

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

**КУР'ЯН ВІКТОРІЯ ВАЛЕРІЇВНА**

УДК 336.463:347.731

**ПУБЛІЧНЕ АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ  
(НА ПРИКЛАДІ УКРАЇНИ ТА ШТАТУ НЕВАДА, США)**

08 – Право

081 – Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

\_\_\_\_\_ **В. В. Кур'ян**

Науковий керівник – **Андрущенко Ігор Григорович**, кандидат юридичних наук, професор

**Київ–2022**

## АНОТАЦІЯ

*Кур'ян В. В.* Публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США). – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 – Право. – Національна академія внутрішніх справ, Київ, 2022.

У дисертації визначено стан наукового розроблення правових засад публічного адміністрування місцевих податків в Україні та констатовано, що на сучасному етапі публічне адміністрування місцевих податків включає в себе: принципи, методи, механізми, має визначену структуру вповноважених органів, із притаманними їм повноваженнями, функціями і визначеними межами юридичної відповідальності службових осіб, а також ознаки поєднання двох систем: системи владно-розпорядчого спрямування, з організацією внутрішньої і зовнішньої управлінської діяльності та системи надання послуг платникам податків у формі узагальнених та індивідуальних консультацій, а також за допомогою інформаційних технологій щодо питань обліку та звітності.

Автором виділено чотири історичні етапи розвитку публічного адміністрування місцевих податків за органом стягнення та метою їх утримання: перший (за часів родового ладу) – характеризується відсутністю органу стягнення місцевих податків, а сплата податків здійснюється, як добровільний дар; другий (за часів зародження та розвитку інституту держави) – включає в себе орган стягнення місцевих податків із метою утримання нужденних; третій (централізоване управління інститутом держави) – органом адміністрування місцевих податків є Центральна влада, а метою мобілізації місцевих податків є подальша їх передача до регіонів; четвертий (децентралізоване управління інститутом держави) – органом стягнення у системі публічного адміністрування місцевих податків виступає

Казначейство ОТГ країни, метою якого є формування дохідної частини місцевих фондів та фінансування видатків на суспільні блага та послуги.

Запропоновано типи публічного адміністрування місцевих податків пов'язати з типами побудови податкових систем за характеристикою епох: східні країни, класичний світ, феодалізм, абсолютизм, конституціоналізм. Автором запропоновано долучити шостий тип публічного адміністрування місцевих податків – епоха глобалізації управлінських процесів.

Здійснено історико-правовий аналіз розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США та розмежовано основні етапи розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США, зокрема на: публічне адміністрування місцевих податків як правовий інструмент та процедурний механізм; публічне адміністрування місцевих податків як процес управління у сфері оподаткування; зародження на категоріальному рівні поняття «публічне адміністрування місцевих податків» як аналог державного управління у сфері оподаткування в Україні.

З'ясовано, що ефективність публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США досягається переважно завдяки правовому регулюванню дохідної та видаткової частини бюджету, як консолідованого фінансового інструмента та ретельному відбору осіб для служби в органах уповноважених на публічне адміністрування місцевих податків, які використовуючи такий механізм публічного адміністрування місцевих податків, як нагляд, фактично надаючи платникові податків послугу, як сервісна служба, досягають і мети – наповнення бюджету.

Автор вважає, що під «публічним адмініструванням місцевих податків» слід розуміти – систему правових, організаційних, фінансових, інформаційних та соціальних заходів направлених на управління системою місцевих податків, яка регулює взаємовідносини як між елементами всередині цієї системи, так і її зовнішні зв'язки із системою місцевого самоврядування та державного управління, базуючись на принципах

публічного права та використовуючи механізми фінансового права за допомогою імперативних методів правового регулювання.

На основі аналізу походження та існування податків, як форми отримання публічного доходу державою, автором виокремлено та надано авторську характеристику принципів публічного адміністрування місцевих податків в Україні, як-то: а) принцип загального блага – забезпечує захист природних прав своїх громадян, серед яких право на гідність, безпеку, належний рівень матеріального забезпечення тощо; б) принцип збалансованості – забезпечує баланс видатків місцевого бюджету на суспільні блага громади та мобілізації ресурсів від місцевих податкових надходжень; в) принцип справедливості – надає гарантії прав та свобод платників податків у формі нормативно-правового регулювання та справедливого судового захисту порушених прав та свобод суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків; г) принцип добросовісності – полягає у виваженому підході до встановлення органами місцевого самоврядування місцевих податків, а також ставок податків і правил застосування пільг в місцевому оподаткуванні; д) принцип синергії права, закону та підзаконних нормативно-правових актів – визначає, що в законодавчо визначених принципах ефективного публічного адміністрування місцевих податків закладені і принципи публічного права де гарантується та захищається природне право кожного члена суспільства.

Застосувавши системний підхід до розуміння механізму публічного адміністрування місцевих податків автором виокремлено елементи системи публічного адміністрування місцевих податків та елементи механізму публічного адміністрування місцевих податків до яких віднесено: місцевий податок як правову категорію; суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків (держава, органи місцевого самоврядування, платники місцевих податків); норми фінансового та адміністративного права, що закріплюють права та обов'язки суб'єктів, які беруть участь у процесі публічного адміністрування місцевих податків; інститут податкового права,

що регулює фінансово-правові відносини суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків; акти реалізації прав та обов'язків учасників взаємодії, що виражаються у втіленні приписів норм фінансового права у процесі діяльності суб'єктів щодо здійснення адміністрування місцевих податків.

Здійснено порівняльний аналіз характеристики механізмів публічного адміністрування місцевих податків в Україні та штаті Невада, США та встановлено відмінність у механізмах публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада.

До таких відмінностей варто відносити: а) категорія «фіскальний менеджмент» опирається на теорію фіскального федералізму, яка ґрунтується на тому, що публічні послуги мають надаватися відповідно до інтересів мешканців відповідного регіону, а члени кожного такого регіону повинні сплачувати за надані послуги у формі місцевих податків; б) наявність прямої кореспонденції між надходженнями від сплати податків та видатками бюджету – забезпечує збалансованість місцевих бюджетів; в) наявність тісних правових внутрішніх зв'язків між суб'єктами системи публічного адміністрування місцевих податків, запобігає виникненню критичного фінансового стану в територіальній одиниці.

