які оподатковуються за окремою методикою. Отже, британська система обліку ПДФО характеризується застосуванням прогресивних ставок до доходів за окремими напрямками [29].

База оподаткування ПДФО в державах – членах ЄС різна. Податкова служба Ірландії при визначенні загального річного доходу платника податків ураховує додаткові (понад основну заробітну плату) доходи від премій чи привілеїв. У Данії та Іспанії база оподаткування включає внески за страхування життя. У Бельгії, Великобританії, Голландії, Люксембурзі, Фінляндії, Франції та Швеції обкладаються податком виплати у зв'язку з хворобою, а в Ірландії, Іспанії, Німеччині та Португалії – не обкладаються. У Великобританії, Люксембурзі й Фінляндії допомога з безробіття враховується при визначенні бази оподаткування, натомість в Австрії, Ірландії, Іспанії та Португалії – не враховується. У багатьох державах аліменти на утримання дітей включаються в дохід, що підлягає оподаткуванню, а законодавство Австрії та Німеччини цього не передбачає [221, с. 67].

На думку І. О. Цибалюк, під час здійснення перерозподілу загальнодержавних податків варто зосередити увагу на удосконаленні перерозподілу ПДФО. Науковець вважає за доцільне сформувавши єдиний фонд надходжень ПДФО і перерозподіл його через застосування формульного підходу, який має ґрунтуватися на кількості офіційно зареєстрованих жителів на відповідній території. Такі зміни дозволять встановити більш тісний взаємозв'язок між жителями населених пунктів і відповідними місцевими бюджетами, а також створити стимули для кращого врахування інтересів місцевих жителів при формуванні бюджетів [227, с. 185].

Відповідно до п. 29.2 ст. 29 Бюджетного кодексу України з 1 січня 2015 року зарахування ПДФО до місцевих бюджетів проводиться у розмірі 75%, до бюджету м. Києва – 40%, до державного бюджету 25% та 60% відповідно [70]. Враховуючи високий рівень надходжень цього податку до місцевих бюджетів, та досвід держав – членів ЄС, вбачається доцільним віднести ПДФО до місцевих податків. Слід не погодитися з думкою авторів проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році», котрі пропонують встановити єдину базову ставку ПДФО в розмірі 18%. Утім, заслуговує на увагу пропозиція щодо звільнення від оподаткування сум коштів, наданих платнику податку міжнародною фінансовою організацією у зв'язку зі здійсненням заходів щодо енергоефективності та енергозбереження та звільнення від оподаткування сум, прощених (анульованих) кредитором за кредитами в іноземній валюті, які отримані на придбання єдиного житла (іпотечні кредити) [228]. Вбачається, що прогресивну шкалу оподаткування ПДФО в Україні необхідно застосовуватися з початковою ставкою 10%, що зменшить навантаження на малозабезпечені верстви населення.

Наступну групу податків, що успішно впроваджені в державах – членах ЄС, складають екологічні податки, які не несуть значного фіскального навантаження, але спрямовують природоохоронну політику органів місцевого самоврядування. Екологічні податки покликані стимулювати екологічну поведінку платників податків, сприяти зменшенню навантаження на довкілля та забезпечувати охорону навколишнього середовища [229, с. 27].

Найбільш поширеними серед екологічних податків в державах – членах ЄС є транспортні та енергетичні податки. Так, енергетичні податки складають 72% від загальної кількості екологічних податків в ЄС, а транспортні податки – 23%. Найвища частка податків на споживання енергії спостерігається в Литві, Люксембурзі, Словаччині та Чехії (близько 93% від загального числа

екологічних податків). Найвища частка транспортних податків в Ірландії, Кіпрі та Мальті (близько 50% від загального числа екологічних податків) [230].

У Польщі платники податків сплачують плату за забруднення повітря, води, скидання стічних вод, утилізацію твердих відходів, вирубку лісу, плату за продукцію, що не відповідає екологічним стандартам. Великобританія застосовує збір за паливо, акциз на автомобілі, збори з авіапасажирів, податок на звалища, збір за зміну клімату, податок на будівельні матеріали. У Словенії справляється податок за викиди вуглецю, податок на виробництво електроенергії, податок на транспортні засоби. У Нідерландах діє плата за забруднення води, податок на відходи та їх утилізацію, податок на споживання енергії [226, с. 28]. Екологічні податки є вагомим джерелом наповнення місцевих бюджетів в Бельгії (податок на очищення стічних вод, податок на вивіз сміття, податок на очищення підземних вод) та в Австрії (збір за вивезення відходів, збір за очищення стічних вод, плата за воду, дорожні збори, плата за паркування) [231, с. 28].

Екологічні податки впливають на темпи зростання кількості відходів та збільшення рівня їх переробки. Вперше такі податки було запроваджено в Данії та Нідерландах. На сьогодні вони діють в 19 державах – членах ЄС та виконують основне завдання у сфері поводження з відходами – скорочення їх обсягу й перехід від практики захоронення побутових відходів до їх переробки, вторинне використання або рекуперацію. За винятком деяких регіонів Іспанії побутові відходи входять до об'єкту оподаткування екологічним податком у державах – членах ЄС, в яких запроваджено такий податок. У цих державах, як і в Україні, податок сплачується податковими агентами – спеціалізованими підприємствами, що здійснюють діяльність з видалення та утилізації відходів і мають орендовані або власні звалища (полігони). Кінцеві платники податку – утворювачі відходів, сплачують податок оплачуючи послуги таких підприємств. Частка надходжень від податків на відходи у доходах місцевих бюджетів держав – членів ЄС в

середньому становить 0,049%. Найбільшою ця частка є в Великобританії (0,174), Естонії (0,243), Чехії (0,128), найменшою – в Швеції (0,008) [232, с. 51].

Проблема підвищення адміністративної та фіскальної ефективності справляння екологічних податків є однією з базових у формуванні джерел фінансування природоохоронної сфери загалом та апроксимації до відповідного законодавства ЄС. Зокрема, у цьому сенсі опорою може слугувати узагальнення зарубіжного досвіду. База екологічного оподаткування в державах – членах ОЕСР та ЄС ширша, ніж в Україні, й охоплює як екологодеструктивні чинники, так і товари та послуги, що можуть стати причиною негативного впливу на довкілля і здоров'я людей. За методологією ОЕСР сумарний обсяг екологічних податків визначається без урахування податків за землю та на видобуток нафти і газу. За таких передумов за даними Євростату за 2011 рік частка екологічних податків у загальній сумі доходів держав – членів ЄС становила майже 6,2%, а в абсолютному вимірі досягла 302,9 млрд євро. У державах – членах ОЕСР ця частка ще вища – 7,5% [233, с. 55–56]. В Україні екологічні податки становлять менше 1% від доходів зведеного бюджету, що не відповідає тенденціям держав – членів ЄС та ОЕСР.

Сьогодні вітчизняна система екологічного оподаткування значно відрізняється від європейської як за кількісним, так і за якісним складом. В Україні Податковим кодексом України запроваджено екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів [234, с. 93]. У 2015 році спостерігалася тенденція невиконання планових надходжень екологічного податку до державного та місцевих бюджетів. Так, згідно зі звітністю Казначейства України за січень-жовтень 2015 року до загального фонду державного

бюджету надійшло екологічного податку у сумі 869,3 млн.грн. або 72,6% плану за звітний період (недоотримано 327,4 млн.грн.), до місцевих бюджетів – 1 280,8 тис. грн., або 71,6% запланованого обсягу [235]. Враховуючи, що податкова політика в Україні спрямована на формування дохідної частини місцевих бюджетів за рахунок бюджетних трансфертів, вбачається необхідним 80% екологічного податку (замість 35%) передати до місцевих бюджетів та зараховувати до спеціального фонду місцевих бюджетів, спрямовуючи на заходи, передбачені рішеннями про місцевий бюджет, відповідно до Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища», оскільки негативний вплив здійснюється безпосередньо на території де розташовані об'єкти платників податків.

З огляду на викладене можна зробити такі висновки:

1. Місцеві податки і збори є основою дохідної частини місцевих бюджетів в державах – членах ЄС. До місцевих податків і зборів у цих державах відносять податок на сім'ю, акциз на сірники, цукор і кондитерські вироби, податок на нерухомість, податок із власників транспортних засобів, податок із цивільно-правових дій, податок на спадщину та дарування, аграрний та лісовий податок, ПДФО; податок із власників собак тощо. Найпоширенішими місцевими податками в державах – членах Європейського Союзу є податки на майно (Бельгія, Іспанія, Латвія, Литва, Польща, Словаччина, Словенія), зокрема, податок на нерухоме майно, що ґрунтується на таких принципах: ставка податку на нерухоме майно розраховується на основі кадастрової вартості (зазвичай менше ринкової вартості), податкової або ринкової вартості нерухомого майна з використанням спеціально розроблених методів розрахунку вартості об'єктів для цілей оподаткування, та є деференційованими; пільги надаються за категоріями платників податків або з урахуванням виду об'єкта оподаткування; грошові надходження від сплати податку на майно спрямовуються на розвиток регіонів.

2. Наголошено, що, при гармонізації податкового законодавства України із законодавством Європейського Союзу, доцільним є запозичення

окремих елементів системи оподаткування місцевими податками і зборами. Зокрема, найбільш оптимальним є застосування моделі податку на нерухоме майно, яка діє у Польщі. Вбачається можливим віднести ПДФО в Україні до місцевих податків та застосувати прогресивну шкалу оподаткування ПДФО з початкової ставки 10%, що зменшить навантаження на малозабезпечені верстви населення.

3. Майже у всіх державах – членах ЄС встановлено екологічні податки. У більшості держав – членів ЄС частина екологічних податків є місцевими податками чи зборами (за забруднення повітря, води, скидання стічних вод, утилізацію твердих відходів, вирубку лісу, плата за продукцію, що не відповідає екологічним стандартам – у Польщі; збір за паливо, акциз на автомобілі, збори з авіапасажирів, податок на звалища, збір за зміну клімату, податок на будівельні матеріали – у Великобританії; податок за викиди вуглецю, податок на виробництво електроенергії, податок на транспортні засоби – у Словенії; плата за забруднення води, податок на відходи та їх утилізацію, податок на споживання енергії – у Нідерландах).

В Україні екологічні податки становлять незначну частину доходів зведеного бюджету, що не відповідає практиці держав – членів ЄС, тому проблема підвищення адміністративної та фіскальної ефективності справляння екологічних податків є однією з базових у формуванні джерел фінансування природоохоронної сфери загалом та апроксимації до відповідного законодавства ЄС. Сьогодні з урахуванням європейського досвіду вбачається необхідним 80% екологічного податку (замість 35%) передати до місцевих бюджетів та зараховувати до спеціального фонду місцевих бюджетів, спрямовуючи на заходи, передбачені рішеннями про місцевий бюджет, відповідно до Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища», оскільки негативний вплив здійснюється безпосередньо на території де розташовані об'єкти платників податків.

### 3.2 Гармонізація адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні з правом Європейського Союзу

Подальший розвиток України пов'язується з процесами євроінтеграції та передбачає зміни в національній економіці, правовій політиці та організації влади. У свою чергу «інтеграція» як соціальна категорія є процесом встановлення тісних зв'язків між об'єктами, окремими регіонами, державами, континентами. Тобто інтеграційні процеси тягнуть за собою становлення певної нової цілісності. Збереженню ж окремих самобутніх традицій та особливостей розвитку сприяють кордони між державами, які по суті не лише розділяють їх між собою, але й утворюють штучні перепони економічної, соціальної, правової інтеграції [236, с. 73]. В період євроінтеграції політика України щодо місцевих бюджетів передбачає:

- 1) удосконалення нормативно-правового забезпечення органів місцевого самоврядування;
- 2) підвищення ефективності управління місцевими бюджетами шляхом запровадження стандартів соціального регулювання;
- 3) подальше залучення інвестицій, що є основою збільшення надходжень місцевих податків і зборів до бюджетів;
- 4) запровадження механізму перерахування субвенції з державного бюджету до місцевих на виплату допомоги сім'ям, що постраждали внаслідок здійснення антитерористичної операції в Україні, інвалідам з дитинства, дітям-інвалідам шляхом застосування нормативів відрахувань від доходів загального фонду Державного бюджету України, що надійшли на аналітичні рахунки обліку доходів Державного бюджету України на відповідній території;
- 5) створення фондів регіонального розвитку тощо [71, с. 181].

У процесі еволюції в державах – членах ЄС утворилися усталені спільні традиції, які знайшли відображення в ряді міжнародних правових актів. Такі

традиції були прийняті й окремими державами, що перебувають на етапі становлення, зокрема й Україною [233, с. 73]. 16 вересня 2014 року Верховна Рада України та Європейський Парламент ратифікували «Угоду про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони» (далі – Угода) [237]. Підписання Угоди є важливою подією для нашої держави в економічному, гуманітарному, політичному та інших аспектах. Зазначимо, що Угода між Україною та ЄС є складним за своїм змістом та великим за обсягом документом, відтак потребує глибокого і системного аналізу. ЄС являє собою інтегроване наднаціональне утворення, яке формує спільну для держав-учасниць політику, основні правові принципи, механізми безпеки тощо, при цьому не позбавляючи їх можливості здійснювати власну політику, мати власне законодавство, встановлювати і реалізовувати міжнародні зв'язки з іншими державами. Водночас, на основі установчих документів ЄС, договорів ЄС, інших актів ЄС встановлюється «простір» для взаємоузгоджених, спільних дій. Саме в цьому сегменті діють загальні для всіх держав-учасниць правила та принципи. Вказана Угода передбачає новий формат побудови відносин між Україною та ЄС на принципах політичної асоціації та економічної інтеграції, є базовим орієнтиром послідовних соціально-економічних реформ в Україні, створює передумови для гармонізації українського законодавства з правом ЄС. Крім того, в Законі України «Про засади внутрішньої та зовнішньої політики» від 1 липня 2010 року першочерговим завданням для нашої держави визначено дотримання курсу на вступ до ЄС [238]. Україна є активним учасником європейських та міжнародних інтеграційних об'єднань, тому, з одного боку, вона заінтересована, а з другого боку, повинна дотримуватися загальних тенденцій зближення податкового законодавства як учасник СОТ, як член МВФ, як суб'єкт що діє в рамках універсальних міжнародних конвенцій щодо запобігання легалізації (відмивання) незаконно отриманих доходів, контролю за міжнародними офшорними фінансовими

центрами, нагляду за міжнародною банківською діяльністю, протидії тероризму та корупції [239, с. 20].

Підписуючи Угоду про асоціацію з ЄС, Україна підтвердила намір стати учасником цього інтеграційного об'єднання. У зв'язку з цим, основним завданням для України є адаптація українського законодавства до законодавства ЄС у тих сферах, напрямках та в обсязі, які передбачені Угодою про асоціацію.

Забезпечення оптимальної фіскальної політики в умовах євроінтеграції, насамперед, передбачає гармонізацію чинного податкового законодавства до європейських та міжнародних стандартів, створення уніфікованого правового середовища для всіх суб'єктів ринкових відносин, використання досвіду розвинених європейських держав з метою вдосконалення податкової системи України. Гармонізація вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС є необхідною умовою забезпечення ефективності економіки сучасної правової і демократичної держави та потребує особливої уваги у зв'язку зі зростанням впливу права ЄС у світі, а також відсутністю спільного розуміння базових понять, що стосуються гармонізації. На сьогодні вітчизняне законодавство яке регулює місцеві податки і збори містить нечіткі формулювання, що сприяє виникненню питань під час їх тлумачення та застосування.

Приведення законодавства України відповідно до законодавства ЄС чи іншого інтеграційного об'єднання по-різному визначається як в нормативних актах України, так і в дослідженнях науковців. В Угоді, як і в інших міжнародних угодах з ЄС, не міститься визначення терміна «гармонізація», незважаючи на те, що воно зустрічається в багатьох статтях тексту Угоди (ст. 267, 347, 352, 368, 405 та ін.). Крім того, це стосується і інших традиційних для права ЄС термінів, якими оперує Угода, зокрема «зближення» (Преамбула, ст. 56, 337, 352, 403, 431 і т. д.), «наближення» (ст. 64, 256), «адаптація» (ст. 14, 152, 153 та ін.), «апроксимація» (ст. 322), «конвергенція» (ст. 4,7) тощо [237]. Така обставина зумовлює необхідність

з'ясування відмінностей у визначенні зазначених термінів, а також місця серед них «гармонізації» як явища дійсності.

Термін «гармонізація» у Великому тлумачному словнику української мови визначається як приведення в стан відповідності, злагоженості. Словник окремо розкриває зміст гармонізації податків. Під гармонізацією податків розуміється координація податкових систем і податкової політики [12, с. 223]. У словнику-довіднику ЄС гармонізація тлумачиться як процес координації національної політики та стандартів різних держав [240, с. 19]. Варто зауважити, що в словниках юридичних термінів також відсутнє визначення гармонізації, проте воно міститься в деяких нормативно-правових актах. Так, відповідно до Наказу Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування відповідно до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ» від 4 жовтня 2004 року № 578, гармонізація – це процес коригування законодавства держав – членів ЄС на підставі правових актів ЄС, зокрема директив, які мають обов'язкову силу для держав – членів ЄС та вимагають від цих держав привести їх внутрішнє законодавство відповідно до положень директив [241]. Л. Д. Тимченко [242, с. 75] та М. Н. Марченко [243, с. 184] під гармонізацією розуміють узгодження загальних підходів, концепцій розвитку національних законодавств, форму здійснення правового розвитку держави. На думку С. К. Дударя, гармонізація – це процес узгодженості та збалансованості правових систем у межах відповідного правового простору [244, с. 16]. Тому йдеться про гармонізацію правових систем держав. У цьому контексті гармонізація тотожна поняттю «зближення». Ю. О. Тихомиров зазначає, що зближення – це загальний курс держав на визначення загальних напрямів узгодженого розвитку національних законодавств, на подолання правових розходжень і розробку загальних правових рішень [245, с. 75]. В Угоді поняття зближення вживається в контексті «зближення сторін», «зближення позицій»,

«зближення регулювання», «зближення політик», тобто передбачає як односторонні, так і двосторонні дії зацікавлених сторін. Ось чому слід вважати, що гармонізація у широкому розумінні (зближення) здійснюється за допомогою широкого спектра заходів: 1) співробітництва (наприклад, укладення міжнародних договорів, визначення критеріїв гармонізації в різних сферах інтеграційної взаємодії); 2) діяльності зі здійснення перекладу та опрацювання відповідних нормативно-правових актів (наприклад директив, регламентів ЄС) з метою їх практичного використання; 3) моніторингу законодавства шляхом організації навчальних візитів до окремих держав; 4) узгодження загальних підходів концепцій розвитку національних законодавств; 5) створення загальних правових принципів і розробки та прийняття нових нормативно-правових актів; 6) координації або наближення окремих правових положень різних правових систем що досягається шляхом усунення основних суперечностей і відмінностей принаймні мінімальних загальних вимог і стандартів; 7) стандартизації тощо [246, с. 12].

Отже, у науковій літературі цей термін розглядається у широкому та вузькому розумінні. Більшість вітчизняних науковців застосовують термін «гармонізація» у широкому розумінні, як узагальнюючий. Гармонізація у широкому розумінні передбачає зближення правових систем, процес узгодження та прийняття єдиних принципів, положень нормативних актів. Цей процес може відбуватися у формі імплементації положень, стандартизації норм тощо [247, с. 13].