Запропоновано авторське визначення понять:

1. Місцевий податок – це інститут податкового права, який має ознаки системи та за допомогою системоутворюючих зв'язків з іншими компонентами та підсистемами є складовою частиною єдиної фінансової системи країни;

2. Місцевий податок – це обов'язковий, безумовний платіж платника податку до місцевого бюджету з метою формування дохідної частини місцевих фондів та фінансування видатків на суспільні блага та послуги;

3. Механізми законотворчості публічного адміністрування місцевих податків – це способи та методи вироблення матеріальних та процесуальних норм податкового права, дослідження кореспондування цих норм із нормами

конституційного, господарського, цивільного, фінансового, адміністративного, кримінального права та у разі виявлення колізій оперативного їх усунення;

4. Процесуальні механізми публічного адміністрування місцевих податків – це механізми правового регулювання в системі місцевих податків, із чіткою регламентацією повноважень суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків;

5. Процедурні механізми публічного адміністрування місцевих податків – це механізми системи надання послуг платникам місцевих податків щодо питань обліку та звітності, обчислення, нарахування, справляння, стягнення прямих податків, контролю у формі узагальнених та індивідуальних консультацій, а також за допомогою інформаційних технологій щодо питань обліку та звітності обчислення, нарахування, справляння, стягнення, перекладання непрямих податків, контролю.

Обґрунтовано, що перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні, за такою ознакою як управління системою місцевих податків, умовно можна поділити за напрямками: а) централізований – включає управління місцевими фінансами у їх дохідній частині, через центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики та обмеженими повноваженнями органів місцевого самоврядування; б) децентралізований – опосередковує напрям відповідно до якого основними владними повноваженнями у сфері публічного адміністрування місцевих податків наділяються територіальні одиниці, які мають конституційні обмеження щодо належної правової процедури публічного адміністрування місцевих податків.

Із урахуванням позитивного досвіду штату Невада, США щодо публічного адміністрування місцевих податків, зокрема податку на нерухоме майно, автором обґрунтовано доцільність більш широкого запровадження децентралізованого напрямку розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні, як ефективного та гнучкого місцевого (казуїстичного)

управління місцевим оподаткуванням, а також запропоновано шляхи вдосконалення норм податкового законодавства України щодо публічного адміністрування місцевих податків.

Запропоновано вдосконалення норм чинного законодавства в частині повноважень органів місцевого самоврядування у сфері публічного адміністрування місцевих податків щодо можливості приймати рішення щодо зміни бази оподаткування нерухомого майна в межах території, що входить до їх юрисдикції.

Розроблено структуру Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків, яка включає: а) основні передумови розвитку публічного адміністрування місцевих податків; б) мету та завдання Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків; в) принципи розвитку публічного адміністрування місцевих податків; г) організаційну структуру суб'єктів системи публічного адміністрування місцевих податків; г) моніторинг й оцінювання розвитку публічного адміністрування місцевих податків; д) контроль системи публічного адміністрування місцевих податків; е) шляхи і способи розв'язання проблемних питань, що виникають під час упровадження концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків; є) очікувані результати під час упровадження концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків.

Доведено необхідність уведення до структури територіальних органів Державної казначейської служби України посад: казначеїв ОТГ та казначеїв органів місцевого самоврядування за якими на законодавчому рівні закріпити обов'язок постійно взаємодіяти з такими органами: а) територіальними органами ДПС та ОТГ чи органами місцевого самоврядування з питань виконання місцевих бюджетів за доходами та видатками; б) територіальними управліннями БЕБ у разі настання в територіальних одиницях критичного фінансового стану (якщо дефіцит загального та/або спеціального фонду місцевого бюджету перевищує використання вільного залишку бюджетних коштів, а видатки місцевого бюджету на обслуговування місцевого боргу

перевищують 10 % видатків загального фонду місцевого бюджету протягом бюджетного періоду).

Сформульовано пропозиції щодо внесення змін до статей 10, 12, 21, 266, 274, 281, 293 ПКУ та статті 69 ЗУ «Про місцеве самоврядування». Обґрунтовано необхідність формування податкової дисципліни та податкової культури у суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків.

**Ключові слова:** місцевий податок, інститут місцевих податків, публічне адміністрування місцевих податків, база оподаткування нерухомого майна, концепція розвитку публічного адміністрування місцевих податків, податкова дисципліна, податкова культура.

## SUMMARY

Kurian V. V. Public administration of local taxes (on the example of Ukraine and the state of Nevada, USA). – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

The dissertation on competition of a degree of the doctor of philosophy on a specialty 081 – the Law. – National Academy of Internal Affairs, Kyiv, 2022.

The dissertation defines the state of scientific development of legal bases of public administration of local taxes in Ukraine and states that at the present stage public administration of local taxes includes: principles, methods, mechanisms, has a certain structure of authorized bodies, with their inherent powers, functions and defined boundaries, legal responsibility of officials, as well as signs of combining two systems: the system of government, with the organization of internal and external management activities and the system of providing services to taxpayers in the form of generalized and individual consultations, as well as information technology on accounting and reporting.

The author identifies four historical stages in the development of public administration of local taxes by the collection body and the purpose of their maintenance: the first (during the tribal system) – characterized by the absence of a local tax collection body, and taxes are paid as a voluntary gift; the second (at the



time of the origin and development of the institution of the state) – includes the body of collection of local taxes in order to maintain the needy; third (centralized management of the state institution) – the body of local tax administration is the Central Government, and the purpose of mobilization of local taxes is their further transfer to the regions; fourth (decentralized management of the state institution) – the body of collection in the system of public administration of local taxes is the OTG Treasury, which aims to form the revenue side of local funds and finance expenditures on public goods and services.

It is proposed to connect the types of public administration of local taxes with the types of construction of tax systems according to the characteristics of the epochs: eastern countries, classical world, feudalism, absolutism, constitutionalism. The author proposes to include the sixth type of public administration of local taxes – the era of globalization of management processes.

The historical and legal analysis of the development of public administration of local taxes in Nevada, USA and the main stages of development of public administration of local taxes in Nevada, USA, in particular: public administration of local taxes as a legal instrument and procedural mechanism; public administration of local taxes as a management process in the field of taxation; the emergence at the categorical level of the concept of «public administration of local taxes» as an analogue of public administration in the field of taxation in Ukraine.