Слід зауважити, що на думку А. В. Міщенко, здійснити гармонізацію правових систем неможливо, гармонізувати можна не правову систему а лише законодавство [248, с. 69]. Науковець не поділяє думку щодо розуміння цього терміна у широкому значенні та розглядає його лише у вузькому, ототожнюючи з гармонізацією законодавства. С. Л. Лондар зазначає, що оскільки немає повністю ідентичних держав, то до запровадження європейського досвіду у сфері місцевого самоврядування під час інтеграції України до Європейського Союзу, слід підходити вибірково, не копіюючи їх

правову систему в повному обсязі, а використовуючи лише основні засади, принципи, фактори, практичні заходи, адаптовуючи їх до конкретних умов, що діють в Україні [70, с. 196].

У ст. 405 Угоди зазначається, що Сторони підтримують поступове зближення та гармонізацію з відповідним правом і регуляторними стандартами ЄС [237]. Отже, термін «зближення» розмежовується від «гармонізації», а тому вбачається, що остання в контексті цієї статті вживається у вузькому значенні та тотожне поняттю «адаптація», оскільки передбачає розробку і прийняття нових нормативно-правових актів або внесення змін у чинне законодавство відповідними державними органами, з метою подолання існуючих колізій між національним та міжнародним правом або правом міжнародних організацій чи їх об'єднань шляхом застосування відповідних процедур [246, с. 12]. У словнику іншомовних слів термін «адаптація» (лат. *adapto* – пристосовую) тлумачиться як процес пристосування до умов, які змінюються [249, с. 24]. У міжнародному праві адаптація є процесом приведення національного законодавства до норм і стандартів міжнародного права шляхом удосконалення національного законодавства (внесення змін і доповнень, прийняття нових нормативно-правових актів), укладання або приєднання до міжнародних договорів [250, с. 338–339].

Терміни «гармонізація законодавства», «адаптація», «наближення законодавства», які неодноразово застосовуються в Угоді, позначають односторонні дії з боку України щодо приведення положень її законодавства відповідно до законодавства ЄС. Тому односторонність процесу робить некоректним вживання в цьому контексті терміна «зближення», семантика якого вказує на одночасне взаємоузгодження нормативно-правових актів двох або більше держав, а отже гармонізацію в широкому розумінні [251, с. 56].

Отже, гармонізацію слід розглядати у широкому та вузькому розумінні – як гармонізацію правових систем та як гармонізацію законодавства. Гармонізація місцевих податків і зборів – це процес дотримання загальних

підходів до оподаткування місцевими податками і зборами на певному етапі інтеграційної взаємодії держав, що включає зближення їх правових систем, координацію податкової політики та адаптацію законодавства, яке регулює основні елементи місцевих податків і зборів. У вузькому розумінні гармонізація місцевих податків і зборів стосується ставок оподаткування, податкової бази тощо, а в ширшому – основних засад податкової системи [252, р. 8]. Щодо таких понять як стандартизація, уніфікація, апроксимація законодавства, імплементація, транспозиція, то вони є формами здійснення гармонізації та співвідносяться як загальне і спеціальне. Тобто зазначені поняття передбачають процеси, які мають на меті досягнення гармонізації з правом ЄС (додаток Б).

Гармонізація податкових систем держав – членів ЄС – це один з важливих елементів фіскальної конвергенції (поруч з вимогами щодо обмеження дефіциту бюджету, державного боргу та узгодження структури доходів і видатків). Податкова конвергенція передбачає розробку і впровадження механізмів та інструментів фіскального регулювання на всіх наявних в інтеграційному угрупованні ієрархічних рівнях. Процес конвергенції спрямований на зближення податкових систем держав, які мають різний рівень політичного й соціально-культурного розвитку, відтворення основних принципів і властивостей однієї правової системи в іншій [253, с. 139]. Втілення механізму гармонізації податкового законодавства надає можливість для дії норм права ЄС в рамках вітчизняного правопорядку, незважаючи на те, що приймати основні рішення, які спрямовують податкову політику держав, мають право лише їх уряди. Отже, враховуються особливості правових систем, оскільки відсутній обов'язок приймати абсолютно тотожні положення і норми. Кожна держава користується суверенним правом самостійно визначати структуру, механізми обчислення та стягнення податків на її території. Однак неузгоджені дії держав при встановленні податків призводять до існування відмінностей між

державами на рівні податкового навантаження, якому піддаються платники податків, що здійснюють економічну діяльність на їх території [254, с. 143].

Дослідивши Угоду, слід відмітити, що реалізація процесу гармонізації податкового законодавства України з правом ЄС має свої особливості, зумовлені межами співробітництва сторін. Оскільки практика організації місцевого оподаткування в державах – членах ЄС є різною, то складно визначити межі здійснення гармонізації у цій сфері. Тому Угода не встановлює чітких вимог щодо переліку, ставок чи баз податків, що необхідно справляти на території України. У зв'язку з цим варто виокремити шляхи здійснення гармонізації місцевих податків і зборів в Україні відповідно до законодавства ЄС:

1. Імплементация принципів належного управління у сфері оподаткування. Стаття 349 Угоди називає лише принципи належного управління у сфері оподаткування, яких дотримуються держави – члени на рівні ЄС, а саме принципи прозорості, обміну інформацією, добросовісної податкової конкуренції. Зазначається, що з метою ефективної імплементации зазначених принципів Сторони покращують міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, сприяють збору законних податкових надходжень [237]. На жаль, перелічивши принципи, яких необхідно дотримуватися у відносинах між собою, Сторони не зазначили принципів на яких повинна базуватися податкова система держав – членів. Крім того, для неухильного дотримання названих в угоді принципів існує необхідність їх тлумачення. Так, принцип прозорості (англ. – transparency) розвинувся під впливом Скандинавських принципів належного урядування, запозичений зі вступом до ЄС Швеції та Фінляндії у середині 1990-х років. В європейському праві він переважно вживається щодо доступу до офіційних документів, котрі містять у собі прийняті рішення [255, с. 130]. Вбачається, що принцип прозорості стосується рішень у сфері оподаткування, які в рамках ЄС та України мають прийматися максимально відкрито, з дотриманням всіх належних процедур, і бути наближеними до громадян.

Принцип обміну інформацією базується на Єдиних стандартах обміну податковою інформацією (Common Reporting Standard, скорочено – CRS), розроблених Організацією економічного співробітництва та розвитку. Згідно з CRS податкові органи отримують інформацію від банків та інших фінансових установ, а потім автоматично діляться нею з податковими органами інших держав. У майбутньому майже вся інформація, що стосується того чи іншого банківського рахунку, буде повідомлятися податковому органу держави, резидентом якої є власник рахунку, зокрема його ім'я, баланс рахунку, розміри процентних і дивідендних доходів, а також доходів з капіталу [256]. Україна є учасником Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах 1988 року, яка передбачає три режими обміну інформацією: за запитом, автоматичний та спонтанний. Положення про обмін інформацією містяться в усіх без винятку договорах України про уникнення подвійного оподаткування. В 2013 Україна стала 121 членом Глобального форуму – найбільшої у світі організації з обміну податковою інформацією між компетентними службами держав – членів. Держава, що приєднується до цієї організації, бере на себе зобов'язання зі впровадження відповідних стандартів прозорості, автоматичного обміну інформацією з іншими учасниками Глобального форуму [257]. Міжнародний обмін податковою інформацією передбачає встановлення фактів, до яких повинні застосовуватися положення конвенцій у сфері оподаткування та надання допомоги однією з договірних сторін іншій щодо адміністрування або виконання внутрішнього податкового законодавства. З цією метою необхідно сформувати глобальну систему автоматичного обміну податковою інформацією.

Згідно з принципом добросовісної податкової конкуренції необхідно мінімізувати вплив податкової системи одного державного утворення на інші, тобто не допускати неузгодженого встановлення податків, використання низьких ефективних податкових ставок, зменшення податкового навантаження з метою підвищення конкурентоспроможності національного

бізнесу [258, с. 97]. Наявність податкових систем з незначними ставками податків змушує уряди інших держав скорочувати ставки податків, що встановлені на їхніх територіях. У теорії оподаткування така політика одержала назву «гонка поступок» (англ. «race to bottom») [156, с. 50]. Тому Україні необхідно домовитися про єдині міжнародні стандарти зарди справедливої міжнародної податкової конкуренції.

Окрім принципів належного управління у сфері оподаткування, гармонізація місцевих податків і зборів в Україні передбачає узгодження загальних підходів до розробки податкової політики, ефективного інституційного забезпечення, дотримання спільних принципів побудови податкових систем та забезпечення їх виконання. До таких принципів, зокрема, слід віднести: відсутність суперечностей у законодавстві; стабільність (правила оподаткування не повинні постійно змінюватися, оскільки це сприятиме додатковим ресурсним затратам платників податків); гнучкість (можливість податкової системи ефективно збільшити податкові надходження у разі настання кризової ситуації); пропорційність (врахування індивідуальної платоспроможності платників); загальність (всі особи, що підлягають оподаткуванню, зобов'язані сплачувати податки); справедливість (однакові вимоги для осіб, що знаходяться у рівних щодо оподаткування умовах); мінімізація адміністративних витрат при стягненні податків (видатки держави на адміністрування податкової системи та витрати платника, пов'язані з обліком і сплатою податків, повинні бути мінімальними) [246, с. 15].

2. Гармонізація оподаткування місцевими податками та зборами шляхом збільшення надходжень від прямих податків до місцевих бюджетів, оскільки застосування прямого оподаткування є одним із основних шляхів податкової реформи у державах, що планують набути членства в ЄС. На жаль, у сфері гармонізації системи прямого оподаткування інституції ЄС ще не досягли значних успіхів. Мета податкової політики ЄС у галузі прямих податків – створити у межах спільного ринку для платників податків держав –

членів ЄС такі правові умови, що відповідали б аналогічним умовам внутрішнього ринку цих держав. Однією зі складових цієї політики є визначення податкових правил, які повинні бути нейтральними з погляду конкуренції в ЄС і водночас підвищувати конкурентоспроможність європейських компаній на міжнародному рівні [251, с. 8]. Слід відмітити, що однією з найважливіших реформаторських новацій в Україні є запровадження місцевого податку на майно, який став важливою частиною податкових систем держав – членів ЄС та об'єднав такі податки як податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плату за землю. Цей податок має вагомим значення як для підвищення рівня податкових надходжень до бюджетів, так і при формуванні цін на нерухоме майно. Разом з тим, податок недоопрацьований та соціально несправедливий. Податок на нерухоме майно наразі залишається лише гіпотетичним джерелом поповнення доходів місцевих бюджетів, хоча він ефективно функціонує в інших державах. Незважаючи на те, що у 2015 році скорочено кількість місцевих податків та зборів, всі вони фактично діють і досі, оскільки відбулося групування деяких податків. Так, наприклад, туристичний збір є об'єднанням готельного (справлявся до 1 січня 2004 р.) та курортного зборів, а у зборі за місця для паркування транспортних засобів змінено елементи оподаткування. За даними опитування Європейської Бізнес Асоціації 61% респондентів не вважають, що таке скорочення зменшить фіскальне навантаження [259].

3. Враховуючи те, що забезпечити абсолютну ідентичність переліку податків і зборів у різних державах неможливо (наприклад, через відсутність на деяких територіях об'єктів оподаткування тим чи іншим податком), варто звернути увагу на застосування загальних підходів щодо адміністрування місцевих податків і зборів. Національні податкові системи часто є неспівставними з точки зору організації взаємодії між платниками і податковими органами щодо таких важливих проблем як порядок обчислення та погашення податкового зобов'язання, порядок декларування,

відповідальність платника, механізм оскарження рішень податкових органів, механізм застосування непрямих методів обчислення податкових зобов'язань тощо [260, с. 15]. Проте на шляху до застосування єдиних концептуальних підходів до ідеології та процедур податкового адміністрування можливим є створення інтегрованої інтернет-системи, що дозволить запровадити електронне декларування і сплату загальнодержавних та місцевих податків і зборів у зручний час (24 години на добу) й у зручному місці. Наприклад, саме така система успішно реалізована в Ірландії [261]. Упровадження електронного уряду є одним із головних напрямів розвитку податкової системи більшості держав ЄС, що проводять політику модернізації державних органів. У 2003 році в ЄС розроблено план досліджень у сфері електронного уряду, де все базується на двох основних проблемах: покращенні урядових послуг для громадян і бізнесу та організаційної трансформації. Тобто основні пріоритети – електронне урядування та організаційні зміни в принципах роботи політичних інститутів держави [262, с. 330].

На думку Л. О. Матвейчук, електронне оподаткування є складною системою, в якій усі процеси оподаткування автоматизовані. До загальної системи електронного оподаткування належить: електронна інформаційна взаємодія державних податкових органів і платників податків із використанням електронного документообігу та цифрового підпису, електронна реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності, електронна ідентифікація платників податків, електронні податкові сервіси (електронний кабінет платника податків), автоматизація процесів адміністрування податків і зборів (електронне відшкодування ПДВ), електронна звітність, електронний аудит, електронна комерція, електронна освіта фахівців ДФС України, електронна система звернень громадян, автоматизація управлінських процесів органів ДФС України, міжнародне співробітництво у сфері інформаційного суспільства та електронного оподаткування, автоматизована інформаційна взаємодія електронних інформаційних систем та баз даних

державних органів, інформаційно-аналітична система ДФС України; єдина інформаційно-комунікаційна платформа органів державної влади, безпека інформації відповідно до вимог законодавства про захист інформації та персональних даних [263, с. 199].

Одним із напрямів модернізації інформаційної системи органів ДФС України стало запровадження нового електронного сервісу з надання електронних послуг платникам податків із використанням Інтернет-середовища та єдиного веб-порталу ДФС України – персонального Електронного кабінету платника податків. Це дозволило розширити спектр послуг для платників, суттєво скоротити час на подання звітності. Електронний кабінет – це індивідуальний податковий календар платника з вичерпною інформацією про види та строки подання податкової звітності, сплати платежів, автоматичне нагадування про наближення строків сплати тощо [257, с. 331]. Слід зазначити, що на сьогодні електронний кабінет платника податків в Україні доступний лише для платників податків – юридичних осіб. Оскільки більшість платників місцевих податків та зборів – це фізичні особи, що не завжди компетентні в питаннях оподаткування, то важливим є налагодження інформаційної взаємодії ДФС України з цими платниками за допомогою електронних систем. Наприклад, відповідно до пп. 266.7.3. п. 266.7 ст. 266 Податкового кодексу України платники податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки мають право звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за місцем проживання (реєстрації) для проведення звірки даних щодо: об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, зокрема їх часток, що перебувають у власності платника податку; розміру загальної площі об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності платника податку; права на користування пільгою зі сплати податку; розміру ставки податку; нарахованої суми податку [15]. Можливість попередньої звірки за допомогою електронного кабінету платника податків дозволить зекономити час на адміністрування податку, кожен матиме змогу в електронному режимі

уточнити дані щодо об'єкта оподаткування без звернення з письмовою заявою. Здійснення такої взаємодії передбачає створення в державних органах спеціальних підрозділів, відповідальних за ведення постійного діалогу з платниками податків.

Щодо взаємодії між державою та платниками податків в ЄС, то заслуговує на увагу довід Франції та Естонії. Так, у Франції платники податків через Інтернет мають можливість порахувати свої податки як за поточний звітний рік, так і за наступний. Крім того, можна дізнатися стан свого податкового рахунку за останні три роки, стан платежів, реєстр термінів сплати. Також заповнити декларації, автоматично їх порахувати, відправити та отримати повідомлення про оплату [261, с. 330]. В Естонії юридичні особи практично 100% звітності подають через Інтернет. До того ж і юридичні особи віддають перевагу саме такому каналу зв'язку з податковою службою. Результати нещодавньої кампанії декларування засвідчили, що 93% громадян Естонії подали декларації електронною поштою [264]. Отже, необхідність у модернізації ДФС України зумовлена євроінтеграційною стратегією розвитку України, яка передбачає демократизацію діяльності, підвищення ефективності ДФС України, запровадження нових підходів, спрямованих на спрощення системи адміністрування податків, раціоналізацію та комп'ютеризацію процесів оподаткування, втілення нового стилю роботи з платниками податків, формування демократичних стандартів професійної діяльності тощо.

4. Ще одним шляхом гармонізації варто назвати здійснення заходів фіскальної децентралізації. Оскільки податкова система України включає загальнодержавні та місцеві податки, збори, платежі, то доцільно виокремити основну причину уповільнення процесу гармонізації на місцевому рівні – неефективний механізм розподілу податкових надходжень між центральним і місцевими бюджетами. Централізація всіх податкових надходжень зумовлює дискримінацію областей і не сприяє використанню коштів бюджету в необхідних галузях. Тому фіскальна децентралізація – основний принцип

відповідно до якого формується податкова політика у державах – членах ЄС. В основу розбудови системи місцевого самоврядування в державах – членах ЄС покладені стандарти розвитку до яких слід віднести: самостійність вирішення населенням усіх питань місцевого значення, організаційну відокремленість місцевого самоврядування в системі управління суспільством та державою, багатоманітність організаційних форм здійснення місцевого самоврядування, співрозмірність повноважень місцевого самоврядування матеріально-фінансовим ресурсам тощо [265].

У вітчизняній юридичній літературі існує наукова позиція про необхідність надання органам місцевого самоврядування права встановлювати місцеві податки і збори, які можуть бути ефективними в межах підконтрольних їм територій. Так, О. М. Піхоцька аргументує таку позицію тим, що в різних місцевостях є об'єкти оподаткування характерні лише цим для цих територіям, за рахунок яких можна відчутно поповнити доходи місцевих бюджетів, та в подальшому спрямувати додаткові кошти на вирішення економічних і соціальних проблем регіонів [266, с. 47]. Проте Т. В. Белінська вважає, що за умов значного податкового тягаря й, відповідно, гострого дефіциту фінансових ресурсів надання місцевій владі такої самостійності у сфері місцевого оподаткування може мати непередбачувані наслідки [267]. Цю дискусію можливо розв'язати надавши органам місцевого самоврядування можливість встановлювати власні податки і збори, відповідно до особливостей регіону. Крім того, введений Податковим кодексом України туристичний збір не доцільно застосовувати у всіх регіонах України, оскільки значна частина територій нашої держави не користуються попитом серед туристів, а тому з урахуванням витрат на адміністрування цього збору формування доходної бази місцевих бюджетів у деяких районах України за рахунок туристичного збору є не ефективним.

Отже, збільшення дохідних джерел місцевих бюджетів за рахунок розширення переліку об'єктів оподаткування та збільшення бази оподаткування, зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування,

потребують внесення змін до Податкового кодексу України. Запропоновані заходи вдосконалення адміністрування місцевих податків і зборів сприятимуть підвищенню ефективності їх адміністрування, забезпечать якісний облік об'єктів оподаткування, своєчасне виконання вимог законодавства щодо сплати місцевих податків і зборів.