It was found that the effectiveness of public local tax administration in Nevada, USA is achieved mainly through the legal regulation of revenue and expenditure of the budget as a consolidated financial instrument and careful selection of persons to serve in local tax administration bodies using such public administration mechanism local taxes, as supervision, actually providing the taxpayer with a service as a service, and achieve the goal – filling the budget.

The author believes that «public administration of local taxes» should be understood as a system of legal, organizational, financial, informational and social measures aimed at managing the local tax system, which regulates the relationship between the elements within this system and its external relations system of local

self-government and public administration, based on the principles of public law and using the mechanisms of financial law through imperative methods of legal regulation.

Based on the analysis of the origin and existence of taxes as a form of public revenue, the author singles out and provides an author's description of the principles of public administration of local taxes in Ukraine, such as: a) the principle of common good – protects natural rights of its citizens; dignity, security, proper level of material support, etc.; b) the principle of balance – provides a balance of local budget expenditures on public goods and mobilization of resources from local tax revenues; c) the principle of fairness – provides guarantees of the rights and freedoms of taxpayers in the form of legal regulation and fair judicial protection of violated rights and freedoms of public administration of local taxes; d) the principle of good faith – is a balanced approach to the establishment of local governments local taxes, as well as tax rates and rules for the application of benefits in local taxation; e) the principle of synergy of law, law and bylaws – determines that the statutory principles of effective public administration of local taxes and laid down the principles of public law which guarantees and protects the natural rights of each member of society.

Applying a systematic approach to understanding the mechanism of public administration of local taxes, the author singled out elements of the system of public administration of local taxes, and elements of the mechanism of public administration of local taxes which include: local tax as a legal category; subjects of public administration of local taxes (state, local governments, local taxpayers); norms of financial and administrative law, which enshrine the rights and responsibilities of entities involved in the process of public administration of local taxes; institute of tax law that regulates financial and legal relations of subjects of public administration of local taxes; acts of realization of the rights and obligations of the participants of the interaction, which are expressed in the implementation of the provisions of financial law in the process of activities of the subjects for the administration of local taxes.

A comparative analysis of the characteristics of the mechanisms of public administration of local taxes in Ukraine and Nevada, USA and the difference in the mechanisms of public administration of local taxes in Nevada.

Such differences include: a) the category of «fiscal management» is based on the theory of fiscal federalism, which is based on the fact that public services should be provided in accordance with the interests of residents of the region, and members of each region must pay for services in the form of local taxes ; b) the presence of direct correspondence between tax revenues and budget expenditures – ensures the balance of local budgets; c) the presence of close legal internal relations between the subjects of the system of public administration of local taxes, prevents the emergence of a critical financial situation in the territorial unit.

The author's definition of concepts is offered:

1. local tax is an institution of tax law, which has the characteristics of the system and through system-forming links with other components and subsystems is part of a single financial system of the country;

2. local tax is a mandatory, unconditional payment of the taxpayer to the local budget in order to form the revenue side of local funds and finance expenditures on public goods and services;

3. mechanisms of lawmaking of public administration of local taxes are ways and methods of elaboration of material and procedural norms of tax law, research of correspondence of these norms with norms of constitutional, economic, civil, financial, administrative, criminal law and in case of detection of conflicts of their operative elimination;

4. processual mechanisms of public administration of local taxes are mechanisms of legal regulation in the system of local taxes with clear regulation of powers of subjects of public administration of local taxes;

5. procedural mechanisms of public administration of local taxes are mechanisms of the system of providing services to local taxpayers on accounting and reporting, calculation, accrual, collection, collection of direct taxes, control in the form of generalized and individual consultations, as well as information

technology on accounting and reporting of calculation, accrual, collection, collection, transfer of indirect taxes, control.

It is substantiated that the prospects for the development of public administration of local taxes in Ukraine, on the basis of local tax system management, can be divided into the following areas: a) centralized – includes local financial management in their revenue side, through the central executive body formation and implementation of state financial policy and limited powers of local governments; b) decentralized – mediates the direction in which the main powers in the field of public administration of local taxes are vested in territorial units that have constitutional restrictions on the proper legal procedure of public administration of local taxes.

Taking into account the positive experience of Nevada, USA in public administration of local taxes, including real estate tax, the author justifies the need for wider introduction of decentralized development of public administration of local taxes in Ukraine, as effective and flexible local (casuistic) and local tax administration the ways of improvement of norms of the tax legislation of Ukraine concerning public administration of local taxes are offered.

It is proposed to improve the current legislation in terms of the powers of local governments in the field of public administration of local taxes on the ability to decide to change the real estate tax base within the territory within their jurisdiction.

The structure of the Concept of development of public administration of local taxes is developed, which includes: a) basic preconditions of development of public administration of local taxes; b) the purpose and objectives of the Concept of development of public administration of local taxes; c) principles of development of public administration of local taxes; d) organizational structure of the subjects of the system of public administration of local taxes; e) monitoring and evaluating the development of public administration of local taxes; f) control of the system of public administration of local taxes; g) ways and means of solving problematic issues that arise during the implementation of the concept of

development of public administration of local taxes; g) expected results in the implementation of the concept of public administration of local taxes.

The necessity of introducing into the structure of territorial bodies of the State Treasury Service of Ukraine positions: treasurers of OTG and treasurers of local governments for which at the legislative level to establish the obligation to constantly interact with: a) territorial bodies of the State Tax Service and income and expenses; b) territorial departments of BEB in case of critical financial situation in territorial units (if the deficit of the general and/or special fund of the local budget exceeds the use of free balance of budget funds, and local budget expenditures on local debt exceed 10 % of general budget expenditures during the budget period).

Proposals for amendments to articles 10, 12, 21, 266, 274, 281, 293 of the tax code of Ukraine and article 69 of the Law on Local Self-Government have been formulated. The necessity of formation of tax discipline and tax culture at subjects of public administration of local taxes is substantiated.

**Key words:** local tax, institute of local taxes, public administration of local taxes, base of real estate taxation, concept of development of public administration of local taxes, tax discipline, tax culture.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Кур'ян В. Історичні аспекти правового регулювання місцевих податків в Україні через призму єдиних принципів побудови податкової системи. *Прикарпатський юридичний вісник* : наук.-практ. журн. 2016. № 5 (14). С. 73–76. URL: [http://pjv.nuoua.od.ua/v5\\_2016/19.pdf](http://pjv.nuoua.od.ua/v5_2016/19.pdf)

2. Кур'ян В. Правові основи становлення податку на майно у податковій системі штату Невада, США. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія : Юридичні науки. 2016. Вип. 6, т. 2. С. 109–112. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_jur\\_2016\\_6%282%29\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_jur_2016_6%282%29_29)

3. Кур'ян В. Інститут місцевих податків, як система. *Науковий вісник публічного та приватного права* : зб. наук. праць. Київ : Науково-дослідний інститут публічного права, 2018. Вип. 6, т. 2. С. 43–48. URL: [http://nvppp.in.ua/vip/2018/6/tom\\_2/11.pdf](http://nvppp.in.ua/vip/2018/6/tom_2/11.pdf)

4. Кур'ян В. Місія, філософія та цілі, як основа механізмів публічного адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США). *Наукові праці Національного авіаційного університету*. Серія : Юридичний вісник «Повітряне і космічне право». Київ: НАУ, 2020. № 3 (56). С. 96–101. URL: <https://jrn1.nau.edu.ua/index.php/UV/article/view/14897>

5. Кур'ян В. Генезис поняття «Публічне адміністрування місцевих податків» та приведення теоретичного і законодавчо визначеного поняття до реалій сьогодення в Україні. *Право і суспільство*. 2020. № 5. С. 110–115. URL: [http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/5\\_2020/19.pdf](http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/5_2020/19.pdf)

6. Кур'ян В. Порівняльний аналіз характеристики механізмів публічного адміністрування місцевих податків в Україні та штаті Невада, США. *KELM*. 2021. № 5. С. 172–176. (Республіка Польща). URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/viewpdf/7145>

7. Кур'ян В. Вдосконалення норм податкового законодавства України щодо публічного адміністрування земельного податку відповідно до

фундаментальних принципів оподаткування, *Юридичний бюлетень*. 2021. № 21. С. 73–79. URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2021/21/12.pdf>

*які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

8. Кур'ян В. Вдосконалення поняття «податок» задля підвищення податкової культури громадян *Юридична наука в умовах євроінтеграції України і Молдови: сучасні орієнтири правового розвитку* : Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кишинів, Республіка Молдова, 24–25 берез. 2017 р.). Кишинів, 2017. С. 124–126.

9. Кур'ян В. Вплив відмінностей у податковій політиці України та США на податкову культуру громадян цих країн. *Тенденції розвитку національних економік: економічний та правовий виміри* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Україна, 18–19 трав. 2017 р.). Київ, 2017. С. 46–48.

10. Кур'ян В. Земельний податок через призму єдиних принципів побудови податкової системи. *Актуальні проблеми правового регулювання економіки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Україна, 26 трав. 2017 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. С. 41–45.

11. Кур'ян В. Роль суб'єктів економічних відносин в системі місцевих податків України. *Нагальні питання структурної перебудови економіки України та перспективи її подальшого розвитку* : зб. матеріалів і тез наук.-теорет. конф. (м. Київ, 08 лют. 2019 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2019. С. 27–30.

12. Кур'ян В. Податкова культура та податкова дисципліна, як запорука дієвих механізмів публічного адміністрування місцевих податків. *Актуальні питання фінансового забезпечення закладів вищої освіти МВС України в сучасних умовах* : матеріали круглого столу (27 листоп. 2020 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2020. URL: [https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2020/kruh\\_stil\\_271120.pdf](https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2020/kruh_stil_271120.pdf).

13. Кур'ян В. Доцільність впровадження прогресивного методу оподаткування в систему місцевих податків в Україні. *Актуальні питання розвитку юридичної науки в умовах COVID-19* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 10–11 груд. 2020 р.). Рівне, 2020. С. 24–26.

14. Кур'ян В. Забезпечення публічного адміністрування місцевих податків як один із напрямів підвищення економічної безпеки країни. *Економічна безпека країни в умовах трансформації економіки* : матеріали круглого столу (18 черв. 2021 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. URL: [https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/kruh\\_stil\\_180621.pdf](https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/kruh_stil_180621.pdf).

15. Кур'ян В. Перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків за централізованим та децентралізованим напрямом в умовах реформи децентралізації. *Інвестиційна безпека як складова економічної безпеки держави* : матеріали круглого столу (25 листоп. 2021 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. URL: [https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/prohrama\\_ks\\_251121.pdf](https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/prohrama_ks_251121.pdf).



## ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	19
ВСТУП.....	20
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ, МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ (НА ПРИКЛАДІ УКРАЇНИ ТА ШТАТУ НЕВАДА, США).....	29
1.1. Стан наукового розроблення та методологія проведення дослідження питань із публічного адміністрування місцевих податків в Україні.....	29
1.2. Генезис законодавства та наукової думки про публічне адміністрування місцевих податків у податковій системі України.....	53
1.3. Історико-правовий аналіз розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США.....	76
Висновки до розділу 1.....	98
РОЗДІЛ 2. ПРИНЦИПИ ТА МЕХАНІЗМИ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ (НА ПРИКЛАДІ УКРАЇНИ ТА ШТАТУ НЕВАДА, США).....	101
2.1. Зміст поняття «публічне адміністрування місцевих податків» (на прикладі України та штату Невада, США).....	101
2.2. Принципи публічного адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США).....	119
2.3. Механізми публічного адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США).....	137
Висновки до розділу 2.....	158
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНИ.....	162
3.1. Прогнозування та перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні.....	162

3.2. Використання досвіду штату Невада, США щодо вдосконалення податкового законодавства у сфері публічного адміністрування місцевих податків в Україні.....	178
Висновки до розділу 3.....	214
ВИСНОВКИ.....	217
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	223
ДОДАТКИ.....	246

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

ПКУ	Податковий кодекс України
БКУ	Бюджетний кодекс України
ЗУ	Закон України
МВС	Міністерство внутрішніх справ України
БЕБ	Бюро економічної безпеки України
КМУ	Кабінет Міністрів України
ДПС	Державна податкова служба України
ОТГ	Об'єднана територіальна громада
НГО	Нормативна грошова оцінка землі
США	Сполучені Штати Америки
IRS	Internal Revenue Service (Бюро внутрішніх доходів)
NRS	Nevada Revised Statutes (Переглянуті Статути штату Невада, США)
NAC	Nevada Administrative Code (Адміністративний кодекс штату Невада, США)

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Становлення та розвиток інституту публічного адміністрування місцевих податків в Україні здійснюється досить швидкими темпами. Водночас подальше проведення децентралізації влади серед іншого, залежить і від ефективності публічного адміністрування місцевих податків в Україні. Зокрема, збільшення самостійності регіонів у формуванні місцевих бюджетів, спонукатиме органи місцевого самоврядування активно залучати жителів громади до процесів вирішення соціально-економічних питань розвитку територій, що є також аспектом публічного (задля суспільного блага) адміністрування місцевих податків.