З огляду на викладене можна зробити такі висновки:

1. Термін «гармонізація» розглядається в широкому й вузькому розумінні (як гармонізація правових систем та як гармонізація законодавства). У вузькому розумінні гармонізація місцевих податків і зборів стосується ставок оподаткування, податкової бази тощо, а в ширшому – основних засад податкової системи. Такі поняття як стандартизація, уніфікація, апроксимація законодавства, імплементація, транспозиція є формами здійснення гармонізації та співвідносяться з нею як загальне та спеціальне. Тобто зазначені поняття передбачають процеси, метою яких є досягнення гармонізації з правом ЄС.

2. Реалізація процесу гармонізації місцевих податків і зборів в Україні з правом ЄС має свої особливості, зумовлені ступенем співробітництва сторін. Основними шляхами гармонізації адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні з правом Європейського Союзу є: імплементація принципів належного управління у сфері оподаткування, яких дотримуються держави – члени ЄС, збільшення надходжень від прямих податків до місцевих бюджетів; загальні підходи до організації податкового адміністрування; здійснення заходів фіскальної децентралізації.

3. До принципів належного управління у сфері оподаткування, яких дотримуються держави – члени ЄС належать: принцип прозорості, обміну інформацією, добросовісної податкової конкуренції. Принцип прозорості стосується рішень у сфері оподаткування, які в рамках ЄС та України мають прийматися максимально відкрито, з дотриманням всіх належних процедур, і бути наближеними до громадян. Принцип обміну інформацією передбачає міжнародний обмін податковою інформацією з метою встановлення фактів,

до яких повинні застосовуватися положення конвенцій у сфері оподаткування та надання допомоги однією з договірних сторін іншій щодо адміністрування або виконання внутрішнього податкового законодавства. Принцип добросовісної податкової конкуренції спрямований на мінімізацію впливу податкової системи одного державного утворення на інші, тобто недопущення неузгодженого встановлення податків, використання низьких ефективних податкових ставок, зменшення податкового навантаження.

4. В основу розбудови системи місцевого самоврядування в державах – членах ЄС покладені стандарти розвитку, одним з яких є фіскальна децентралізація. Тому з метою розширення повноважень органів місцевого самоврядування необхідно на законодавчому рівні закріпити право органів місцевого самоврядування встановлювати власні податки і збори відповідно до особливостей регіону.

### **3.3 Основні напрями вдосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні з урахуванням європейського досвіду**

Податкові системи держав формуються під впливом різних економічних чинників, що обумовлюють пошук взаємоузгоджених оптимальних рішень у сфері оподаткування. Неузгодженість податкових систем різних держав полягає в дисбалансі між потребами у податкових надходженнях та можливостями їх отримання.

Сьогодні в Україні підсистема оподаткування місцевими податками та зборами своїм розвитком і дієвістю поступається багатьом системам інших держав. Зокрема, про це свідчить рівень ухилення від сплати місцевих податків в Україні.

Оцінити масштаби ухилення від сплати податків в Україні допоможе рівень тінізації економіки. Відповідно до досліджень Ю. М. Харазішвілі, проведених з використанням функцій сукупного попиту й пропозиції, рівень тінізації економіки України коливається у діапазоні від 30% до 40% ВВП. Австрійський економіст Ф. Шнайдер з'ясував, що рівень тіньової економіки в Україні становить 52,8% від ВВП. Цей показник широко використовується у міжнародних порівняннях [268, с. 17]. За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі показник рівня тіньової економіки у I кварталі 2015 року зріс до 47% від офіційного ВВП, що на 5% більше, ніж у I кварталі 2014 року [269]. Враховуючи наведені показники, пріоритетним напрямом вдосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні слід вважати комплекс заходів спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати місцевих податків та зборів.

Ухилення від сплати податків та інші правопорушення у сфері оподаткування є специфічним об'єктом теоретичних і практичних досліджень. Це пов'язано з тим, що ухилення від оподаткування, насамперед, є основним каналом незаконного збагачення, його суб'єктами можуть бути як юридичні, так і фізичні особи, а поширеність цього явища в сучасному суспільстві свідчить про неефективність існуючих заходів фінансового та юридичного характеру і спонукає вчених на основі синтезу економічних та юридичних теорій розробляти нові теоретико-методологічні механізми регулювання податкової поведінки.

Необхідність дослідження питання щодо ухилення від сплати податків обумовлена певними обставинами. По-перше, ухилення від сплати податків впливає на стабільність бюджетної системи держави, обмежує можливості фінансування соціально-економічних програм. По-друге, неплатники податків, переносючи додатковий податковий тягар на законослужняних платників податків, провокують не тільки соціальну напруженість, але й політичну нестабільність у суспільстві. По-третє, ухилення від сплати податків, створюючи попит на послуги посадових осіб державних органів, що

зловживають своїми посадовими повноваженнями, збільшує масштаби тіньової економіки і служить основою для корупції [270, с. 24].

Ухилення від сплати податків – деструктивне явище, що існує в будь-якому суспільстві. Т. В. Паєнко зазначає, що ухилення від сплати податків є одним із найбільш поширених способів перерозподілу фінансових потоків в Україні масштаби якого після економічної кризи відчутно зросли [271]. Під ухиленням від сплати податків слід розуміти умисні протиправні дії спрямовані на мінімізацію податкових зобов'язань, або їх несплату у спосіб, що суперечить чинному законодавству, в результаті яких настає відповідальність за порушення податкового законодавства. Внаслідок цього до бюджетів надходить менше коштів, ніж потрібно для виконання державою чи органами місцевого самоврядування своїх функцій.

Ухилення від оподаткування має такі характерні ознаки: 1) мета – економія на податках, досягається шляхом невиконання податкових зобов'язань; 2) невиконання податкових зобов'язань недобросовісними платниками податків тягне їх перекладення на законслухняних платників податків; 3) негативний характер наслідків зниження податків для держави [270, с. 24].

Для розробки рекомендацій щодо запобігання розповсюдженню та уникнення ухилення від сплати місцевих податків і зборів необхідно звернути увагу на причини, що цьому сприяють. Ухилення від сплати податків виникає під впливом багатьох причин. У теорії права їх класифікують по-різному. М. П. Годме причини ухилення від сплати податків поділяє на: 1) економічні (наприклад, нерівномірне податкове навантаження); 2) технічні (наприклад, недосконалість податкового контролю); 3) моральні (наприклад, втрата довіри до податкових органів); 4) політичні (наприклад, недосконалість податкового законодавства) [272, с. 399–406]. П. М. Вавілов причини ухилення від сплати податків пропонує поділити на організаційно-управлінські, нормативно-правові та соціально-економічні економічні [273, с. 25]. В. І. Теремецький пропонує відрізнити причини

ухилення від сплати податків від умов, що цьому сприяють та вважає, що чинниками, які безпосередньо породжують ухилення від сплати податків є духовно-моральні і економічні (причини), і чинники, що сприяють виникненню ухилення від сплати податків – правові, політичні та організаційно-технічні (умови). При цьому причини духовно-морального характеру обумовлені недовірою до інститутів державної влади, економічні – бажанням платника податків заощадити за рахунок невиконання податкових обов'язків. Для фізичних осіб економічні причини обумовлені необхідністю підтримки прийняттого рівня життя; для організацій і приватних підприємців – високим рівнем трансакційних витрат і складністю забезпечення конкурентоспроможності підприємницької діяльності в легальному секторі економіки [270, с. 23].

Існують й інші класифікації причин ухилення від сплати податків, однак усі вони носять загальний характер та стосуються всіх податків, адже вчені не наводять конкретних причин ухилення від сплати того чи іншого виду податку в окремо взятий період часу. Тому вбачається доцільним зазначені причини ухилення від сплати податків віднести до групи загальних, тобто таких, що стосуються всіх податків, сформувалися у процесі історичного розвитку як закономірне явище, котре постійно повторюється тощо. Спеціальні причини конкретизують загальні, проявляються в конкретний період часу, стосуються конкретного виду податків (загальнодержавних чи місцевих). До спеціальних причин, які спонукають платників податків до ухилення від сплати місцевих податків слід віднести: 1) надмірне податкове навантаження та складну систему адміністрування, значний вплив податкового навантаження на доходи та витрати платників [274, с. 59] (на сьогодні в Україні згідно зі ст. 10 Податкового кодексу України передбачено два місцеві податки – на майно та єдиний податок, утім фактично їх діє чотири, оскільки відповідно до п. 265.1.1 ст. 265.1 Податкового кодексу України податок на майно складається з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортного податку; плати за землю [15]);

2) нестабільність та недосконалість податкового законодавства; 3) відсутність податкової культури; 4) постійне зниження платоспроможності населення та його негативне ставлення до оподаткування; 5) недовіра до податкових органів (відносини між платниками податків і цими органами будуються переважно на основі застосування каральних методів управління); 6) високий рівень корупції тощо [28, с. 160–161].

З урахуванням специфіки місцевих податків і зборів пропонуємо згрупувати причини ухилення від сплати місцевих податків і зборів за рівнем їх впливу на: значні – нестабільність та недосконалість податкового законодавства, низькі штрафні санкції, високий рівень корупції; помірні – незадовільні умови здійснення підприємницької діяльності, необґрунтовані податкові пільги, відсутність податкової культури, можливість реалізації схем ухилення від сплати податків та зборів; незначні – постійне зниження платоспроможності населення та його негативне ставлення до оподаткування, значний фіскальний тиск, недовіра до податкових органів, низький рівень роз'яснювальної роботи фіскальних служб. Така класифікація має стати основою для формування цілеспрямованих рішень, що будуть спрямовуватися на усунення причин ухилення від сплати податків і зборів.

Правопорушення (в тому числі податковові) виникають під дією не лише причини, а й умов, що цьому сприяють. До умов виникнення ухилення від сплати податків можна віднести такі: 1) правові умови: недосконалість, нестабільність і складність податкового законодавства; 2) політичні умови: функціонування офшорних зон, корупція у державних органах, неефективна боротьба держави з легалізацією грошових коштів, здобутих злочинним і незаконним шляхом, лобізм тощо; 3) організаційно-технічні умови: низька якість податкового контролю, відсутність належної взаємодії між податковими та правоохоронними органами, недостатнє вживання заходів щодо розшуку та притягнення до відповідальності недобросовісних платників податків тощо. Отже, вплинути на ухилення від сплати податків можна, впливаючи не стільки на причини, скільки на умови його виникнення.

Наприклад, впливаючи на організаційно-технічні умови, що включають ефективність роботи податкових органів, які безпосередньо займаються контролем за сплатою податків, шляхом раціонального відбору платників податків та підвищення результативності податкового контролю [270, с. 23].

Для запобігання розповсюдженню та уникнення ухилення від сплати місцевих податків необхідно звернути увагу на досвід боротьби з цим явищем держав – членів ЄС. Так, підґрунтям для адміністрування податків у цих державах є два основні принципи – добровільна сплата податків та аналіз ризиків, тобто робота з платниками податків, які ухиляються від добросовісного виконання законів. Ця категорія платників податків постійно перебуває під контролем працівників податкових органів. Добровільна сплата податків є беззаперечною ознакою розвиненого демократичного суспільства з високою економічною культурою, здатного забезпечити належний суспільний контроль за діяльністю платників податків [264]. Цікавим в цьому аспекті є досвід Іспанії, де задля забезпечення добровільної сплати податків посилено відповідальність за податкові правопорушення. Якщо раніше платники податків, що ухилялися від сплати податків на суму в 120 тисяч євро і більше сплачували лише штраф, то на сьогодні це кваліфікується як злочин за який законодавством передбачено позбавлення волі. Для тих, хто не платить податків на суму менше 120 тисяч євро передбачено застосування системи штрафів та пеня в розмірі 100% від суми податкових зобов'язань, несплаченої до бюджетів. Методом боротьби з ухиленням від сплати податків та зборів в Іспанії є також інспекції на підприємствах, які заявляють про кризовий стан свого бізнесу та відсутність прибутку, але зберігають, судячи зі споживаної енергії (контролюючі органи мають право користуватися даними енергетичних компаній), колишній обсяг виробництва [275].

Для ефективної боротьби з ухиленням від сплати місцевих податків і зборів необхідно враховувати позитивний досвід уряду Польщі та ввести заборону господарської діяльності платників єдиного податку, які раніше вчинили серйозний податковий злочин. Доцільно також створити відповідну

інформаційну базу підприємств, організацій, установ і громадян України, які ухиляються від сплати податків, для подальшого використання цієї інформації регулюючими органами в разі вирішення такими фізичними та юридичними особами створювати нові суб'єкти господарської діяльності [276, с. 231].

На думку І. М. Кріль та В. М. Кміть, найбільш дієвим способом зменшення рівня порушень податкового законодавства є зменшення податкових ставок та застосування відповідних податкових пільг [277]. Так, американськими науковцями М. Елінгхем та А. Сандмо в 1972 році було доведено обернено пропорційний зв'язок між розміром штрафів та обсягом податкових ухилень: чим вищий розмір штрафних санкцій у разі викриття, тим вищою є податкова свідомість платників [278, с. 326]. Як альтернативний варіант, подальшу лібералізацію місцевих податків і зборів пропонується здійснити шляхом підвищення граничного доходу та кількості залучених найманих працівників у цілях оподаткування єдиним податком. Щодо податку на майно, необхідно знизити податкове навантаження на малозабезпечені верстви населення за рахунок збільшення неоподатковуваних площ житлової нерухомості для об'єктів житлової нерухомості або за рахунок обчислення бази оподаткування відповідно до ринкової вартості майна. Також має відбуватися вдосконалення роботи та завершення наповнення Державного реєстру речових прав на нерухоме майно для дотримання принципу справедливості оподаткування.

Як значну загрозу для податкових надходжень, ОЕСР та ЄС, поряд з ухиленням від сплати податків та зборів, розглядають «агресивне» податкове планування або податкове конструювання. Проте існує позиція підприємців, яка показує, що податкове планування є невід'ємною частиною бізнес-планування, оскільки податки – це витрати при веденні бізнесу, отже, податкове планування є законним. Тому держави – члени ЄС розробили ряд стратегій, спрямованих на отримання своєчасної, цілеспрямованої і повної інформації, що не передбачають класичні податкові перевірки. До них

належать, наприклад, додаткові відкриті ініціативи, які покликані скоротити час між створенням і використанням схем податкового планування та їх визнання податковими органами. Поліпшення прозорості та дотримання існуючих правил – аргументи на користь як платників податків, так і податкових адміністрацій [279]. Варто зазначити, що Україною підписана угода про технічне співробітництво, яке передбачає співпрацю з податковим відомством Латвії за напрямками реєстрації та обліку платників податків, адміністрування податків, боротьби з ухиленнями від сплати податків, використання електронної податкової звітності, обслуговування платників податків, навчання і розвитку персоналу та обміну інформацією. Досвід Латвії в цьому аспекті дозволить запозичити найкращі надбання у системі оподаткування та боротьби з ухиленнями від сплати податків [280, с. 244].

Окрім боротьби з ухиленням від сплати місцевих податків і зборів, не менш важливим напрямом удосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні є реформування спеціальних податкових режимів.

Практичний досвід застосування спрощеної системи оподаткування свідчить про позитивний вплив цього режиму оподаткування на розвиток малого підприємництва. Надходження коштів від сплати єдиного податку є джерелом постійного та гарантованого поповнення місцевих бюджетів. Єдиний податок як акумулюючий платіж у різних формах ефективно справляється в Австрії, Нідерландах, Японії, Канаді, Швейцарії. Так, в Австрії всі види суб'єктів господарювання, незалежно від їх юридичного статусу, обкладаються податком на підприємницьку діяльність, який складається з двох частин – податку на прибуток підприємства та податку на фонд заробітної плати. У Нідерландах з фізичних осіб справляється єдиний (комбінований) податок, до складу якого входять прибутковий податок і податок на соціальне страхування [281, с. 33].

Порівнюючи правову природу єдиного податку в Україні з наявними акумулюючими обов'язковими платежами у зарубіжних державах,

В. В. Костицький зазначає, що всі ці платежі мають спільну мету запровадження – спрощення оподаткування доходів платників податків з незначними доходами шляхом сплати одного податку замість інших [282, с. 10].

Проте американський вчений М. Оренштейн, ретельно вивчивши досвід посткомуністичних держав Східної Європи і невеликої кількості крихітних мікро-держав у всьому світі, які застосовують єдиний податок, стверджує, що існують три основні причини його введення. По-перше, деякі держави настільки бідні, що воліють знизити ставки задля залучення іноземних інвесторів. По-друге, інші держави настільки малі і неефективні у зборі доходів, що вони не можуть дозволити собі прогресивну систему оподаткування. По-третє, деякі держави настільки корумповані, що вони змушені пропонувати багатим величезне зниження ставок, щоб змусити їх платити податки взагалі. Зокрема, деякі держави Східної Європи, які ввели єдиний податок (Болгарія, Чехія, Естонія, Латвія, Литва, Македонія, Румунія, Словаччина та Україна) перебувають на шляху приєднання до ЄС або тільки стали його членом, намагаються звернути увагу іноземних інвесторів, для яких єдиний податок є важливою передумовою залучення інвестицій. В розвинених державах поширеність єдиного податку дещо нижча, про що свідчать щорічні висновки МВФ. Отже, якщо держава настільки мала, що вона не здатна забезпечити ефективність загальної системи оподаткування, то доцільно застосовувати спрощену систему оподаткування, (зокрема єдиний податок). Наприклад, до невеликих держав, які ввели єдиний податок належать Ямайка, Тувалу, Гренада, Маврикій, Тимор-Лешті, Беліз і Сейшельські острови. Окремим винятком із цього правила є Парагвай, який увів єдиний податок у 2010 році та є досить великою за площею державою.

Майже у всіх державах, в яких діє єдиний податок, доходи від податку на прибуток скоротилися. Тому застосування єдиного податку часто асоціюється зі збільшенням податку на додану вартість (як це сталося у всій Східній Європі) [283].

В Україні єдиний податок було запроваджено в 1999 році з метою підтримки малого бізнесу та підвищення його ролі в розвитку вітчизняної економіки, створення нових робочих місць, сприяння розвитку конкурентоспроможності підприємств, активізації інноваційної діяльності тощо [284, с. 167]. У результаті запровадження єдиного податку збільшились надходження до місцевих бюджетів, проте залишився лише мікро- та малий бізнес, оскільки деякі суб'єкти середнього бізнесу були змушені створити декілька мікрокомпаній з метою оптимізації своїх видатків.

Варто зауважити, що Закон України від 24 грудня 2015 року № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» вніс зміни до Податкового кодексу України. Відповідно до цього закону з 1 січня 2016 року підвищено ставку єдиного податку для платників III групи: з 2 до 3% – для платників ПДВ, з 4 до 5% – для неплатників ПДВ, та зменшено річний обсяг доходу в цілях оподаткування з 20 млн. грн. до 5 млн. грн. [96]. Внаслідок цього посилено тиск на платників єдиного податку. Крім того, в науковій літературі неодноразово висловлювалися пропозиції щодо ліквідації спрощеної системи оподаткування. Аргументом на користь цієї позиції є те, що частина суб'єктів підприємницької діяльності, які застосовують спрощену систему оподаткування, мінімізують доходи від своєї діяльності [285].