Відповідно до результатів проведеного опитування та анкетування державних службовців, керівників підрозділів уповноважених установ, службовців, підприємців щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні (Додаток А), загальне уявлення про публічне адміністрування місцевих податків мають лише 10,2 % респондентів. Трохи більше чверті опитаних (25,6 %) розуміють характеристику місцевих податків, а 35,1 % знайомі з особливостями їх адміністрування.

Майже третина респондентів (31,9 %) незадовільно оцінюють сучасний стан публічного адміністрування місцевих податків в Україні, разом із тим кожен шостий (16,6 %) висловлює вкрай негативне ставлення з цього питання. На недосконалість національного законодавства щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні вказують понад половина респондентів (55,1 %), 11,4 % наголошують на потребі вдосконалення законодавства стосовно публічного адміністрування місцевих податків.

Більшість респондентів (40,4 %) вважають, що саме недосконале чинне законодавство є основним недоліком у діяльності вповноважених установ, які здійснюють публічне адміністрування місцевих податків в Україні. Утім, 29,4 % опитаних припускають, що таким недоліком є відсутність

послідовності та системності у діяльності уповноважених установ у цій сфері. Також 2/3 опитаних (70,7 %) вказують на необхідність підвищення ефективності публічного адміністрування місцевих податків в Україні. Шляхами підвищення такої ефективності, як вважають респонденти, є: вдосконалення чинного законодавства – 54,9 % та імплементація досвіду закордонних країн – 32,8 %.

Зважаючи на те, що в сучасній Україні відсутні такі місцеві податки, як податок із продажу та податок на азартні ігри, вважаємо, що на сучасному етапі розвитку публічного адміністрування місцевих податків, більш детального дослідження потребує саме досвід адміністрування податку з нерухомого майна у штаті Невада, США, оскільки такий податок існує у вітчизняній податковій системі, але, на нашу думку, механізми його адміністрування потребують удосконалення.

Теоретичним підґрунтям дисертаційного дослідження є праці вчених та науковців у сфері фінансового та адміністративного права, зокрема, напрацювання В. Авер'янова, О. Андрійко, І. Андрущенко, Р. Калюжного, С. Ківалова, Т. Коломоєць, В. Колпакова, О. Кузьменко, М. Кучерявенка, М. Лошицького, Н. Пришви, В. Письменного, Р. Сербина, О. Стрельченко та ін.

Дисертантом також було використано і праці американських науковців, зокрема: В. Вілсона, Л. Капlou, Р. Масгрейв, П. Масгрейв, Дж. Міля, Р. Зуброу та інших.

Вищевикладене дає підстави для констатації, що саме науково-теоретична та практична значущість тематики дослідження, її фрагментарне дослідження та недостатнє обґрунтування в Україні зумовили вибір теми дисертації.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Тема дисертаційного дослідження відповідає основним положенням Указів Президента України «Стратегії сталого розвитку «Україна–2020»», «Про цілі сталого розвитку України на період до 2030 року»; співвідноситься із

Стратегією розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2016–2020 роки, затвердженої постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 року; пов'язується із Переліком пріоритетних напрямів фундаментальних та прикладних досліджень вищих навчальних закладів МВС України на період 2016–2021 років. Тему дисертації затверджено рішенням Вченої ради Національної академії внутрішніх справ від 27 листопада 2018 року (протокол № 18).

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційного дослідження полягає у розробленні теоретичних засад, правових положень та практичних рекомендацій спрямованих на вдосконалення публічного адміністрування місцевих податків в Україні.

Для досягнення поставленої мети було поставлено такі завдання:

- визначити стан наукового розроблення правових засад публічного адміністрування місцевих податків;
- дослідити етапи розвитку законодавства та наукової думки про публічне адміністрування місцевих податків в Україні;
- здійснити історико-правовий аналіз розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США;
- розкрити зміст поняття «публічне адміністрування місцевих податків»;
- охарактеризувати принципи публічного адміністрування місцевих податків в Україні та штаті Невада, США;
- установити механізми публічного адміністрування місцевих податків в Україні та штаті Невада, США;
- з'ясувати перспективи подальшого розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні;

– сформулювати пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства у сфері публічного адміністрування місцевих податків в Україні.

**Об’єктом дослідження** є сукупність суспільних відносин, що виникають у процесі здійснення публічного адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США).

**Предметом дослідження** є публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США).

**Методи дослідження.** Методи дослідження обрані з урахуванням мети та завдань дослідження, його об’єкта і предмета. Методологічну основу дисертації становить сукупність загальнофілософських, загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Зокрема, *історичний і діалектичний* методи сприяли визначенню основних етапів розвитку та становлення публічного адміністрування місцевих податків (підрозділи 1.1., 1.2., 1.3.) як явища та правової категорії, що пройшла шлях від імпліцитної до експліцитної форми.

*Історико-правовий метод* застосовано під час аналізу розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США (підрозділ 1.3.). *Порівняльно-правовий метод* використано під час огляду й вивчення юридичної літератури, основних наукових підходів та визначення стану наукового розроблення щодо дослідження публічного адміністрування місцевих податків в Україні (підрозділ 1.1.), аналізу генезису законодавства та наукової думки (підрозділ 1.2.), а також з метою надання пропозицій щодо вдосконалення законодавства України щодо публічного адміністрування місцевих податків (підрозділ 3.1., 3.2.).

За допомогою *формально-юридичного методу* здійснено всебічний науковий аналіз законодавства України та штату Невада, США щодо публічного адміністрування місцевих податків (підрозділи 1.2., 1.3., 2.3., 3.2.). За допомогою *герменевтичного методу* сформульовано основоположні дефініції та особливості генезису їх тлумачення (підрозділи 2.1., 2.2., 2.3.).