Однак ліквідація спрощеної системи оподаткування приведе до зростання державних витрат внаслідок підвищення рівня безробіття в державі, втрати довіри суспільства до органів державної влади та соціальної нестабільності. Так, після посилення тиску на платників єдиного податку в 2010–2011 роках, Україна втратила близько 2 млн. робочих місць [286]. Необхідно зауважити, що скасування спрощеної системи не означатиме автоматичний перехід суб'єктів малого підприємництва на загальну систему оподаткування. Навпаки, наслідком цього стане тінізація значної частини малого бізнесу, що зменшить надходження до місцевих бюджетів, оскільки

багато видів діяльності можуть бути рентабельними лише за наявності спрощеної системи оподаткування [285].

Отже, спрощену систему оподаткування недоцільно скасовувати, вона потребує реформування. Враховуючи досвід держав – членів ЄС та негативні наслідки реформування єдиного податку в Україні, вбачається доцільним звільнити від оподаткування ПДВ платників єдиного податку III групи з річним доходом, що перевищує 1 млн. грн (саме ця межа встановлена для обов'язкової реєстрації платника ПДВ), але не більший ніж 1,5 млн. грн. Доцільно також посилити відповідальність платників єдиного податку за порушення у сфері трудового законодавства (наприклад, за відсутність оформлених трудових договорів з найманими працівниками).

Спрощена система оподаткування є важливим кроком поліпшення податкового клімату в Україні, як найбільш поширена серед альтернативних систем оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Викладене дозволяє зробити висновок, що практичний досвід застосування спрощеної системи оподаткування в Україні дає достатньо підстав стверджувати про її позитивний вплив на сектор малого підприємництва. Зокрема, підтримка малого та середнього бізнесу є одним із пріоритетних напрямів державної політики в Україні. Отже, удосконалення спрощеної системи оподаткування має велике значення для платників місцевих податків та податкових органів.

Не менш важливим напрямом удосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні є реформування інституційно-функціональної структури податкової системи та ефективна кадрова політика. Значну підтримку в суспільстві отримала пропозиція щодо реформи правоохоронних органів, ліквідації податкової міліції та створення демілітаризованої Служби фінансових розслідувань. Однак відповідно до законопроекту від 2 вересня 2014 року № 1655-VII, що пропонує створення такої служби, деякі функції органу дублюють функції органів Міністерства внутрішніх справ України, органів Служби безпеки України та прокуратури. Наприклад, Служба фінансових розслідувань матиме право здійснювати

оперативно-розшукову діяльність, а також досудове розслідування в межах наданої законом компетенції, здійснювати розшук осіб, які переховуються від слідства та суду за кримінальні правопорушення, віднесені до його компетенції [287]. Отже, діяльність Служби фінансових розслідувань носитиме не тільки адміністративно-аналітичний характер, а й буде пов'язана з небезпекою для життя та здоров'я, тому питання про повну її демілітаризацію викликає сумнів. «Виділення окремої спеціалізованої структури – це добре. Але оскільки в нас такі розслідування переплітаються з кримінальними речами, все одно збережеться співпраця з іншими органами, а як наслідок – перекладання завдань одними чиновниками на інших, неузгодженість, плутанина і так далі» – зазначає С. О. Яременко [288]. Тому вбачається необхідним створити незалежні слідчі відділи при Службі фінансових розслідувань, які будуть мати статус мілітаризованих підрозділів цієї служби.

Структурно-функціональні зміни в ДФС України мають сприяти підвищенню ефективності роботи, зменшенню корупції в податкових органах, вирішенню питань кадрової політики.

На сучасному етапі розвитку України стратегічним завданням покращення адміністрування місцевих податків і зборів є також подолання кадрових деформацій в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, а також забезпечення захисту прав людини та формування антикорупційних механізмів у сфері державного управління. При цьому дотримання законів, які стосуються прав людини, є необхідною умовою здійснення кадрової політики в територіальних органах ДФС України та органах місцевого самоврядування.

Державна кадрова політика – це цілеспрямована стратегічна діяльність держави, пов'язана з плануванням та прогнозуванням формування, професійного розвитку та раціонального використання кадрів, усіх трудових ресурсів України, визначенням цілей і пріоритетів кадрової діяльності. Від стратегії подальшого розвитку держави залежать обсяг і межі державного

регулювання кадрових процесів, рівень їх децентралізації та демократизації [289, с. 3]. Теоретики та практики здійснення державної кадрової політики фіксують «несформованість теорії та методології національного кадрового менеджменту» і вказують на необхідність здійснення «переорієнтації держави в напрямі до людини», «до самореалізації особистості» [290]. Однією з основних проблем у сфері кадрової політики, яка потребує невідкладного вирішення, є недосконалість законодавчої бази, що не надає процесам управління персоналом правової обґрунтованості, врегульованості та захищеності, не враховує світові стандарти в кадровій сфері. Така ситуація сприяє численним порушенням прав людини, гарантованих Загальною декларацією прав людини та втілених в Конституції України.

Для підготовки рекомендацій щодо кадрового забезпечення територіальних органів ДФС України наказом ДФС України від 30 липня 2014 року № 21 створено Раду з кадрових питань ДФС України (далі – Рада), яка є консультативно-дорадчим органом. Відповідно до п. 4.5 Положення про Раду з кадрових питань Державної фіскальної служби України від 01.08.2014 року (далі – Положення) Рада наділена повноваженнями: встановлювати додаткові критерії та вимоги, яким повинні відповідати кандидати на керівні посади; визначати обсяг інформації, що подається кандидатом; здійснювати оцінку відкритих джерел, з яких надходить інформація [291]. Однак таке положення суперечить ст. 15 Закону України «Про державну службу», в якій зазначається, що забороняється вимагати від кандидатів на державну службу відомості та документи, подання яких не передбачено законодавством України. Крім того, відповідно до ст. 4 Закону України «Про державну службу», право на державну службу мають громадяни України незалежно від походження, соціального і майнового стану, расової і національної приналежності, статі, політичних поглядів, релігійних переконань, місця проживання, які одержали відповідну освіту і професійну підготовку та пройшли у встановленому порядку конкурсний відбір, або за іншою

процедурою, передбаченою Кабінетом Міністрів України [292]. Тобто п. 4.5 Положення є незаконним, оскільки суперечить ст. 15 Закону України «Про державну службу», що не встановлює додаткових критеріїв та вимог, яким повинні відповідати кандидати на посаду державного службовця, а також не відповідає ст. 21 Загальної декларації прав людини, яка гарантує кожній людині право рівного доступу до державної служби у своїй державі.

16 жовтня 2014 року в Україні набрав чинності закон «Про очищення влади» (далі – Закон) № 1682-VII, на підставі якого станом на 4 листопада 2014 року було звільнено 73 працівника ДФС України. Зокрема, звільнено 53 працівника, у тому числі 39 осіб керівного складу центрального та обласних апаратів (включаючи 34 працівника підрозділів податкової міліції), 11 посадових осіб керівного складу податкових інспекцій (із них – 6 працівників податкової міліції), 3 осіб керівного складу митниць [293]. Але виникає питання щодо законності такого звільнення.

У ч. 2 ст. 1 Закону встановлено, що люстрація здійснюється з метою недопущення до управління державними справами осіб, які своїми діями чи бездіяльністю здійснювали заходи спрямовані на узурпацію влади, підрив основ національної безпеки, протиправне порушення прав і свобод людини. Відповідно до ст. 3 Закону одним з критеріїв люстрації є факт перебування на вищій державній посаді в органах виконавчої та судової влади з 25 лютого 2010 року по 22 лютого 2014 року. Проте відповідно до ст. 11 Загальної Декларації прав людини кожна людина, обвинувачена у вчиненні злочину, має право вважатися невинною доти, поки її винність не буде встановлена в законному порядку шляхом прилюдного судового розгляду, при якому їй забезпечують усі можливості для захисту [294]. Крім того, Конституція України гарантує дотримання принципу презумпції невинуватості, а це означає, що підставою для люстрації може бути лише доведена в судовому порядку вина особи, а не факт роботи в органах влади в певний період. Люстрація на підставі припущень, навіть, якщо вони небезпідставні, є неправомірною. Адже в такому разі це буде політична, а не юридична оцінка

дій осіб, що підлягають люстрації, що не відповідає низці європейських принципів, які містяться в рекомендаціях РЄ, що стосуються законів про люстрацію. Зокрема, у 1996 році парламентська асамблея РЄ сформулювала основні принципи, яким має відповідати будь-який закон про люстрацію. Крім того, асамблея прийняла «Рекомендації щодо забезпечення відповідності вимогам держави, заснованого на верховенстві права, законів про люстрацію і аналогічних адміністративних заходів». Найбільш актуальними з них є такі: 1) люстрацію повинна адмініструвати спеціально створена незалежна комісія, що складається з видатних громадян, номінованих главою держави і схвалених парламентом; 2) люстрація не може бути використана для покарання, відплати або помсти; покарання може бути винесено тільки за минулу злочинну діяльність на основі Кримінального кодексу і відповідно до усіх процедур і гарантій кримінального переслідування; 3) люстрація повинна бути обмежена посадами, щодо яких є всі підстави вважати, що особи, які їх займають можуть становити значну небезпеку для прав людини або демократії; 4) люстрація не застосовується до виборних посадах; 5) дискваліфікація на основі люстрації не повинна тривати довше п'яти років; 6) людина не може бути люстрована без надання їй повноцінного правового захисту, що включає забезпечення права на адвоката (призначається, якщо суб'єкт не може дозволити собі оплату), можливості оскаржувати докази, що використовуються проти неї, можливість представити свої докази, мати відкриті слухання за запитом, і права на апеляцію в незалежний судовий трибунал [295]. Законодавче регулювання люстраційних процедур, зокрема щодо працівників ДФС України, повинно бути коректним і виключати порушення прав людини, несумісні з верховенством права [296].

Закон прийнято через два десятиліття після того, як подібні закони діяли в Чехословаччині, Угорщині та Польщі. Тому досвід люстрації в державах Східної Європи та Прибалтики може бути цікавим для України лише з історичної, методологічної та технічної точки зору, оскільки

люстрація в них відбулася в ранній пост-радянський період та мала антикомуністичну та антишпигунську спрямованість. Зокрема, в Польщі, Чехії, Естонії, Литві люстрація була спрямована на нівелювання компартійного впливу та впливу спецслужб в усіх сферах життя. Першою пострадянською державою, що розпочала люстрацію є Чехія, де цей процес був своєрідним прецедентом – щоб майбутні чиновники завжди пам'ятали про те, що вони та їх дії так само прозоро можуть бути вивчені в майбутньому. Варто зауважити, що зараз в Чехії вважають помилкою те, що відбулося відкриття архівів щодо агентів спецслужб, адже під час люстрації складно зрозуміти їх мотиви – людина йшла добровільно з метою отримати преференції або була примушена до співпраці. В Литві всі люстраційні справи були секретними, стосувалися тих, хто працював в спецслужбах [297].

Закони про люстрацію в постсоціалістичних державах зводилися до спроби виключити членів таємної поліції і їх інформаторів, також деяких законів усували представників комуністичній ієрархії. Тому люстрацію в зазначених державах слід розуміти як декомунізацію. Отже, вбачається, що Україна має право встановлювати нові стандарти доступу до державної служби задля забезпечення безпеки держави, що в деякій мірі можуть не відповідати рекомендаціям РЄ.

Враховуючи світовий досвід, слід зазначити, що люстрація не є покаранням за певні правопорушення, а тому вона не може слідувати лише за їхнє вчинення. Не можна застосовувати люстрацію до всіх, хто займав державні посади в певний період, варто враховувати також інші суб'єктивні та об'єктивні чинники, наприклад, досвід роботи, причетність до порушень прав людини тощо. Нехтування юридичною процедурою породжує небезпечний прецедент.

Недосконалість прийнятих останнім часом нормативно-правових документів негативно впливає на здійснення адміністрування місцевих податків і зборів територіальними органами ДФС України. Основним напрямом реформування кадрової політики в ДФС України слід вважати

вдосконалення процедури прийняття на державну службу та звільнення з неї, а також забезпечення законності та дотримання прав людини у цій сфері, гарантованих Загальною Декларацією прав людини та Конституцією України.

На підставі проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Вдосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні може відбуватися шляхом боротьби з ухиленням від сплати місцевих податків і зборів, реформування спрощеної системи оподаткування та інституційно-функціональної структури податкової системи, ефективної кадрової політики в органах ДФС України.

2. Боротьба з ухиленням від сплати податків має сприяти миру, спокою та відновленню соціально-економічного розвитку в державі. Причини ухилення від сплати місцевих податків та зборів слід поділити на: 1) значні – нестабільність та недосконалість податкового законодавства, низькі штрафні санкції, високий рівень корупції; 2) помірні – незадовільні умови здійснення підприємницької діяльності, необґрунтовані податкові пільги, відсутність податкової культури, можливість реалізації схем ухилення від сплати податків та зборів; 3) незначні – постійне зниження платоспроможності населення та його негативне ставлення до оподаткування, значний фіскальний тиск, недовіра до податкових органів, низький рівень роз'яснювальних робіт фіскальних служб.

Подолання проблеми ухилення від сплати податків стане можливим завдяки розвитку місцевих податків і зборів з урахуванням європейського досвіду, вдосконаленню правового регулювання адміністрування місцевих податків і зборів із застосуванням принципів добровільної сплати податків та аналізу ризиків, зниженню рівня податкового навантаження (зменшення податкових ставок та застосування відповідних податкових пільг), модернізації системи адміністрування податків, удосконаленню інституційно-функціональної структури податкової системи, фіскальній децентралізації, підвищенню рівня податкової культури платників податків тощо.

3. Практичний досвід застосування спрощеної системи оподаткування в Україні дає достатньо підстав стверджувати про її позитивний вплив на діяльність суб'єктів малого підприємництва. Вдосконалення спрощеної системи оподаткування сприяє поліпшенню адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні.

Враховуючи досвід держав – членів ЄС та негативні наслідки реформування єдиного податку в Україні, доцільно звільнити від оподаткування ПДВ платників єдиного податку III групи з річним доходом, що перевищує 1 млн. грн. (саме ця межа встановлена для обов'язкової реєстрації платника ПДВ), але не більший ніж 1,5 млн.грн., та посилити відповідальність платників єдиного податку за порушення у сфері трудового законодавства (наприклад, за відсутність оформлених трудових договорів з найманими працівниками).

4. Основним напрямом реформування кадрової політики в ДФС України слід вважати вдосконалення процедури прийняття на державну службу та звільнення з неї, законодавче регулювання люстраційних процедур а також забезпечення законності та дотримання прав людини у цій сфері, що гарантується Загальною Декларацією прав людини та Конституцією України.

### **Висновки до розділу 3**

Дослідження шляхів вдосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції дало змогу зробити низку висновків, зокрема:

1. З'ясовано, що в розвинених державах – членах Європейського Союзу передбачена можливість застосування значної кількості місцевих податків (Швеція, Данія, Швейцарія, Німеччина, Норвегія, Велика Британія, Фінляндія, Іспанія). Наголошено, що, при гармонізації податкового

законодавства України із законодавством Європейського Союзу доцільно запозичити окремі елементи системи оподаткування місцевими податками і зборами. Зокрема, найбільш оптимальним є застосування моделі податку на нерухоме майно, яка діє у Польщі.

Аргументовано необхідність віднесення ПДФО до місцевих податків в Україні, зі встановленням прогресивної шкали оподаткування ПДФО з початковою ставкою 10%, що зменшить навантаження на малозабезпечені верстви населення, а також 80% екологічного податку (замість 35%) передати до місцевих бюджетів та зарахувати до спеціального фонду місцевих бюджетів.

2. Встановлено, що Україна є активним учасником європейських та міжнародних інтеграційних об'єднань, тому, з одного боку, вона заінтересована, а з другого – повинна дотримуватися загальних тенденцій зближення податкового законодавства. З'ясовано, що вітчизняне законодавство та міжнародні угоди з ЄС, не містять визначення терміна «гармонізація», а приведення законодавства України відповідно до законодавства ЄС чи іншого інтеграційного об'єднання по-різному визначається в нормативних актах України та в дослідженнях науковців.

Визначено місце гармонізації серед інших суміжних термінів. Підкреслено, що термін «гармонізація» слід розглядати в широкому й вузькому розумінні, тобто як гармонізацію правових систем та як гармонізацію законодавства. У вузькому розумінні гармонізація місцевих податків і зборів стосується ставок оподаткування, податкової бази тощо, а в ширшому – основних засад податкової системи.

Наголошено, що реалізація процесу гармонізації місцевих податків і зборів в Україні із законодавством держав – членів Європейського Союзу має свої особливості, зумовлені рівнем співробітництва сторін. Зважаючи на складність визначення чітких меж цього процесу, основними шляхами гармонізації оподаткування місцевими податками і зборами є такі: імплементація принципів належного управління у сфері оподаткування,

збільшення надходжень від прямих податків на місцевому рівні, впровадження єдиних підходів до організації податкового адміністрування, здійснення заходів фіскальної децентралізації.

3. Вдосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні може відбуватися шляхом боротьби з ухиленням від сплати місцевих податків і зборів, реформування спрощеної системи оподаткування та інституційно-функціональної структури податкової системи, ефективної кадрової політики в органах ДФС України.

Враховуючи особливості місцевих податків і зборів запропоновано поділяти причини ухилення від сплати місцевих податків та зборів на: 1) значні – нестабільність та недосконалість податкового законодавства, низькі штрафні санкції, високий рівень корупції; 2) помірні – незадовільні умови здійснення підприємницької діяльності, необґрунтовані податкові пільги, відсутність податкової культури, можливість реалізації схем ухилення від сплати податків та зборів; 3) незначні – постійне зниження платоспроможності населення та його негативне ставлення до оподаткування, значний фіскальний тиск, недовіра до податкових органів, низький рівень роз'яснювальних робіт фіскальних служб. Така класифікація має стати основою для формування цілеспрямованих рішень, що будуть спрямовуватися на усунення причин ухилення від сплати податків. Підкреслено, що для ефективної боротьби з ухиленням від сплати місцевих податків і зборів необхідно враховувати позитивний досвід уряду Польщі та ввести заборону господарської діяльності платників єдиного податку, які раніше вчинили серйозний податковий злочин.

Шляхами розв'язання проблеми ухилення від сплати місцевих податків і зборів є вдосконалення їх адміністрування із застосуванням принципів добровільної сплати податків та аналізу ризиків, зниження рівня податкового навантаження (зменшення податкових ставок та застосування відповідних податкових пільг), модернізація системи адміністрування місцевих податків і зборів, вдосконалення інституційно-функціональної структури податкової

системи, фіскальна децентралізація, підвищення рівня податкової культури платників податків тощо.

Наголошено на необхідності створення незалежних слідчих відділів при Службі фінансових розслідувань, які будуть мати статус мілітаризованих підрозділів цієї служби. Підкреслено, що структурно-функціональні зміни в ДФС України сприятимуть підвищенню ефективності роботи, зменшенню корупції в податкових органах, вирішенню питань кадрової політики.

Основним напрямом реформування кадрової політики в ДФС України слід вважати вдосконалення процедури прийняття на державну службу та звільнення з неї, законодавче регулювання люстраційних процедур, а також забезпечення законності та дотримання прав людини у цій сфері, гарантованих Загальною Декларацією прав людини та Конституцією України.

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення й нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні науково-теоретичних засад функціонування місцевих податків і зборів в Україні та особливостей здійснення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети. Основні з них такі:

1. Податкова система складається із законодавчого, інституційного та функціонального компонентів. Місцеві податки і збори в Україні є частиною податкової системи України, зокрема її функціонального компонента, а саме підсистеми оподаткування.

До основних функцій місцевих податків і зборів належать: фіскальна, контрольна та регулююча функції. Додатковими функціями місцевих податків і зборів є: розподільна, стимулююча, накопичувальна та децентралізуюча функції. В умовах євроінтеграції важливу роль відіграє децентралізуюча функція, яка відображає фінансові повноваження органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків і зборів. Висловлено заперечення щодо виконання місцевими податками і зборами дестимулюючої функції, оскільки вона не відповідає одному з призначень податкової системи України, зокрема, не сприяє розвитку економіки держави.

З метою вдосконалення термінологічного апарату наголошено на необхідності застосування уніфікованого терміна – «оподаткування місцевими податками і зборами» замість термінів «місцева податкова система», «місьцеве оподаткування», «податкова система місцевих органів влади».

2. На підставі аналізу поглядів науковців щодо класифікації податків і зборів здійснено класифікацію місцевих податків і зборів в Україні за такими критеріями:

1) як предмет податкових правовідносин місцеві податки і збори поділяються за формою стягнення: на грошові (податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір), та натуральні (до 2003 р. – фіксований сільськогосподарський податок);

2) як об'єкт податкових правовідносин:

а) за суб'єктом оподаткування місцевими податками і зборами – з юридичних осіб (єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів), з фізичних осіб (туристичний збір), змішані (податок на майно);

б) за періодичністю справляння – разові (туристичний збір), систематичні (податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів);

в) за економічними ознаками об'єкта – на споживання (туристичний збір), на доходи та прибутки (єдиний податок), на майно (податок на майно, збір за місця для паркування транспортних засобів), на ресурси (податок на майно в частині земельного податку);

г) за видом ставки – прогресивні, регресивні, пропорційні (податок на майно, окрім транспортного податку, туристичний збір), тверді (податок на майно в частині транспортного податку, збір за місця для паркування транспортних засобів), змішані (єдиний податок);

д) за характером використання – загального призначення (всі місцеві податки і збори в Україні) та цільові.

3. Виокремлено три етапи реформування нормативно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні: 1) початковий етап (1990–1995 рр.) – невизначеність правового регулювання місцевих податків і зборів, наявність значної кількості проектів нормативно-правових актів у

цій сфері, становлення місцевих податків і зборів; 2) проміжний етап (1996–2010 рр.) – прийняття Конституції України, закріплення місцевого самоврядування як однієї з засад конституційного ладу та загальних положень фінансової основи місцевого самоврядування, невисока ефективність місцевих податків і зборів, нестабільна нормативно-правова база, колізії та прогалини в податковому законодавстві, відсутність оподаткування майна; 3) поточний (2010 рік – і дотепер) – позитивні зміни в правовому регулюванні місцевих податків і зборів (прийняття кодифікованого нормативно-правового акта – Податкового кодексу України), скорочення кількості місцевих податків і зборів, запровадження податку на майно, актуалізація проблеми зниження податкового тягаря на платників місцевих податків і зборів тощо.

4. Адміністрування місцевих податків і зборів слід розглядати в широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні воно містить усю сукупність процедур зі встановлення, введення в дію, зміни та скасування місцевих податків і зборів, виконання податкового обов'язку платниками податків і зборів, здійснення податкового контролю, застосування заходів із забезпечення їх сплати до місцевого бюджету та заходів державного примусу в разі виявлення правопорушень, а також процедур із розв'язання податкових конфліктів у режимі адміністративного узгодження та в судовому порядку. У вузькому розумінні адміністрування місцевих податків і зборів необхідно зводити виключно до адміністрування процедур їх сплати до місцевого бюджету, оскільки саме на результат їх реалізації націлений весь податковий механізм у державі – фактичне надходження коштів від сплати податків і зборів до бюджетів.

5. Доведено некоректність формулювання в законодавстві визначення податкової перевірки як способу здійснення податкового контролю. Податковою перевіркою є форма здійснення податкового контролю – регламентована податковим законодавством діяльність контролюючих органів, котра складається з комплексу заходів із

правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати (перерахування) податків і зборів, платежів платниками загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що проводиться за ініціативою податкового органу або платника податків із можливістю подальшого оскарження її результатів. У свою чергу комплекс заходів, які здійснюються під час проведення податкових перевірок, є способом здійснення останніх, що зумовлює поділ податкових перевірок на види.

6. Наголошено, що євроінтеграція вимагає від держави розподілу повноважень органів Державної фіскальної служби України і місцевого самоврядування відповідно до законодавства Європейського Союзу з метою покращення взаємодії між цими органами. Встановлено, що напрямами взаємодії органів місцевого самоврядування з Державною фіскальною службою України є співпраця шляхом спільної участі у різних програмах і заходах та обмін інформацією.

З метою забезпечення систематичної конструктивної співпраці місцевих органів виконавчої влади й органів місцевого самоврядування, необхідно створити Єдиний координаційний центр взаємодії Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування, основними завданнями якого мають стати: а) формування банку даних інформації щодо платників податків та об'єктів обліку; б) забезпечення конфіденційності інформації в банку даних; в) постійне налагодження взаємозв'язку з іншими державними органами щодо отримання інформації з баз даних цих органів; г) спільні дії органів місцевого самоврядування та Державної фіскальної служби України щодо контролю за сплатою місцевих податків і зборів; д) здійснення консультування тощо.

7. При гармонізації податкового законодавства України із законодавством держав – членів Європейського Союзу, доцільним є запозичення окремих елементів системи оподаткування місцевими податками і зборами. На підставі аналізу податкового законодавства зарубіжних держав (Болгарія, Греція, Естонія, Кіпр, Латвія, Норвегія,

Польща, Румунія) запропоновано віднести податок на доходи фізичних осіб до місцевих податків в Україні та застосувати прогресивну шкалу оподаткування податком на доходи фізичних осіб, що зменшить навантаження на малозабезпечені верстви населення.

Враховуючи, що в більшості держав – членів Європейського Союзу (Велика Британія, Нідерланди, Польща, Словенія та ін.) частина екологічних податків є місцевими податками чи зборами, та зважаючи на те, що податкова політика в Україні спрямована на формування дохідної частини місцевих бюджетів за рахунок бюджетних трансфертів, вбачається необхідним 80% екологічного податку (замість 35%) передати до місцевих бюджетів та зараховувати до спеціального фонду місцевих бюджетів.

Реалізація процесу гармонізації місцевих податків і зборів в Україні із законодавством держав – членів Європейського Союзу має свої особливості, зумовлені рівнем співробітництва сторін. Зважаючи на складність визначення чітких меж цього процесу, основними шляхами гармонізації оподаткування місцевими податками і зборами є такі: імплементація принципів належного управління у сфері оподаткування, збільшення надходжень від прямих податків на місцевому рівні, впровадження єдиних підходів до організації податкового адміністрування, здійснення заходів фіскальної децентралізації.

8. Вдосконалення адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів в Україні може відбуватися шляхом боротьби з ухиленням від сплати місцевих податків і зборів, реформування спрощеної системи оподаткування та інституційно-функціональної структури податкової системи, ефективної кадрової політики в органах Державної фіскальної служби України.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Європейська хартія місцевого самоврядування : Хартія Ради Європи від 15.10.1985 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994\\_036](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_036).
2. Шарко Д. В. Основи наукових досліджень : посібник для студентів ВНЗ фізико-математичних спеціальностей / В. Д. Шарко. – Херсон : ХДУ, 2007. – 101 с.
3. Кучерявенко М. П. Податкове право України : навч. посібник / за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 256 с.
4. Тульчинський Р. В. Податкова система України, її недоліки та шляхи реформування / Р. В. Тульчинський, М. О. Змієнко // Економічний вісник НТУУ «КПІ» : збірник наукових праць. – 2009. – № 6. – С. 42–47.
5. Шульга А. А. Система оподаткування та її вплив на фінансово-господарську діяльність підприємств / А. А. Шульга // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. – 2006. – Вип. 12. – С. 268–271.
6. Глухова В. І. Питання реформування податкової системи України / В. І. Глухова, О. М. Борисенко, Ю. В. Чиж // Вісник КДПУ імені Михайла Остроградського. – 2008. – Вип. 1 (48). – С. 116–119.
7. Сосокін О. Трансформація податкової системи в контексті формування сучасної економічної моделі України / О. Соскін // Економічний часопис-XXI. – 2010. – № 3–4. – С. 7–14.
8. Музика-Стефанчук О. А. Принципи податкової системи держави / О. А. Музика-Стефанчук, О. А. Полянничко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2008. – Вип. 5. – С. 51–54.
9. Паригина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право Российской Федерации : учебное пособие / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. – Ростов на Дону : Феникс, 2002. – 480 с.

10. Баранова В. Г. Податкова система : навч. посіб. / В. Г. Баранова, О. Ю. Дубовик, В. П. Хомутенко та ін. ; за ред. В. Г. Баранової. – Одеса : ВМВ, 2014. – 344 с.
11. Опарін В. М. Фінанси (загальна теорія) : навч. посібник / В. М. Опарін. – 4-те вид. без змін. – К. : КНЕУ, 2007. – 240 с.
12. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К. : Ірпінь ; Перун, 2005. – 1728 с.
13. Оподаткування [Електронний ресурс] / Вікіпедія – вільна енциклопедія. – Режим доступу : <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9E%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F>.
14. Гриценко В. В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Гриценко Валентина Васильевна; Саратовская государственная академия права. – Саратов, 2005. – 564 с.
15. Податковий кодекс України : від 02 грудня 2010 р., № 2755-VI : із змінами та доповненнями : станом на 29 липня 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
16. Стукаленко В. А. Нариси з питання правового регулювання місцевої податкової системи [Електронний ресурс] / В. А. Стукаленко // Порівняльно-аналітичне право. Електронне наукове фахове видання. – 2013. – № 4. – С. 246–248. – Режим доступу : [http://www.pap.in.ua/4\\_2013/74.pdf](http://www.pap.in.ua/4_2013/74.pdf).
17. Скакун Ю. В. Законодавчі шляхи удосконалення місцевої податкової системи України / Ю. В. Скакун // Ученые записки Таврического национального университета им. В. И. Вернадского. Серия «Юридические науки». – 2009. – Т. 22 (61). – № 2. – С. 204–208.
18. Молодченко Т. Г. Сталий розвиток місцевого самоврядування в контексті податкової реформи в Україні [Електронний ресурс] / Т. Г. Молодченко // Державне будівництво. – 2011. – № 1. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeBu\\_2011\\_1\\_26.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/DeBu_2011_1_26.pdf).

19. Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах демократичних перетворень : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / В. В. Письменний ; Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2008. – 20 с.

20. Податкові системи зарубіжних країн / Studme.com.ua : сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://studme.com.ua/105611279875/ekonomika/nalogovye\\_sistemy\\_federativnyh\\_unitarnyh\\_gosudarstv\\_raspredelenie\\_nalogovyh\\_polnomochiy.htm](http://studme.com.ua/105611279875/ekonomika/nalogovye_sistemy_federativnyh_unitarnyh_gosudarstv_raspredelenie_nalogovyh_polnomochiy.htm).

21. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення: автореф. дис. ... докт. екон. наук : 08.04.01 / Соколовська Алла Михайлівна ; Київ. Нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – Київ, 2002. – 32 с.

22. Викторчук М. В. Место местных налогов и сборов в налоговой системе Украины / М. В. Викторчук // Современный научный вестник. Научно-теоретический и практический журнал. – 2015. – № 10 (257). – С. 97–103.

23. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 / Теремецький Владислав Іванович ; МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х. : ХНУВС, 2012. – 408 с.

24. Рамазанова Б. К. Научные подходы к экономико-правовой природе налогов / Б. К. Рамазанова // Практика общественного развития. – 2014. – № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://teoria-practica.ru/rus/files/arhiv\\_zhurnala/2014/3/ekonomika/ramazanova.pdf](http://teoria-practica.ru/rus/files/arhiv_zhurnala/2014/3/ekonomika/ramazanova.pdf).

25. Вікторчук М.В. Фіскальна роль місцевих податків і зборів в Україні / М. В. Вікторчук // Актуальні проблеми юридичної науки і практики: матер. IV регіональної наук.-практич. конф. (м. Харків. 30 листопада 2015 р.) – Х. : Національна юридична академія імені Ярослава Мудрого, 2015. – С. 53–55.

26. Зубенко В. В., Самчинська І. В. Бюджетний моніторинг : Аналіз виконання бюджету за січень – березень 2015 року налогоплательщиков

[Електронний ресурс] / В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик та ін. // ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження, USAID. – К., 2015. – 72 с. – Режим доступу : [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202015/!KV\\_I\\_2015\\_Monitoring\\_ukr.pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202015/!KV_I_2015_Monitoring_ukr.pdf).

27. Ukraine: Request for Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility and Cancellation of Stand-By Arrangement-Staff Report; Press Release; and Statement by the Executive Director for Ukraine // IMF, Country Report No. 15/69 – March 12, 2015. – 173 p. – Mode of access : <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2015/cr1569.pdf>.

28. Вікторчук М. В. Напрями боротьби з ухиленням від сплати місцевих податків / М. В. Вікторчук // Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ. – 2015. – № 2 (69). – С. 159–166.

29. Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи [Електронний ресурс] // Сайт Національного інституту стратегічних досліджень при Президентові України. – № 46. – С. 1–24. – Режим доступу : [http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatкова\\_ref-21822.pdf](http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatкова_ref-21822.pdf).

30. Бохенко О. С. Функції податків та їх реалізація в податковій системі України [Електронний ресурс] / О. С. Бохенко, О. М. Антонюк. – Режим доступу : <http://intkonf.org/bohenko-os-antonyuk-om-funktsiyi-podatktiv-ta-yih-realizatsiya-v-podatkoviy-sistemi-ukrayini>.

31. Атаманчук О. В. Регулююча функція податків та регуляторний потенціал податкової системи / О. В. Атаманчук // Економіка та держава. – 2008. – № 10. – С. 26–29.

32. Дубинецька П. П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.03 / Дубинецька Павлина Петрівна. – Львів : Львівський нац. ун-т ім. І. Франка, 2015. – 254 с.

33. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – № 19. – С. 36–43.

34. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение : учебник. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА–М, 2009. – 520 с.

35. Резник С. Д. Менеджмент в домашнем хозяйстве : Учеб. пособие / С. Д. Резник, В. А. Бобров, Н. Ю. Егорова; Под общ. ред. С. Д. Резника. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА–М, 2010. – 461 с.

36. Крупей Н. С. Економічна сутність податків та їх функції / Н. С. Крупей // Наукові записки національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка. – 2012. – Вип. 19. – С. 36–40.

37. Господарське право : навч. посіб. / Л. А. Жук, І. Л. Жук., О. М. Неживець. – К. : Кондор, 2003. – 400 с.

38. Податкове право : навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком-Інтер, 2003. – 400 с.

39. Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України : від 01.04.2014 р. № 333-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>.

40. Державна стратегія регіонального розвитку на період до 2020 року : Постанова Кабінету Міністрів України : від 06.08.2014 р., № 385 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/385-2014-%D0%BF>.

41. Хамініч С. Ю. Особливості фіскальної децентралізації в умовах розвитку національного господарства України / С. Ю. Хамініч, В. М. Климова // Вісник Дніпропетровського університету [Текст]. – 2011. – Вип. 5 (2). – С. 143–148. – (Серія «Економіка»).

42. Макаренко О. Є. Шляхи розвитку фінансової незалежності місцевого самоврядування [Електронний ресурс] / О. Є. Макаренко // Державне будівництво. – 2008. – № 1. – Режим доступу : <http://kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2008-1/doc/2/20.pdf>.

43. Деєва Н. М. Оподаткування в Україні : навч. посіб. / Н. М. Деєва, Н. І. Редіна, Т. О. Дулік та ін. ; за ред. Н. І. Редіної. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 544 с.

44. Слатвінська М. О., Дубовик О. Ю. Податкова система : навч. посіб. / М. О. Слатвінська, О. Ю. Дубовик. – Одеса : ОНЕУ, 2013. – 202 с.

45. Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. – 2-ге видання, перероб. і доп. – Київ : Ліра-К, 2013. – 604 с.

46. Роль В. Ф., Сергієнко В. В. Фінансове право : навч. посіб. / В. Ф. Роль, В. В. Сергієнко, С. М. Попова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 392 с.

47. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. : Т. 1 / кол. авт. ; [заг. ред. М. Я. Азарова]. – 2-ге вид., доп. та перероб. – К. : Міністерство фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2011. – 590 с.

48. Волохова М. П. Сучасний стан та напрями вдосконалення справляння місцевих податків і зборів в Україні / М. П. Волохова // Економічні інновації. – 2014. – Вип. 57. – С. 62–71.

49. Скакун О. Ф. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс) : підручник / О. Ф. Скакун. – Х. : Еспада, 2006. – 776 с.

50. Крохина Ю. А. Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.

51. Дудин А. П. Объект правоотношений (вопросы теории) / А. П. Дудин. – Саратов : Изд-во Саратов. ун-та, 1980. – 80 с.

52. Вікторчук М. В. Місцеві податки та збори в Україні : об'єкт чи предмет податкових правовідносин? / М. В. Вікторчук // Право і Безпека. – 2014. – № 4 (55). – С. 178–181.

53. Про фіксований сільськогосподарський податок : Закон України : від 17.12.1998 р., № 320-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/320-14>.

54. Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку : Постанова Кабінету Міністрів України : від 23.04.1999 р., № 658 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/658-99-%D0%BF>.

55. Синчак В. П. Натуральна сплата податків у сільському господарстві як одна з форм розрахунків з бюджетом / В. П. Синчак // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2003. – № 3–4. – С. 354–361.

56. Реформування податкової системи в умовах впровадження Податкового кодексу України : електронний навчальний посібник. Версія 3.2014 (станом на вересень 2014 року) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://tc.nusta.com.ua/dkpk/komentar/1\\_s35/index\\_2.htm](http://tc.nusta.com.ua/dkpk/komentar/1_s35/index_2.htm).

57. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» (щодо місцевих податків та зборів), реєстраційний № 1578, дата реєстрації 22 грудня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://auc.org.ua/sites/default/files/poyasnyvalna\\_zapiska\\_0.doc](http://auc.org.ua/sites/default/files/poyasnyvalna_zapiska_0.doc).

58. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 р., № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

59. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року, № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.

60. Господарський кодекс України : від 16 січня 2003 р., № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

61. Статус фізичної особи-підприємця: проблеми застосування законодавства : Роз'яснення Міністерства юстиції України : від 14.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

62. Довгалюк В. І., Ярмоленко Ю. Ю. Податкова система: навч. посіб. / В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 360 с.

63. Романенко В. Р. Фінанси: підручник. 4-те вид. / В. Р. Романенко. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 312 с.

64. Венгер В. В. Фінанси: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / В. В. Венгер. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 432 с.

65. Костицький В. В. Екологія перехідного періоду: право, держава, економіка (Економіко-правовий механізм охорони навколишнього природного середовища в Україні): монографія / В. В. Костицький – К. : ІЗП і ПЕ, 2003. – 772 с.