Використання *логічного методу* забезпечило послідовність сформульованих висновків та дало можливість визначити поняття «публічне адміністрування місцевих податків (підрозділ 2.1), «місцевий податок», «механізми законотворчості публічного адміністрування місцевих податків», «процесуальні механізми публічного адміністрування місцевих податків», «процедурні механізми публічного адміністрування місцевих податків» (підрозділ 2.3.). За допомогою *методу системно-структурного аналізу* було виділено елементи механізму публічного адміністрування місцевих податків (підрозділ 2.3.).

*Метод прогнозування* використано для окреслення перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні внаслідок чого було виокремлено напрями розвитку: централізований та децентралізований, а також під час аналізу досвіду штату Невада, США у сфері публічного адміністрування місцевих податків (підрозділи 3.1., 3.2.), що дало можливість дійти висновку про необхідність, окрім інших механізмів, постійно і системно застосовувати механізми виховання податкової культури та дисципліни у суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків.

Із використанням *функціонального методу* було виявлено взаємозв'язки між суб'єктами публічного адміністрування місцевих податків та визначено характерні механізми (законотворчості, процесуальні та процедурні) (підрозділи 2.3., 3.2). *Метод моделювання* використовувався у дисертації з метою узагальнення та розроблення пропозицій стосовно вдосконалення податкового законодавства щодо публічного адміністрування місцевих податків за централізованим та децентралізованим напрямом (підрозділи 3.1., 3.2).

*Емпіричну базу дослідження* становлять результати опитування та анкетування 820 державних службовців, керівників підрозділів уповноважених установ, службовців, підприємців щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні.



Правовим підґрунтям дослідження є: положення ПКУ, Європейської хартії місцевого самоврядування, ЗУ «Про місцеве самоврядування», Конституції штату Невада, Адміністративного кодексу штату Невада, Статутів штату Невада і Біллю про права платників податків штату Невада, США, а також інших законів і підзаконних нормативно-правових актів України, а також штату Невада, США у сфері публічного адміністрування місцевих податків.

**Наукова новизна отриманих результатів** зумовлена характером обраної теми та підходом до її дослідження. Дисертація, за своїм характером і змістом, є однією з перших праць в Україні, в якій здійснено комплексний аналіз досвіду публічного адміністрування місцевих податків штату Невада, США, в якому розвиток та вдосконалення публічного адміністрування місцевих податків здійснюється відповідно до правових засад реалізації податкової політики ринкової спрямованості. Безпосередній вклад дисертанта стосовно наукового розроблення положень щодо вдосконалення адміністрування місцевих податків в Україні полягає в обґрунтуванні пропозицій та рекомендацій, що характеризуються науковою новизною та мають теоретичне і практичне застосування, зокрема:

*вперше:*

– сформульовано авторське визначення понять «публічне адміністрування місцевих податків», «місцевий податок», «механізми законотворчості публічного адміністрування місцевих податків», «процесуальні механізми публічного адміністрування місцевих податків», «процедурні механізми публічного адміністрування місцевих податків»;

– розроблено структуру Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків;

– запропоновано введення до структури територіальних органів Державної казначейської служби України посад: казначеїв ОТГ та казначеїв органів місцевого самоврядування за якими на законодавчому рівні закріпити обов'язок постійно взаємодіяти з такими органами: а) територіальними

органами ДПС та ОТГ чи органами місцевого самоврядування з питань виконання місцевих бюджетів за доходами та видатками; б) територіальними управліннями БЕБ у разі настання в територіальних одиницях критичного фінансового стану (якщо дефіцит загального та/або спеціального фонду місцевого бюджету перевищує використання вільного залишку бюджетних коштів, а видатки місцевого бюджету на обслуговування місцевого боргу перевищують 10 % видатків загального фонду місцевого бюджету протягом бюджетного періоду);

*удосконалено:*

- типи публічного адміністрування місцевих податків, беручи за основу різновиди побудови податкових систем;

- повноваження територіальних органів ДПС у разі настання в територіальній одиниці критичного фінансового стану;

- окремі норми чинного законодавства, зокрема, сформульовано пропозиції щодо внесення змін до статей 10, 12, 21, 266, 274, 281, 293 ПКУ та статті 69 ЗУ «Про місцеве самоврядування»;

*дістало подальшого розвитку:*

- наукові уявлення щодо генези становлення та розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні;

- аналіз принципів та елементів механізму публічного адміністрування місцевих податків;

- пропозиції щодо подальшого розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні;

- обґрунтування необхідності формування податкової дисципліни та податкової культури у діяльності суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає в тому, що сформульовані висновки й пропозиції впроваджено та використовуються:

– у *практичній діяльності* – для застосування у роботі Головного управління ДПС у Київській області під час розроблення проєкту ЗУ «Про внесення змін до ПКУ та деяких законодавчих актів України щодо публічного адміністрування місцевих податків» (акт Головного управління ДПС у Київській області від 24.01.2022 року);

– у *освітньому процесі* – для підготовки та проведення лекційних, семінарів і практичних занять зі здобувачами вищої освіти з навчальних дисциплін «Оцінка й аналіз правового регулювання економіки», «Фінансове право», «Детінізація економіки», а також у процесі підготовки навчально-методичних і дидактичних матеріалів, які можуть бути рекомендовані до вивчення під час самостійної роботи здобувачів вищої освіти (акт Національної академії внутрішніх справ від 02.02.2022).

– у *науково-дослідній діяльності* – під час проведення загальнотеоретичних та галузевих досліджень із питань удосконалення публічного адміністрування місцевих податків (акт Національної академії внутрішніх справ від 17.02.2022).

**Апробація матеріалів дисертації.** Основні теоретичні положення та практичні результати дисертації пройшли апробацію на Міжнародній науково-практичній конференції «Юридична наука в умовах євроінтеграції України і Молдови: Сучасні орієнтири правового розвитку» (м. Кишинів, 2017 рік), Міжнародній науково-практичній конференції «Тенденції розвитку національних економік: економічний та правовий виміри» (м. Київ, 2017 рік), Науково-практичній конференції «Актуальні проблеми правового регулювання економіки» (м. Київ, 2017 рік), Науково-теоретичній конференції «Нагальні питання структурної перебудови економіки України та перспективи її подальшого розвитку» (м. Київ, 2019 рік), Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання розвитку юридичної науки в умовах COVID-19» (м. Рівне, 2020 рік), засіданні круглого столу «Актуальні питання фінансового забезпечення закладів вищої освіти МВС України в сучасних умовах», (м. Київ, 2020 рік), засіданні круглого столу

«Економічна безпека країни в умовах трансформації економіки» (м. Київ, 2021 рік), засіданні круглого столу «Інвестиційна безпека як складова економічної безпеки держави» (м. Київ, 2021 рік).