66. Бобох Н. М. Оподаткування землі як об'єкта нерухомого майна в Україні / Н. М. Бобох // Формування ринкової економіки в Україні. – 2011. – Вип. 23, Ч. 1. – С. 1–12.

67. Сологуб С. М. Податкова система: навчально-методичний посібник для самостійної та індивідуальної роботи студентів економічних спеціальностей денної та заочної форми навчання / С. М. Сологуб. – К. : КУЕТТ, 2007, – 102 с.

68. Захаркіна Л. С., Бачал О. О. Напрями реформування податку з доходу фізичних осіб в Україні / Л. С. Захаркіна, О. О. Бачал // Реформування податкової системи України в контексті глобалізаційних викликів : збірник наукових праць за матеріалами Науково-практичної інтернет-конференції (м. Ірпінь, 21 листопада 2014 р.) : Держ. фіск. служб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2014. – С. 90–95.

69. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС / А. М. Соколовська, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2012. – № 4. – С. 97–106.

70. Бюджетний кодекс України : від 8 липня 2010 р., № 2456-VI : із змінами та доповненнями : станом на 14.07.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

71. Лондар С. Л. Фінанси : навчальний посібник / С. Л. Лондар, О. В. Тимошенко. – Вінниця : Нова книга, 2009. – 384 с.

72. Купалова Г. І. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту виконання зобов'язань за податками і зборами в умовах фінансово-економічної кризи / Г. І. Купалова, Т. О. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2010. – Вип. 118. – С. 31–34.

73. Мірчук С. В. Місцеві податки і збори як джерело наповнення бюджету міста Луцька / С. В. Мірчук // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2008. – № 7. – С. 163–166.

74. Кошук Т. Прагматика формування и реализации фискальной политики в Украине / Т. Кошук // Журнал Европейской экономики. – 2008. – Т. 7. – № 2. – С. 257–272.

75. Бечко П. К. Податкова система : навч. посібник / П. К. Бечко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.

76. Воробйов Ю. М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю. М. Воробйов // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2010. – № 3. – С. 6–10.

77. Атаманчук Н. І. Місцеві податки і збори в Україні: сучасний стан та перспективи реформування / Н. І. Атаманчук, Д. В. Процюк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2015. – Вип. 31. – С. 102–105. – (Серія : Право).

78. Письменний В. В. Місцеві податки та збори в проекті Податкового кодексу України / В. В. Письменний // Галицький економічний вісник. – 2007. – № 3. – С. 120–127.

79. Ткачук А. Місцеве самоврядування та децентралізація. Практичний посібник / А. Ткачук // Швейцарсько-український проект «Підтримка децентралізації в Україні – DESPRO».– К. : ТОВ Софія. – 2012. – 120 с.

80. Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування: Закон Української РСР : від 7 грудня 1990 р., № 533-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/533-12/ed19901207>.

81. Про систему оподаткування : Закон України : від 25 червня 1991 р., № 1251-ХІІ : зі змінами та доповненнями : втратив чинність 01 січня 2011 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 112.

82. Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. № 56–93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/56-93>.

83. Теремецький В. І. Роль Конституції України в регулюванні податкових відносин / В. І. Теремецький // Конституція України – основа розбудови правової демократичної соціальної держави та формування правової системи : матеріали всеукраїнської наук.- практич. конф. (Харків, 23–24 червня 2011 р.). – Х. : Право, 2011. – С. 394–397.

84. Олійник А. Правова природа конституційного обов'язку із сплати податків і зборів: аналіз Основного Закону України / А. Олійник // Підприємництво, господарство і право. – 2013. – № 8. – С. 55–58.

85. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України : від 21 травня 1997 р., № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

86. Про місцеві податки та збори : Указ Президента України : від 25.05.1999 р., № 565/99 : не вступив в дію від 17.06.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/565/99>.

87. Місцеві податки і збори як фінансова основа місцевого самоврядування (вітчизняний і зарубіжний досвід) / С. Е. Острович // Порівняльно-правові дослідження. – 2009. – № 2. – С. 107–112.

88. Кмить В. М. Правові колізії у податковому законодавстві України та шляхи їх усунення / В. М. Кмить // Науковий вісник національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 1 (48). – С. 209–215.

89. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Роксолана Юріївна Паславська. – Львів : Львівський нац. ун-т ім. І. Франка, 2014. – 220 с.

90. Про схвалення Стратегії реформування податкової системи : Розпорядження КМУ : від 23 грудня 2009 р., № 1612-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-%D1%80>

91. Вікторчук М. В. Стабільність як принцип організації податкових відносин в Україні / М. В. Вікторчук // Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави: матер. міжн. наук.-практич. конф. (м. Харків. 12 грудня 2014 р.). – Х. : Харківський національний університет внутрішніх справ, 2014. – С. 47–50.

92. Кучерявенко М. П. Основи податкового права : навч. посібник / М. П. Кучерявенко. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 2003. – 412 с.

93. Постанова Київського окружного адміністративного суду : від 21 вересня 2015 р., № 810/4152/15 [Електронний ресурс] / Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/5174038278>.

94. Постанова Дніпропетровського окружного адміністративного суду : від 05 лютого 2016 р., № 804/559/16 86 [Електронний ресурс] / Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/56311636>.

95. Постанова : Запорізького окружного адміністративного суду : від 22 жовтня 2015 р., № 808/5750/15 [Електронний ресурс] / Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/53435304>.

96. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України : від 24 грудня 2015 р., № 909-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/909-19/page13>.

97. Шаповал Л. П. Податкові аспекти в контексті зміцнення дохідної бази місцевих бюджетів / Л. П. Шаповал // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. – 2011. – Вип. 5 (70). – С. 187–190.

98. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» (щодо місцевих податків та зборів) [Електронний ресурс] // Асоціація міст України : офіційний веб-сайт. – Режим доступу : [http://auc.org.ua/sites/default/files/poyasnyuvalna\\_zapiska\\_0.doc](http://auc.org.ua/sites/default/files/poyasnyuvalna_zapiska_0.doc).

99. Концепція реформування податкової системи України : від 06 серпня 2014 р. [Електронний ресурс] // Урядовий портал. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=247504310](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=247504310).

100. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України : від 28 грудня 2014 р., № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

101. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція) : Закон України : від 12 лютого 2015 р., № 191-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/191-19>.

102. Податкова реформа. Оцінка основних ініціатив (станом на вересень 2015 року) [Електронний ресурс] / Міжнародний центр перспективних досліджень : офіційний веб-сайт. – Режим доступу : [http://icps.com.ua/assets/uploads/images/files/verstka\\_pr.pdf](http://icps.com.ua/assets/uploads/images/files/verstka_pr.pdf).

103. Деменко О. Є. Адміністрування податків територіальними органами Державної фіскальної служби України : дис. ... канд. юрид. наук : спец.

12.00.07 / Деменко Олександр Євгенович; Харківський національний ун-т внутрішніх справ. – Х., 2014. – 197 с.

104. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Президента України : від 18.03.2013 р., № 141/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>.

105. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади Указ Президента України : від 24.12.2012 р., № 726/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/documents/15236.html>.

106. Про заходи щодо впровадження Концепції адміністративної реформи в Україні : указ Президента України : від 22.07.1998 р., № 810/98 : в редакції від 28.05.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/810/98>.

107. Про Положення про Міністерство фінансів України : Указ Президента України : від 08.04.2011 р., № 446/2011/98 : в редакції від 19.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.

108. Про утворення територіальних органів Державної фіскальної служби та визнання такими, що втратили чинність, деяких актів Кабінету Міністрів України зборів : Постанова Кабінету Міністрів України : від 6 серпня 2014 р. № 311 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/311-2014-%D0%BF>.

109. Герасименко Н. В. Правовые проблемы установления и взимания местных налогов и сборов : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Н. В. Герасименко. – М. : РГБ, 2003. – 215 с.

110. Про надання пільг зі сплати земельного податку в 2016 році : рішення Івано-Франківської міської ради від 28 січня 2016 року № 42-3 / Нормативні акти Івано-Франківської міської ради : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.namvk.if.ua/dt/30458](http://www.namvk.if.ua/dt/30458).

111. Про внесення змін в Положення про оренду земельних ділянок комунальної власності у м. Івано-Франківську : рішення Івано-Франківської міської ради від 19 червня 2014 року № 1446-45 / Нормативні акти Івано-Франківської міської ради : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.namvk.if.ua/dt/33569>.

112. Про встановлення місцевих податків і зборів на території м. Івано-Франківська : рішення Івано-Франківської міської ради від 28 січня 2016 року № 10-3 / Нормативні акти Івано-Франківської міської ради : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.namvk.if.ua/dt/30313>.

113. Про місцеві податки і збори на території Тернівської сільської ради та про відміну ваніше прийнятих рішень : рішення Тернівської сільської ради від від 17 січня 2015 року № 221 / Добровеличківська районна державна адміністрація : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dv.kr-admin.gov.ua/admin/tern/rishennja/1139-pro-miscevi-podatky-i-zbory-na-terytoriji-ternivskoj-silskoj-rady-ta-vidminu-ranishe-pryjnyatyh-rishen.html>.

114. Про єдиний податок : рішення Голопристанської міської ради від від 28 січня 2015 року № 1189 / м. Гола Пристань : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://golapristan-mrada.gov.ua/podatky\\_zbory.htm](http://golapristan-mrada.gov.ua/podatky_zbory.htm).

115. Про встановлення податку на майно (в частині плати за землю) : Запорізької міської ради від від 30 червня 2015 року № 6 / Запорізька міська рада : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://meriazp.gov.ua/test/?id=42&pid=15969>.

116. Петришина М. О. Напрями удосконалення нормотворчості в органах місцевого самоврядування в Україні / М. О. Петришина // Європейські перспективи. – 2012. – № 2 (2). – С. 71–76.

117. Шугрина Е. С. Техника юридического письма: Учебно-практическое пособие / Е. С. Шугрина. – М : Дело, 2000. – 272 с.

118. Барський В. Р. Муніципальна нормотворчість як вираз інтересів громадського суспільства / В. Р. Барський // Актуальні проблеми держави і права. – 2008. – Вип. 40. – С. 262–267.

119. Кофлан В. М. Правові основи місцевого оподаткування в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / В. М. Кофлан. – Ірпінь : НА ДПС України. – 2002. – 18 с.

120. Деменко О. Є. Сутнісні аспекти адміністрування податків в Україні / О. Є. Деменко // Правові засади гарантування та захисту прав і свобод людини і громадянина : зб. тез наук. доповідей і повідомл. II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава конф. 6 грудня 2013 р.) / редкол. : А. П. Гетьман, Ю. Г. Барабаш, С. Г. Серьогіна та ін. – Х. : Право, 2013. – С. 451–452.

121. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : Перун, 2004. – 1440 с.

122. Файоль А. Общее и промышленное управление / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд // Управление – это наука и искусство / сост. Г. Л. Подвойский. – М. : Республика, 1992. – 351 с.

123. Административное право зарубежных стран. / общ. ред. А. М. Козырина. – М. : СПАРК, 1996. – 229 с.

124. Мельтюхова Н. М. Зарубіжний досвід публічного адміністрування : метод. рек. / авт. кол. : Н. М. Мельтюхова, В. В. Корженко, Ю. В. Дідок та ін. ; за заг. ред. Н. М. Мельтюхової. – К. : НАДУ, 2010. – 28 с.

125. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.

126. Бутенко Л. А., Курочкина И. П. Проблемы налогового администрирования в Российской Федерации : монография / Л. А. Бутенко, И. П. Курочкина, В. Г. Минашкин, М. А. Солярик, А. Е. Шувалов,

Е. Б. Шувалова // под ред. д.э.н., проф. Е. Б. Шуваловой – М. : МЭСИ, 2012. – 187 с.

127. Корецька-Гармаш В. О. Адміністрування податків: порівняльний аналіз після прийняття Податкового Кодексу [Електронний ресурс] / В. О. Корецька-Гармаш, А. В. Кулік // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. Економічні науки. – 2011. – № 7 (161). Ч. 2. – Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/old\\_jrn/Soc\\_Gum/VSUNU/2011\\_7\\_2/Korecka.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/VSUNU/2011_7_2/Korecka.pdf).

128. Новосад Л. Я. Фіскальне адміністрування в Україні: проблеми теорії та практики / Л. Я. Новосад // Світ фінансів. – 2005. – Вип. 1. – С. 65–70.

129. Сливка Я. В. Адміністрування податків в процесі продаж: бухгалтерський аспект / Я. В. Сливка // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – 2012. – № 3 (61). – С. 182–187.

130. Кармінська-Белоброва М. В. Напрями реформування механізму адміністрування податків / М. В. Кармінська-Белоброва // Теорія та практика державного управління. – 2010. – Вип. 3 (30). – С. 1–8.

131. Катрук Н. О. Обґрунтування сутності державного податкового менеджменту в контексті становлення наукової думки / Н. О. Катрук // Наука й економіка. – 2010. – № 2 (18). – С. 47–55.

132. Житна І. П. Адміністрування податку на додану вартість в Україні: організація та напрямки розбудови [Електронний ресурс] / І. П. Житна, В. О. Корецька-Гармаш // Наукові вісті Далівського університету. – 2010. – Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/ejournals/Nvdu/2010\\_1/10gironp.htm](http://www.nbuu.gov.ua/ejournals/Nvdu/2010_1/10gironp.htm).

133. Чинчин М. М. Межі та стадії податкового адміністрування / М. М. Чинчин // Фінансове право. – 2013. – № 1. – С. 26–29.

134. Михайлов В. В. Спеціальні критерії класифікації податків і зборів, що входять до податкової системи України / В. В. Михайлов // Форум права. – 2013. – № 2. – С. 366–370.

135. Дадашев А. З. Финансовая система России : учеб. пособие / А. З. Дадашев, Д. Г. Черник. – М. : ИНФРА–М, 1997. – 248 с.

136. Мельник П. В., Тарангул Л. Л. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналий. – К. : Знання, 2008. – 675 с.

137. Longman. Dictionary of contemporary English. –3-d ed. – England : Longman Group Ltd, 1995. – 1668 p.

138. Осовська Г. Основи менеджменту : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Г. В. Осовська. – К. : Кондор, 2003. – 556 с.

139. Вікторчук М. В. Ефективність адміністрування місцевих податків і зборів в Україні / М. В. Вікторчук // Науковий вісник Академії муніципального управління. – 2015. – Вип. 1. – Ч. 2. – С. 20–26. – (Серія : Право).

140. Батовська М. Ефективність місцевого оподаткування в Україні [Електронний ресурс] / М. Батовська // Науковий блог НАУ «Острозька академія» – 06 червня 2013 р. – Режим доступу : <http://naub.oa.edu.ua/2013/efektyvnist-mistsevoho-opodatkuvannya-v-ukrajini>.

141. Воронкова О. М. Теоретико-методологічні засади ефективності податкового менеджменту / О. М. Воронкова // Економічний вісник Переяслав-Хмельницького державного педагогічного університету імені Григорія Сковороди : збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький, 2011. – Вип. 17/1. – С. 198–202.

142. Аналіз структури надходжень місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів [Електронний ресурс] // Finalearn. Фінансова аналітика : сайт. – Режим доступу : <http://www.finalearn.com/lifers-1057-1.html>.

143. Вдовиченко А. М. Міжнародний досвід організації ключових індикаторів результативності діяльності податкових адміністрацій / А. М. Вдовиченко // Світовий досвід упровадження індикаторів результативності діяльності органів державної податкової служби : матеріали

науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 29 березня 2013 р.). – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2013. – С. 15–19.

144. Макогон В. Д. Фіскальна ефективність податкових адміністрацій як передумова зміцнення дохідної частини бюджету/ В. Д. Макогон // Світовий досвід упровадження індикаторів результативності діяльності органів державної податкової служби : матеріали науково-практичного круглого столу (м. Ірпінь, 29 березня 2013 р.). – Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2013. – С. 53–54.

145. Княжанський Віталій. Дев'ять із десяти скарг підприємців на роботу фіскальної служби сьогодні вирішуються не на користь платника податків. [Електронний ресурс] / Щоденна всеукраїнська газета «День». – 02 квітня 2015 р. – Режим доступу : <http://m.day.kiev.ua/uk/article/ekonomika/chomu-ukrayini-terminovo-potribna-podatкова-reforma>.

146. Економіка. Інформаційний довідник для платників податків [Електронний ресурс] / Вісті : служба новин. – 02 вересня 2015 р. – Режим доступу : <http://www.visti.tv/new.aspx?newsid=38276>.

147. Бідюк О. О. Адміністрування податків: міжнародний досвід та українські реалії / О. О. Бідюк // Реформування податкової системи України в контексті глобалізаційних викликів : збірник наукових праць за матеріалами Науково-практичної інтернет-конференції (м. Ірпінь, 21 листопада 2014 р.) : Держ. фіск. служб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподатк. – Ірпінь : Нац. унів. ДПС України, 2014. – С. 25–29.

148. Tiebout C. M. A pure theory of local expenditures // *Journal of Public Economics*. – 1956. – № 64. – P. 416–424.

149. Goodspeed T. J. Tax competition, benefit taxes, and fiscal federalism // *National Tax Journal*. – 1998. – Vol. 51, № 3. – P. 579–586.

150. Самусевич Я. В. Реформування податкової системи України в умовах податкової конкуренції: дис. ... докт. екон. наук : 08.00.08 / Самусевич Ярина Валентинівна ; Укр. акад. банк. справи. – Суми, 2015. – 323 с.

151. Фролова Н. Б. Податкова конкуренція: нові виклики реформи податкової системи України / Н. Б. Фролова // Економіка і прогнозування. Науковий журнал. – 2009. – № 3. – С. 48–60.

152. Єгарміна В. Д. Податковий контроль : теоретичні засади і практика застосування / В. Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166–176.

153. Лімська декларація керівних принципів контролю : Декларація, міжнародний документ від 01 січня 1977 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604\\_001](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001).

154. Грачева Е. Ю., Ивлиева М. Ф. Финансовое право в вопросах и ответах / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова ; под ред. Е. Ю. Грачевой. – М., 2003. – С. 41–42.

155. Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юристъ, 2004. – 576 с.

156. Тиновський Д. В. Поняття та предмет виїзної податкової перевірки як виду податкових перевірок / Д. В. Тиновський // Науковий вісник Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 2 – С. 302–309.

157. Ногина О. А. Налоговый контроль : вопросы теории / О. А. Ногина. – СПб : Питер, 2003. – 160 с.

158. Тимошенко В. А. Проверки налоговых органов : учеб.-практ. пособие / В. А. Тимошенко, Л. В. Спирина. – М. : Дашков, 2009. – 400 с.

159. Дудник М. А. Налоговые проверки как одна из основных форм налогового контроля // М. А. Дудник // Российское право на современном этапе : материалы X науч.-практ. конф. студентов и молодых ученых : К 10-летию юридического факультета РГЭУ «РИНХ» (28 апреля 2006 г.). – М., 2006. – С. 96–97.

160. Курбатов Т. Ю. Правовые формы и методы налогового контроля : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право;

бюджетное право» / Курбатов Тимур Юрьевич; Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего профессионального образования «Финансовый университет при правительстве Российской Федерации». – Москва, 2015. – 231 с.

161. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко] ; за заг. ред. В. П. Хомутенко – Одеса : Атлант, 2015. – 314 с.

162. Чудновська Н. Впровадження сервісу «Електронна камеральна перевірка» / Н. Чудновська, О. Бондар // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2013. – № 39. – С. 1–3.

163. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку – фізичної особи-підприємця : Наказ Міністерства доходів і зборів України : від 14 червня 2013 р., № 165 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-organizaci-doc149981.html>.

164. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків : Наказ Міністерства фінансів України від 02 червня 2015 р. № 524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63840.html>.

165. Теремецький В. І. Деякі проблеми правового регулювання адміністрування податків / В. І. Теремецький // Актуальні проблеми функціонування держави та тенденції захисту прав і свобод людини : збірник матеріалів юридичної наук.-практ. Інтернет-конф. «Актуальна юриспруденція» (м. Київ, 4 жовтня 2011 р.) : тези наукових доповідей. – К., 2011. – С. 90–94.

166. Садовская Т. Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Садовская Татьяна Дмитриевна; Тюменский гос. ун-т. – Тюмень, 2007. – 233 с.

167. Бычкова С. М., Фомина Т. Ю. Налоговый контроль: виды и содержание / С. М. Бычкова, Т. Ю. Фомина // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 2. – С. 39–43.

168. Лермонтов Ю. М. Выездная налоговая проверка как форма налогового контроля / Ю. М. Лермонтова // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 2. – С. 14–22.

169. Садчиков М. Н. Камеральные и выездные налоговые проверки : Автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. «Административное право; финансовое право; информационное право» / М. Н. Садчиков. – Саратов, 2010. – 26 с.

170. Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів: Стандарт Рахункової палати : Постанова колегії Рахункової палати від 27 грудня 2004 р. № 28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0115-05>.

171. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності : Указ Президента України від 23 липня 1998 р. № 817/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 30. – С. 2.

172. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок дотримання законодавства України з питань державної митної справи, податкового, валютного та іншого законодавства платниками податків – юридичними особами та їх відокремленими підрозділами : Наказ Міністерства фінансів України : від 20 серпня 2015 р., № 727 (набув чинності 17 листопада 2015 р.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1300-15>.

173. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи) : Закон України від 28 грудня

2014 року № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

174. Єфімов О. Податківці за викликом, або замовляємо електронну перевірку [Електронний ресурс] / О. Єфімов // Персональний сайт Олександра Єфімова. – Режим доступу : <http://yefimov.com.ua/?p=1176>.

175. Куришко О. О. Електронна податкова перевірка як форма податкового контролю [Електронний ресурс] / О. О. Куришко // Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції «Інформаційна та економічна безпека (INFECO-2014)». – Харків : ХІБС НБУ. – 2014. – Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/11615/1/Kuryshko%20hibs.pdf>.

176. Теремецький В. І. Поняття, сутність та ознаки адміністративної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування / В. І. Теремецький // Науковий вісник Дніпровського національного університету внутрішніх справ. – 2012. – № 1. – С. 343–351.

177. Кодекс України про адміністративні правопорушення : від 07.12.1984 р., № 8073-X : із змінами та доповненнями : станом на 26.10.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.

178. Вікторчук М. В. Адміністративна відповідальність як наслідок документальної позапланової невиїзної електронної перевірки / М. В. Вікторчук // Черкаські правові читання : збірник тез та матеріалів учасників (м. Черкаси, 27 листопада 2014 р.). – Черкаси : КП ЧІБС УБС НБУ, 2014. – С. 20–22.

179. Про утворення Ради бізнес-омбудсмена : Постанова Кабінету Міністрів України : від 26 листопада 2014 № 691 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/691-2014-п>.

180. Memorandum of Understanding for the Ukrainian AntiCorruption Initiative: dated 12 May 2014 concluded by the Cabinet of Ministers of Ukraine pursuant to a, international financial institutions, the European Bank for

Reconstruction and Development and the Organisation for Economic Cooperation and Development, and a number of leading Ukrainian business associations. [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.ebrd.com/downloads/news/mou-ukraine-aci.pdf>.

181. Вікторчук М. В. Деякі питання впровадження електронних податкових перевірок в Україні / М. В. Вікторчук // Стан дотримання прав людини в умовах сучасності: теоретичні та практичні аспекти : матеріали V Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф. (Київ, 10 грудня 2014 р.). – К : Нац. акад. внутр. справ, 2014. – С. 191–193.

182. Правове регулювання місцевих фінансів в Україні / [О. В. Солдатенко, В. І. Антипов, О. А. Музика-Стефанчук та ін. ; за заг. ред. О. В. Солдатенко.]. – К. : Алерта, 2011. – 244 с.

183. Гусак Ю. Д. Напрями вдосконалення інформаційного обміну між органами влади, які контролюють сплату податків та зборів в Україні / Ю. Д. Гусак // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу (Київ, 5 жовтня 2012 р.). – К. : Алерта, 2012. – С. 41–44.

184. Про Національну програму інформатизації : Закон України від 04 лютого 1998 р., № 74/98-ВР : із змінами та доповненнями : станом на 02.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/74/98-%D0%B2%D1%80>.

185. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки : Закон України від 09 січня 2007 р., № 537-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/537-16>.

186. Про затвердження Порядку взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю : Постанова Кабінету Міністрів України : від 01 серпня 2006 р., № 1066. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1066-2006-%D0%BF>.

187. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України : від 21 травня 1997 р., № 280/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 24. – Ст. 170.

188. Підцерковний Б. В. Податкова автономія органів місцевого самоврядування: сутність та стан в Україні / Б. В. Підцерковний // Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. – 2015. – № 1. – С. 12–16.

189. Кофлан В. М. Правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні : монографія / В. М. Кофлан. – Ірпінь : НА ДПС України. – 2004. – 176 с.

190. Позняков С. П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право» / С. П. Позняков ; Національна академія державної податкової служби. – Ірпінь, 2007. – 21 с.

191. Фатюха Н. Г. Фінансово-правові засади формування місцевих бюджетів на основі місцевих податків і зборів / Н. Г. Фатюха, І. С. Хуторянська // Економічний простір. – 2010. – № 33. – С. 104–113.

192. Шевченко О. Фінансова основа місцевого самоврядування в Україні: унормування у проекті Податкового кодексу [Електронний ресурс] / О. Шевченко. – Режим доступу : <http://old.niss.gov.ua/Monitor/february2009/11.htm>.

193. Коваль В. Ф. Основні напрями модернізації взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері / В. Ф. Коваль, В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 2 (10). – С. 142–157.

194. Про затвердження Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки : Наказ ДФС України : від 12 лютого 2015 р., № 80 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://kh.sfs.gov.ua/data/material/000/129/184732/plan.pdf>.

195. Копылов В. А. Информационное право : учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / В. А. Копылов. – М. : Юристъ, 2003. – 512 с.

196. Цимбалюк В. С. Основи інформаційного права України : навч. посіб. / В. С. Цимбалюк, В. Д. Гавловський, В. В. Гриценко та ін. ; за ред. М. Я. Швеця, Р. А. Калюжного. – К. : Знання, 2004. – 274 с.

197. Новицька Н. В. Обмін інформацією між податковими та іншими державними органами як напрямок підвищення ефективності адміністрування екологічних податків / Н. В. Новицька // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2013. – № 1. – С. 166–175.

198. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України : від 27 грудня 2010 р., № 1245 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1245-2010-%EF&new=1>.

199. Іванський А. Й. Місцеві ради у відносинах фінансово-правової відповідальності [Електронний ресурс] / А. Й. Іванський // Форум права. – 2009. – № 1. – С. 202–207. – Режим доступу [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/FP\\_index.htm\\_2009\\_1\\_31.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/FP_index.htm_2009_1_31.pdf).

200. Клименко О. В. Правові основи податкових систем України та Німеччини: порівняльно-правовий аналіз : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право» / О. В. Клименко ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Г. Шевченка. – К., 2007. – 23 с.

201. Курашвили Б. П. Очерк теории государственного управления / Б. П. Курашвили. – М. : Наука, 1987. – 294 с.

202. Пундик М. В. Управлінські зв'язки у системній взаємодії органів публічного управління на регіональному рівні / М. В. Пундик // Публічне управління: теорія та практика. – 2013. – Вип. 1. – С. 47–53.

203. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні / Державна фіскальна служба України: офіційний сайт. – 26 січня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia\\_/2012\\_povidomlenia-modernizatsia/59283.html](http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/59283.html).

204. Про податкове консультування в Україні : Проект Закону України : від 26 червня 2009 р., № 2745 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=32997](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=32997).

205. Вікторчук М. В. Інформаційна взаємодія Державної фіскальної служби України з іншими суб'єктами податкових правовідносин під час адміністрування податку на майно / М. В. Вікторчук // Право і Безпека. – 2015. – № 2 (57). – С. 46–50.

206. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо переведення садових і дачних будинків у жилі будинки та реєстрації в них місця проживання: Закон України : від 02 вересня 2010 р., № 1673-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1673-vii>.

207. Житловий кодекс Української РСР : від 30 червня 1983 р., № 5464-X : із змінами та доповненнями : станом на 27.09.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5464-10>.

208. Вікторчук М. В. Деякі питання адміністрування місцевих податків та зборів в Україні / М. В. Вікторчук // Публічне адміністрування в сфері внутрішніх справ: матеріали круглого столу (м. Київ. 14 травня 2014 р.). – К. : Нац. акад. внутр. справ, 2014. – С. 74–79.

209. Бондарук Т. Г. Зарубіжний досвід місцевого оподаткування та можливості його застосування в Україні / Т. Г. Бондарук // Збірник наукових

праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 56–66.

210. Зеленюк К. Децентралізація: аналіз європейського досвіду (інфографіка) [Електронний ресурс] / К. Зеленюк // *Сегодня.ua* : сайт. – 15 жовтня 2015 р. – Режим доступу : <http://ukr.segodnya.ua/life/stories/decentralizaciya-analiz-evropeyskogo-opyta-infografika-658161.html>.

211. O dochodach jednostek samorządu terytorialnego: Ustawa RP: ustawa przyjęta Sejmem RP 13 listop. 2003 r. // *Dziennik Ustaw RP*. – 2003. – № 203. – Poz. 1966 ze zm.

212. Місцеві податки та збори. Аналітичні матеріали до законопроекту «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів» [Електронний ресурс] / USAID : сайт; Аналітичний центр Асоціації міст України. – 18 липня 2012 р. – Режим доступу : <http://dialogueauc.org.ua/node/5520>.

213. Нелідіна Ю. С. Місцеві податки. Зарубіжний досвід місцевого оподаткування й аналіз можливостей його застосування в Україні [Електронний ресурс] / Ю. С. Нелідіна // Наукове товариство Івана Кушніра : сайт. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=10837>.

214. Recommendation of the Committee of Ministers to member states on local taxation, financial equalisation and grants to local authorities // *Rec(2000) 14* : Council of Europe. 06.09.2000.

215. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2006 рік / [І. Ф. Щербина, А. Ю. Рудик, Т. С. Бабич, В. В. Зубенко]. – Київ, 2006. – С. 89–119.

216. Молодченко Т. Г. Реформування податкової системи в Україні: передумови й альтернативи / Т. Г. Молодченко / *Актуальні проблеми державного управління*. – 2010. – № 1. – С. 313–317.

217. Світовий досвід оподаткування : Болгарія / Державна фіскальна служба України : офіційний сайт. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

<http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/bulgaria>.

218. Скільки платять власники житла в Європі [Електронний ресурс] / Новини Запоріжжя : сайт. – 10 грудня 2013 р. – Режим доступу : <http://uanews.zp.ua/society/2013/12/10/20172.html>.

219. Євроінтеграція. Податок на нерухомість: кращий досвід [Електронний ресурс] / Федерація професійних спілок України : офіційний веб-портал. – 05 листопада 2014 р. – Режим доступу : <http://fpsu.org.ua/napryamki-diyalnosti/sotsialnij-zakhist/6253-evrointegratsiya-podatok-na-nerukhomist-krashchij-dosvid>.

220. Євроінтеграція. Податок на нерухомість: кращий досвід [Електронний ресурс] / Сайт Единой первичной организации профсоюза трудящихся металлургической и горнодобывающей промышленности Украины промплощадки НГЗ : – 10 грудня 2013 р. – Режим доступу : <http://www.profnzg.com.ua/?p=4840>.

221. Гречко А. В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції / А. В. Гречко // Проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 60–70.

222. Шевченко Р. Ю. Розвиток оподаткування доходів фізичних осіб в умовах упровадження Податкового кодексу України / Р. Ю. Шевченко // Наукові праці НДФІ. – 2010. – Вип. 4 – С. 11–19.

223. Нікітішин А. О. Використання іноземного досвіду при оподаткуванні доходів фізичних осіб / А. О. Нікітішин // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 9. – С. 67–69.

224. Біла Л. М. Спільні та відмінні риси податкових систем країн Європейського Союзу та України / Л. М. Біла // Миколаївський національний університет імені В. О. Сухомлинського. – 2015. – Вип. 6. – С. 656–651.

225. Ukraine : Request for Extended Arrangement Under the Extended Fund Facility and Cancellation of Stand-By Arrangement-Staff Report; Press Release; and Statement by the Executive Director for Ukraine // IMF, Country Report

No. 15/69 – March 12, 2015. – 173 p. – Mode of access : <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2015/cr1569.pdf>.

226. Податки в Німеччині: корисний досвід [Електронний ресурс] / Новини України – vkurse.ua : сайт. – 08 жовтня 2010 р. – Режим доступу : <http://vkurse.ua/ua/business/poleznyu-opyt.html>.

227. Цимбалюк І. О. Роль податків у забезпеченні фінансової автономії органів місцевого самоврядування / І. О. Цимбалюк, Б. В. Підцерковний // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. – 2014. – № 2 – С. 179–187.

228. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Проект Закону України : від 22 грудня 2015 р., № 3688 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=57512](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=57512).

229. Волковець Т. В. Види екологічних податків, які застосовуються зарубіжними країнами / Т. В. Волковець // Фінанси України.–2012.– № 6.– С. 27–34.

230. Экологические налоги в диапазоне от 1,6% от ВВП в Испании до 5,7% в Дании [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.agroru.com/news/702777.htm?print=Y> 8. Paul Ekins. Theory and Practice of Environmental Taxation : <http://www.greentaxreport.co.uk/read-chapteronline/11-theory-and-practice-of-environmental-taxation?showall=1>.

231. Домбровська Т. М. Проблеми та перспективи екологічного оподаткування в Україні та світі / Т. М. Домбровська // Науковий огляд. – 2014.– Т. 5. – № 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/view/213/338>.

232. Шако О. Європейська практика екологічного оподаткування відходів / О. Шако // Економіст. – 2014. – № 10. – С. 51–55.

233. Національна стратегія наближення (апроксимації) законодавства країни до права ЄС у сфері охорони довкілля [Електронний ресурс] /

Міністерство екології та природних ресурсів України: офіційний сайт. – 2015. – 107 с. – Режим доступу : [http://www.menr.gov.ua/docs/activity-adaptation/draft\\_NAS\\_FEB2015.pdf](http://www.menr.gov.ua/docs/activity-adaptation/draft_NAS_FEB2015.pdf).

234. Захаркіна Л. С., Красуля А. В. До питання екологічного оподаткування в Україні / Л. С. Захаркіна, А. В. Красуля // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу (Київ, 5 жовтня 2012 р.). – К. : Алерта, 2012. – С. 93–94.

235. Щодо розгляду законопроекту про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо цільового спрямування екологічного податку (реєстр. № 2830) / Комітет Верховної Ради України з питань бюджету: офіційний сайт. – 13 листопада 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/publish/article;jsessionid=5CCC7A41E02349D52B97E13696F3964E?art\\_id=54494&cat\\_id=44731](http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/publish/article;jsessionid=5CCC7A41E02349D52B97E13696F3964E?art_id=54494&cat_id=44731).

236. Лялюк О. Ю. Основні напрямки євроінтеграційної політики України у сфері місцевого самоврядування / О. Ю. Лялюк // Проблеми реформування місцевого самоврядування в Україні в контексті наближення до європейських стандартів організація місцевої влади в Україні : сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 28 жовтня 2009 р. / відп. за вип. І. В. Яковюк. – Х. : НДІ держ. буд-ва та місц. самоврядування, 2009. – С. 73–75.

237. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ : від 27 червня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/984_011).

238. Про засади внутрішньої та зовнішньої політики: Закон України : від 01 липня 2010 р., № 2411-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2411-17>.

239. Петров Р. А. Поняття «транспозиція» в сучасній правовій науці європейського права [Електронний ресурс] / Р. А. Петров // Європейські студії і право. – 2013. – № 1. – С. 20–24. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esp\\_2013\\_1\\_5.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/esp_2013_1_5.pdf).

240. Словник-довідник Європейського Союзу / ред. Ю. Марченко. – К. : К.І.С. – Київ. Інформація. Сервіс., 2004. – 1728 с.

241. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування відповідно до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ : Наказ Державної податкової адміністрації України : від 04 жовтня 2004 р., № 578 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/arhiv-nakaziv-dpa-ukraini/nakazi-za-2004-rik/30844.html>.

242. Тимченко Л. Д. Международное право : учебник для юрид. спец. вузов МВД / Л. Д. Тимченко. – Х. : Консум, 1999. – 528 с.

243. Марченко М. Н. Сравнительное правоведение. Общая часть: учебник для юрид. вузов / М. Н. Марченко. – М. : Зерцало, 2001. – 560 с.

244. Дудар С. К. Гармонізація законодавства проблеми визначення поняття / С. К. Дудар // Держава і право. – 2002. – Вип. 17. – С. 11–17.

245. Тихомиров Ю. А. Курс сравнительного правоведения / Ю. А. Тихомиров. – М. : Норма, 1996. – 432 с.

246. Вікторчук М. В. Напрями гармонізації місцевих податків і зборів в Україні відповідно до законодавства Європейського Союзу / М. В. Вікторчук // Часопис Академії адвокатури України. – 2015. – Т. 7. – № 2. – С. 10–17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Chaau\\_2014\\_7\\_2\\_11.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Chaau_2014_7_2_11.pdf).

247. Муравйов В. Гармонізація законодавства України з правом Європейського Союзу в рамках Угоди про асоціацію між Україною та ЄС / Віктор Муравйов, Наталія Мушак // Віче. – 2013. – № 8. – С. 12–18.

248. Міщенко А. В. Теоретичні питання гармонізації національного і міжнародного законодавства у сфері транспорту / А. В. Міщенко // Зовнішня торгівля : право та економіка. – 2007. – № 4. – С. 68–72.

249. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. – Вид. 2-ге. – К. : Головна редакція УРЕ ; 1985. – 929 с.

250. Пархоменко Н. М. Гармонізація законодавства України з європейським та міжнародним правом: методи, етапи, види / Н. М. Пархоменко // Часопис Київського університету права. – 2012. – № 1. – С. 338–343.

251. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.

252. Zipfel F. One Europe, one Tax? Plans for a Common Consolidated Corporate Tax Base. EU Monitor No. 49. – Frankfurt : Deutsche Bank. – 18 p.

253. Девко С. Т. Гармонізація податкової політики країн Європейського Союзу в умовах інтеграції / С. Т. Девко // Економічний вісник університету. – 2013. – Вип. 20 (1). – С. 138–142.

254. Ногінова Н. М. Необхідність реформування податкової політики України в умовах євроінтеграції / Н. М. Ногінова // Наукові записки Національного університету «Острозька академія», серія «Економіка». – 2014. – Вип. 25. – С. 141–145.

255. Пухтецька А. А. Європейські принципи адміністративного права та їх джерела / А. А. Пухтецька // Актуальні проблеми держави і права. – 2007. – Вип. 35. – С. 128–132.

256. Світ потребує глобальної податкової системи – міністр фінансів Німеччини [Електронний ресурс] // Сайт Finance.ua. – 02 листопада 2014 р. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/news/-/337526/svit-potrebuye-globalnoyi-podatkovoyi-systemy-ministr-finansiv-nimechchynu>.

257. Україна приєдналася до Глобального форуму з податкової прозорості [Електронний ресурс] // Сайт РБК-Україна. – 22 жовтня 2013 р. –

Режим доступу : <http://www.rbc.ua/ukr/news/ukraina-prisoedinilas-k-globalnomu-forumu-po-nalogovoy-22102013180700>.

258. Цимбалюк І. О. Міжнародна податкова конкуренція: перспективи та реалії / І. О. Цимбалюк // Вісник Приазовського державного технічного університету. – 2012. – Вип. 24. – С. 96–104.

259. Прес-реліз. Податкова реформа 2015: коментарі від бізнесу [Електронний ресурс] // Сайт Eba.com.ua. – 22 жовтня 2013 р. – Режим доступу : [http://www.eba.com.ua/static/press-releases/PressR\\_tax\\_11022015.pdf/](http://www.eba.com.ua/static/press-releases/PressR_tax_11022015.pdf/)

260. Онуфрик М. Порівняльний аналіз податкових систем і податкового навантаження країн-членів ЄС та України / М. Онуфрик // Економіка і держава. – 2006. – № 11. – С. 14–18.

261. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та податкова звітність [Електронний ресурс] // Офіційний портал Державної фіскальної служби України – Режим доступу : <http://status.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/mrdosvid>.

262. Шкуренко Н. Г. Позитивні тенденції реформування податкової служби в рамках європейського досвіду / Н. Г. Шкуренко // Збірник наукових праць Науково-дослідного інституту фінансового права за 2012 рік / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2012. – С. 330–331.

263. Матвейчук Л. О. Теоретичні аспекти електронного оподаткування в контексті підвищення ефективності державного управління в Україні / Л. О. Матвейчук // Ефективність державного управління. Збірник наукових праць. – 2014. – Вип. 39. — С. 195–200.

264. Низова О. Реформування податкової системи – процес незворотній / О. Низова // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 29 липня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1701>.

265. Олефіренко Е. О. Правове регулювання місцевого самоврядування: інтеграційний аспект / Е. О. Оліференко // Scientific world : сайт – 2015.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу :  
<http://www.sworld.com.ua/konferm2/29.pdf>.

266. Піхоцька О. М. Місцеві податки і збори в Україні / О. М. Піхоцька // Фінанси України. – 2003. – № 5. – С. 46–49.

267. Белінська Т. В. Перспективи оподаткування місцевими податками та зборами в Україні [Електронний ресурс] / Т. В. Белінська, Г. М. Мензак, Т. М. Стужук // Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету. – Режим доступу :  
<http://intkonf.org/belinska-tv-menzak-gm-stuzhuk-tm-problemi-ta-perspektivi-opodatкування-mistsevimi-podatkami-ta-zborami-v-ukrayini>.

268. Харазішвілі Ю. М. Методичний підхід до оцінювання тіньової зайнятості в Україні / Ю. М. Харазішвілі, Н. М. Дмитренко // Економіка України. – 2010. – № 12. – С. 16–28.

269. Рівень тіньової економіки в Україні зріс до 47% [Електронний ресурс] / Журнал «Корреспондент». – 14 серпня 2015 р. – Режим доступу :  
<http://ua.korrespondent.net/business/economics/3551284-riven-tinovoї-ekonomіky-v-ukraini-zris-do-47>.

270. Теремецький В. І. Актуальні питання щодо ухилення від оподаткування / В. І. Теремецький // Збірник тез доповідей та наукових повідомлень учасників всеукраїнської науково-практичної конференції молодих учених та здобувачів 9 листопада 2011 р. / за заг. ред. А. П. Гетьмана. – Харків : НУ «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого», 2011. – С. 22–25.

271. Паєнтко Т. В. Реформування оподаткування доходів і доданої вартості в контексті легалізації фінансових потоків / Т. В. Паєнтко // Бізнес Інформ : міжнар. наук. екон. журнал. – 2014. – № 1. – С. 266.

272. Годме П. М. Финансовое право / П. М. Годме. – Москва : Прогрес, 1978. – 428 с.

273. Вавілов П. М. Ухилення від сплати податків в Україні: причини виникнення та шляхи подолання проблеми / П. М. Вавілов // Науковий вісник

Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2013. – Вип. 2. – С. 24–27.

274. Снесарь М. М. Сутність та причини виникнення ухилення від сплати податків / М. М. Снесарь // Управління розвитком. – 2014. – № 3. – С. 59–62.

275. Черецький Віктор. Іспанія розпочала новий «хрестовий похід» проти неплатників податків [Електронний ресурс] / Віктор Черецький // Finance.ua. Про гроші : сайт. – 25 квітня 2013 р. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/news/~300976>.

276. Химич О. В., Білик О. І. Боротьба з ухиленням від оподаткування: проблеми та шляхи вирішення / О. В. Химич, О. І. Білик, В. Я. Карковська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2015. – Вип. 25.7. – С. 226–233.

277. Кріль І. М. Суть та основні методи боротьби з незаконною мінімізацією оподаткування в Україні / І. М. Кріль, В. М. Кміть // Економікс. – 2013. – № 1. – С. 15–25.

278. Allingham M. G., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. – 1972. – No. 1. – P. 323–338.

279. Форум «Податкове планування: Що прийнятно і неприйнятно». березня 2013 р., Брюссель / Спілка податкових консультантів України: офіційний сайт. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :[http://www.taxadvisers.org.ua/zah\\_21032013.html](http://www.taxadvisers.org.ua/zah_21032013.html).

280. Яременко О. М. Зарубіжний досвід боротьби з ухиленням від оподаткування / О. М. Яременко // Збірник наукових праць Науково-дослідного інституту фінансового права за 2012 рік / НДІ фінансового права. – К. : Алерта, 2012. – С. 242–245.

281. Блащук Н. І. Спрощена система оподаткування, та звітності: національний та зарубіжний досвід / Н. І. Блащук // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду : зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу (Київ, 5 жовтня 2012 р.). – К. : Алерта, 2012. – С. 32–34.

282. Пожидаєва М. А. Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес ; фінансове право ; інформаційне право» / М. А. Пожидаєва ; Інституту держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. – Київ, 2005. – 22 с.

283. Єдиний податок : єдиний спосіб змусити олігархів платити [Електронний ресурс] / Posted in Бухгалтерія : сайт. – Режим доступу : <http://www.bnwes.info/buhgalteriya/arhiv-sayta-2011/ediniy-podatok-ediniy-sposib-zmusiti-oligarhiv-platiti.html>.

284. Кармінська-Белоброва М. В. Спрощена система оподаткування як складова податкового механізму державного управління соціально-економічним розвитком / М. В. Кармінська-Белоброва // Держава та регіони. – 2010. – № 4. – С. 166–170. – (Серія: Державне управління).

285. Молдован О. Щодо реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Аналітична записка [Електронний ресурс] / О. Молдован // Сайт Національного інституту стратегічних досліджень. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/217>.

286. Болевые точки: 5 самых спорных новаций налоговой реформы Минфина [Електронний ресурс] / Сайт Оксани Продан. – Режим доступу : <http://oksanaprodan.com.ua/bolevyie-tochky-5-samyih-spornyih-novatsyj-nalohovoj-reformyi-mynfyna>.

287. Про основи запобігання та боротьби з економічними правопорушеннями : проект Закону України : від 02 вересня 2014 р., реєстр. № 1655-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=51916](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=51916).

288. ЄС нагадує Україні про створення Служби фінансових розслідувань [Електронний ресурс] // Newsru.ua. : сайт – 09 червня 2015 р. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ua/news/-/352141/yes-nagaduye-ukrayini-pro-stvorennya-sluzhby-finansovyh-rozsliduvan>.

289. Ковбасюк Ю. В. Державна кадрова політика в Україні : стан, проблеми та перспективи розвитку : наукова доповідь / Ю. В. Ковбасюк, К. О. Ващенко, Ю. П. Сурмін ; за заг.ред. Ю. В. Ковбасюка, К. О. Ващенко, Ю. П. Сурміна. – К. : НАДУ, 2012. – С. 3.

290. Петровський П. М. Стратегічні завдання державної кадрової політики / П. М. Петровський, О. В. Радченко // Публічне управління : теорія та практика. – 2012. – № 2 (10). – С. 91.

291. Положення про Раду з кадрових питань Державної фіскальної служби України : Рішення Ради з кадрових питань Державної фіскальної служби України : від 01.08.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/roboza-z-personalom/rada-z-kadrovih-pitan/158062.html>.

292. Про державну службу : Закон України : від 16 грудня 1993 р., № 3723-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3723-12>.

293. Державна фіскальна служба готова до люстраційних перевірок даних декларацій держслужбовців, – Ігор Білоус [Електронний ресурс] // Офіційний інтернет-сайт / Урядовий портал. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=247738216&cat\\_id=244276429](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=247738216&cat_id=244276429).

294. Загальна декларація прав людини : Резолюція Генеральної Асамблеї ООН : від 10.12.1948 р., № 217А(ІІІ) [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995\\_015](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_015).

195. Почему люстрация не может быть использована для наказания, возмездия или мести / Forbes Украина: сайт [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://forbes.net.ua/opinions/1377698-pochemu-lyustraciya-ne-mozhet-byt-ispolzovana-dlya-nakazaniya-vozmezdiya-ili-mesti>.

296. Проблеми люстрації : польський досвід 1992 – 2006 років [Електронний ресурс] // Портал «А4»: сайт. – Режим доступу :

<http://portala4.pl.ua/suspilstvo/3735-problemy-liustratsii-polskyi-dosvid-1992-2006-rokiv>.

297. Конференція з люстрації. Що і як / Агенція новин Фіртка.if.ua: сайт [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://firtka.if.ua/?action=show&id=50142>.

## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### **ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВНЕСЕННЯ ЗМІН І ДОПОВНЕНЬ ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ, КОНСТИТУЦІЇ УКРАЇНИ ТА КОДЕКСУ УКРАЇНИ ПРО АДМІНІСТРАТИВНІ ПРАВОПОРУШЕННЯ**

1. Внести зміни до п. 3 ст. 6 Податкового кодексу України, виклавши його в такій редакції: «Податкова система – сукупність врегульованих податковим законодавством суспільних відносин, що складаються з приводу формування дохідної частини загальнодержавного та місцевого бюджетів».

2. Доповнити ст. 68-1 Конституції України таким положенням: «Зазначені у Конституції основні права і свободи людини з урахуванням їх змісту поширюються на юридичних та фізичних осіб».

3. Внести зміни до пп. 14.1.1-1. п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, доповнивши його новим суб'єктом – «державний виконавець», та виклавши в такій редакції: «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, державних виконавців, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне

обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом».

4. Визначити поняття житлового будинку в Податковому кодексі України таким чином: «житловий будинок – будівля капітального типу, споруджена з дотриманням вимог, встановлених законом, іншими нормативно-правовими актами, і призначена для постійного або тимчасового проживання у ній».

5. Викласти пп. 78.1.1 п. 78.1. ст. 78 Податкового кодексу України в такій редакції: «отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту».

6. Доповнити ст. 163-1 КУпАП новою частиною такого змісту: «Платники податків звільнення від адміністративної відповідальності в разі, якщо порушення законодавства виявлені під час електронної перевірки, що здійснюється на підставі заяви платника податків, та усунені впродовж двадцяти робочих днів після вручення довідки за результатами електронної перевірки особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення і підписання».

7. Доповнити пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України таким абзацом: «Камеральною (електронною) вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі

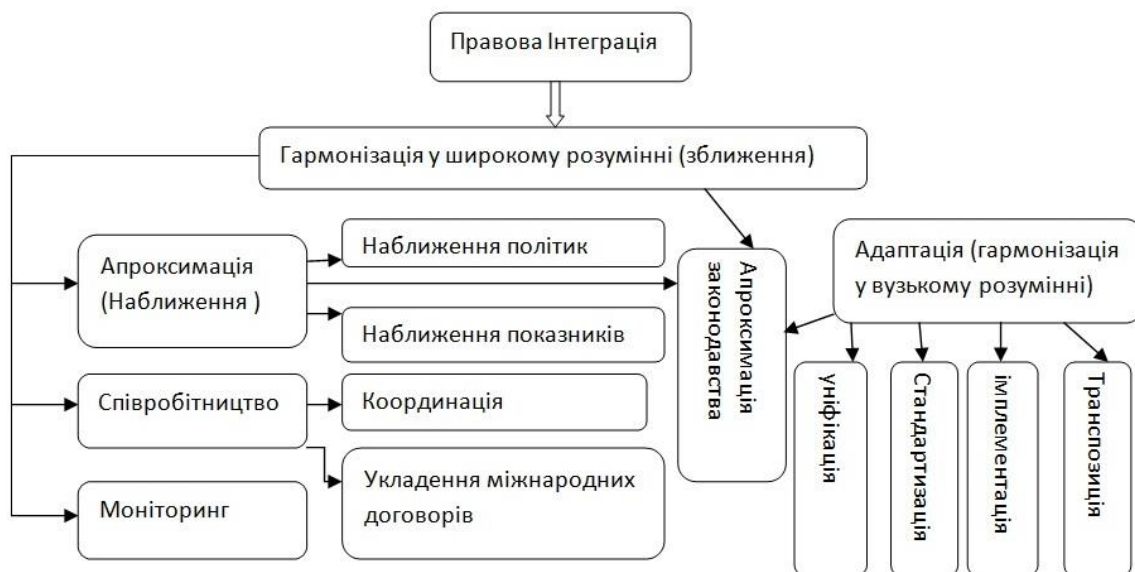
даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків в електронному вигляді або підрозділами податкового та митного аудиту доходів і зборів з фізичних осіб шляхом зіставлення даних програмних продуктів, результатів автоматизованого контролю податкової звітності, інформації з інших джерел».

8. Виключити абз. 1 пп. 266.4.2 п. 266.4 ст. 266 Податкового кодексу України.

9. Доповнити пп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Податкового кодексу України таким абзацом: «Камеральною (електронною) вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків в електронному вигляді або підрозділами податкового та митного аудиту доходів і зборів з фізичних осіб шляхом зіставлення даних програмних продуктів, результатів автоматизованого контролю податкової звітності, інформації з інших джерел».

## Додаток Б

## Співвідношення гармонізації з іншими поняттями



## Додаток В

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Т.в.о проректора  
Харківського національного  
університету внутрішніх справ  
доктор юридичних наук, професор



**О.М. Головка**

2015 року

### АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ

наукових результатів дисертаційного дослідження аспіранта кафедри загальноправових дисциплін факультету № 6 Харківського національного університету внутрішніх справ Вікторчук Марії Василівни на тему: «Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції» у навчальний процес Харківського національного університету внутрішніх справ

Комісія у складі: заступник начальника-завідувач відділення планування навчального процесу НМВ ХНУВС, кандидата юридичних наук, старший науковий співробітник Калашник М.В., декана факультету № 6, кандидата юридичних наук, доцента Синегубова О.В., завідувача кафедри загальноправових дисциплін факультету № 6, кандидата юридичних наук, доцента Холода Ю.А. склали цей акт про те, що окремі наукові та практичні положення дисертаційної роботи «Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції» аспіранта кафедри загальноправових дисциплін факультету № 6 Харківського національного університету внутрішніх справ Вікторчук Марії Василівни використовуються у навчальному процесі при підготовці та проведенні семінарських і практичних занять з курсантами, слухачами та студентами Харківського національного університету внутрішніх справ у процесі викладання навчальних дисциплін «Адміністративне право», «Податкове право», «Адміністративна відповідальність», «Сучасні проблеми адміністративного права та адміністративного процесу».

Результати наукового дослідження Вікторчук М.В. використані при підготовці семінарських занять та двох фондів лекцій на тему: «Органи

виконавчої влади та місцевого самоврядування як суб'єкти адміністративного права» (загальним обсягом 14 стор.) та «Способи забезпечення законності в публічному управлінні» (загальним обсягом 15 стор.). Крім того, викладачам кафедри загальноправових дисциплін факультету № 6 Харківського національного університету внутрішніх справ рекомендовано враховувати наукові результати дисертації Вікторчук. М. В. у навчальному процесі при викладенні навчальної дисципліни «Адміністративне право».

#### Члени комісії:

Заступник начальника-  
завідувач відділення планування  
навчального процесу НМВ ХНУВС

М.В. Калашник

Декан факультету № 6  
Харківського національного університету  
внутрішніх справ

О.В. Синегубов

Завідувач кафедри загальноправових дисциплін  
факультету № 6  
Харківського національного університету  
внутрішніх справ



Ю.А. Холод

## Додаток Г


**ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ**
**ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДФС  
у м. Києві**

вул. Шолуденка, 33/19, м. Київ, 04655, тел.: (044) 461-76-12, факс (044) 461-77-57  
www.kyiv.sfs.gov.ua; e-mail: kyivdfs@kyivsta.gov.ua; Код ЄДРПОУ 39439980

03.11.2015 № 965/9/26-15-21-16962 на № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ**

результатів дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук, аспіранта кафедри загальноправових дисциплін факультету № 6 Харківського національного університету внутрішніх справ

**Вікторчук Марії Василівни**  
у практичну діяльність ГУ ДФС у м. Києві

Комісія у складі заступника начальника ОУГУ ДФС у м. Києві Семенця Р.М. та начальника відділу протидії організованим злочинним угрупованням у бюджетній сфері ОУ ГУ ДФС у м. Києві Баранова А.В., склали цей акт про те, що результати дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук на тему: «Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції» аспіранта кафедри загальноправових дисциплін факультету № 6 Харківського національного університету внутрішніх справ Вікторчук Марії Василівни використовуються у практичній діяльності ГУ ДФС у м. Києві.

Одержані результати застосовуються для покращення взаємозв'язків між контролюючими органами та громадськістю у сфері оподаткування. Зокрема, науково-практичні рекомендації враховуються під час здійснення управлінської діяльності ГУ ДФС у м. Києві, спрямованої на створення умов для ефективної реалізації прав і законних інтересів платників податків, встановлення найбільш доцільного, надійного та ефективного порядку взаємодії контролюючих органів і платників податків, а також при обґрунтуванні трансформаційних процесів фіскальних органів у органи європейського зразка, де людина є самодостатньою первинною цінністю, а держава обслуговує її інтереси.

Члени комісії:

Заступник начальника ОУГУ  
ДФС у м. Києві

**Р.М. Семенець**

Начальник ВПОЗУ БС  
ОУГУ ДФС у м. Києві

**А.В. Баранов**