**Публікації.** Основні положення та висновки дослідження, що сформульовані в дисертації, відображено в семи наукових публікаціях, серед яких шість статей – у виданнях, включених МОН України до переліку наукових фахових з юридичних наук, одна стаття – у науковому періодичному виданні інших держав (Республіка Польща), а також восьми тез доповідей, що були оприлюднені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних і науково-теоретичних конференціях та засіданнях круглих столів.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається з анотації, переліку умовних скорочень, вступу, трьох розділів, що об'єднують вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел (189 найменувань на 24 сторінках) та шести додатків. **Повний обсяг дисертації становить 248 сторінок, з них обсяг загального тексту – 222 сторінки.**

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ, МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДОСЛІДЖЕННЯ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ (НА ПРИКЛАДІ УКРАЇНИ ТА ШТАТУ НЕВАДА, США)

#### 1.1. Стан наукового розроблення та методологія проведення дослідження питань із публічного адміністрування місцевих податків в Україні

Питання теоретико-методологічних засад формування податкової системи знаходяться в центрі дослідження у працях філософів і науковців – А. Сміта, [1.] Д. Рікардо [2], Ф. Кене, М. Сперанського [3], М. Тургенєва [4], І. Янжула [5].

Праці зазначених філософів і науковців значно вплинули на формування поглядів на питання теорії податків сучасних зарубіжних та вітчизняних науковців – О. Василика, В. Андрущенко [6], А. Крисоватого [7], В. Федосова [8], Ю. Іванова, В. Письменного [9], М. Кучерявенка [10], П. Бечко [11] та ін.

За період незалежності нашої держави великий вклад у розвиток податкового права як науки, здійснили наші вітчизняні як вчені та науковці фінансисти, адміністративісти, так і вчені та науковці – економісти. Тематичною спрямованістю їх досліджень були, зокрема, і теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні, і правове регулювання адміністрування податків і митних платежів, і правове регулювання місцевих податків і зборів, а також і правові основи адміністрування місцевих податків і зборів в Україні, але ґрунтового дослідження категорії «публічне адміністрування місцевих податків» науковцями не здійснювалося.

Перш ніж перейти до теми дослідження, з'ясуємо, що на етапі розвитку інституту місцевих податків, означає термін «публічне адміністрування

місцевих податків» із позиції вчених та науковців та стан його наукового розроблення.

Адже, як писав Георг В. Ф. Гегель «Поняття і його існування – це дві сторони, роз'єднані, але єдині, як душа й тіло» [12, с. 17].

Як відомо, інститут місцевих податків є одним із базових інститутів податкового права, що є підгалуззю фінансового права, яке за допомогою правових норм регулює фінансові правовідносини діяльності територіальних громад для виконання визначених функцій, згідно зі встановлених законодавством повноважень.

Головною функцією інституту місцевих податків є забезпечення цілісного правового регулювання під час формування дохідної частини місцевого бюджету.

Вченими і науковцями, під час досліджень інституту місцевих податків, місцевого оподаткування, розглядається в широкому розумінні як фінансова основа існування та розвитку людської цивілізації [13, с. 24], а також, у вузькому – як законодавчо врегульований процес встановлення та утримання місцевих податків.

Тож, необхідно з'ясувати чи категорія, яка на цей час має формулювання «публічне адміністрування місцевих податків», є тотожною місцевому оподаткуванню в широкому розумінні, зводиться лише до її вузького значення чи є категорією, що знаходиться на перетині двох галузей публічного права: фінансового та адміністративного.

Адміністрування місцевих податків пройшло етапи розвитку від простого до складного процесу, який умовно можна поділити на етапи, розмежовуючи їх за органом стягнення та метою їх утримання:

I етап – за часів родового ладу (утриманням податку займався «богообраний» лідер народу, призначенням утримання податку була побудова Храму і збирався він, як добровільний дар);

II етап – за часів зародження та розвитку інституту держави (утриманням податку займалися церковні старости, податок стягувався з нерухомого майна з метою утримання бідних (наприклад, в Англії);

III етап – централізоване управління інститутом держави (органом стягнення є Центральна влада, яка утримує податки з метою подальшої передачі до регіонів, відомств, муніципалітетів, місцевих державних установ (наприклад, у Франції);

IV етап – децентралізоване управління інститутом держави (органом стягнення є Казначейство ОТГ країни, а метою утримання податків є підвищення доходів фонду витрат на суспільні блага та послуги об'єднаних територіальних громад (наприклад, у США).

Споглядаючи на історичні аспекти становлення місцевого оподаткування загалом та адміністрування місцевих податків, зокрема, можна дійти висновку, що податки супроводжують людську цивілізацію впродовж всього її існування.

Адже як свідчать найдревніші джерела, наприклад, «П'ятикнижжя Мойсея» – Мойсею, не було ніякої необхідності вводити обов'язковий податок, він повністю покладався на добровільне бажання народу робити пожертви і не помилився. Незважаючи на те, що жінки не повинні були приносити дари, вони добровільно жертвували свої прикраси [14, с. 512].

Тож, можна вважати, що дари, які приносилися людьми на забезпечення виконання певного задуму місцевого характеру, наприклад, побудова храму, є прототипом місцевого податку, який не регулювався ніякими письмовими актами, подібними до нормативних.

Запровадження першого місцевого податку, який з добровільності перетворився в обов'язковість, було введено в Англії.

Податком місцевого характеру став податок на користь бідних, введення якого історичні джерела відносять до XVII ст.

Так, англійські приходи слугували одиницею місцевого самоврядування, які, окрім іншого, піклувалися і утриманням податків та піклуванням про бідних, що жили в окрузі.

Відповідальність за утримання податків несли два старости, що обиралися кожного року (один із священиків, один із народу) та в обов'язки яких входило збирати кошти з усіх домоволодільців (власників чи орендарів) у приході, окрім бідних [15].

Отже, історичні джерела свідчать про ознаки фінансової децентралізації вже в ті далекі часи, коли адміністрування місцевих податків покладалося на церковні приходи.

Так, кожен приход не залежав від інших приходів стосовно піклування про своїх бідних, і тому він був змушений збирати податки та підвищувати ставки.

Церковна рада, яка зазвичай звалася просто «Рада», була голосом платників податків, і щорічно, повинна була узгоджувати суми, які будуть утримуватися з платників податків.

Наглядачі за бідними використовували зібрані у приході кошти для догляду за бідними цього приходу, тож керівники приходу ретельно слідкували за тим, хто приїжджає до приходу та намагалися не допускати до свого приходу тих, хто потребував допомоги.

Церковні старости та наглядачі за бідними вели записи (бухгалтерські книги), що стосувалися їх обов'язків у приході [15].

Прикладом, адміністрування місцевих податків центральною владою, які потім передаються місцевим органам влади є місцеві прямі податки у Франції, до яких відносяться: податок на майно з побудованих об'єктів нерухомості, податок на нерухомість, із незабудованих об'єктів нерухомості, податок на житло та професійний податок [16].

Ці прямі податки є найдавнішими у французькій податковій системі, бо введені ще в 1790 і 1791 роках та після податкової реформи 1917 року



збираються центральним урядом, а потім передаються до регіонів, відомств, муніципалітетів, місцевих державних установ.

Ставки встановлюються територіальними асамблеями (обласними або муніципальними радами), коли вони голосують за річний бюджет. Однак ставки не можуть перевищувати певних меж, установлених державою. Основи оподаткування встановлюються державою. Є багато постійних або тимчасових винятків [16].

Найбільш вираженою фінансова децентралізація є у Сполучених Штатах Америки. Так, адміністрування податків у США є трирівневим:

- перший рівень – федеральний, на якому адміністрування податків здійснюється Службою внутрішніх доходів (Internal Revenue Service);
- другий рівень – рівень штатів, де адмініструванням податків займається податкова служба штату;
- третій рівень – локальний, адміністрування здійснюється місцевими адміністраціями чи окремими відділами штатів [17, с. 46].

Теорія оподаткування, у широкому значенні, пройшла етапи становлення від моменту виникнення податків, який науковці визначають із середини XVII століття до сучасного стану [9, с. 10].

На початку свого становлення наукові доробки були безсистемними та охоплювали широкий спектр поглядів.

Етап формування уявлення про предмет, засоби аналізу й основні напрями досліджень теорії оподаткування вченими пов'язується з посиленням ролі держави у суспільному житті та зародженням капіталізму та відноситься до періоду із середини XVII до середини XX століття.

Науковими досягненнями періоду середини XX століття до сучасного часу вважають можливим віднести розв'язання проблем чисельності платежів, співвідношення прямих і непрямих податків, ефективності податкової системи [9, с. 10].

Дослідники Бечко П., Захарчук О. відносять початок розвитку науки оподаткування та теоретичне обґрунтування на початок XVIII ст. та

вважають, що теорія науки про оподаткування досліджувалася за двома головними напрямками:

- по марксистському шляху;
- у неокласичному напрямі (базою при цьому були розроблення економістів А. Сміта та Д. Рікардо).

Відповідно до цих напрямів і будувалася загальна податкова політика держави – відповідно до адміністративно-командної та ринкової спрямованості [11, с. 45].

Так, П. Бечко та О. Захарчук зазначають, що перші теоретичні дослідження з питань оподаткування були проведені: фізіократами – Ф. Кене, О. Мірабо, А. Тюрго; меркантилістами – Т. Мен, Дж. Локк, В. Посошков; представниками класичної політичної економії – У. Петті, А. Сміт, Дж. Рікардо, Д. Міл, та ін. [11, с. 45].

Досить цікавим є історичний аналіз проведений В. Письменним у його монографії «Місьцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України», в якій він визначив етапи розвитку місцевого оподаткування в історичній ретроспективі, за роллю місцевих податків і зборів [9, с. 9], а саме:

– у рабовласницькому суспільстві виникнення держави як унікального інструмента регулювання суспільних відносин і захисту права власності, стало безпосередньою причиною існування податкових платежів. При цьому місцеві податки і збори ще остаточно не відокремилися від приватноправових форм доходів державного бюджету, і головною роллю місцевих податків була мобілізація фінансових ресурсів [9, с. 9];

– у феодальному суспільстві роль місцевих податків із мобілізації ресурсів розширилася до перерозподілу фінансових ресурсів, регулювання економічних і соціальних процесів на місцевому рівні. Особливістю епохи раннього Середньовіччя визначається натуральність місцевих податків і зборів, оскільки їх основними платниками було сільське населення, що пов'язано зі специфікою тогочасних земельних відносин. У період пізнього

Відродження характерними були процеси централізації державної влади, що викликало як концентрацію фінансових ресурсів у руках монархів, так і право впроваджувати місцеві податки та збори [9, с. 9];

– у буржуазному суспільстві роль місцевих податків зростає ще більше, окрім мобілізації та перерозподілу фінансових ресурсів, податки виступають ще й інструментом макро- і мікроекономічного регулювання. У цей період формується сучасна підсистема місцевого оподаткування. Оскільки провідною верствою суспільства в цей проміжок часу була буржуазія, вона встановлювала нові критерії справляння місцевих податків та зборів [9, с. 9];

– у період капіталістичного суспільства, внаслідок позитивних надбань демократії, сформувався інститут місцевого самоврядування епохи капіталізму, а також відбулося законодавче розмежування доходів між державним та місцевими бюджетами. Поширилася тенденція до зростання ролі місцевих податків і зборів як постійного та стабільного джерела доходів місцевих бюджетів. Тож, у цей проміжок часу податки виконували роль мобілізації та перерозподілу фінансових ресурсів, коригування екстерналій, та виступали інструментом макро- і мікроекономічного регулювання [9, с. 9];

– у сучасному суспільстві місцеві податки і збори стають не просто звичайним явищем суспільно-економічного життя, а перетворюються на одне з основних джерел доходів місцевих бюджетів у більшості розвинутих країн. Підсистеми місцевого оподаткування, що складаються в цей період часу, є досить розгалуженими й охоплюють такі різновиди податкових платежів: на нерухомість, із доходів, продажів тощо. Їх роль, відповідно, теж стає ще значнішою – це мобілізація та перерозподіл фінансових ресурсів для забезпечення благ, коригування екстерналій, інструмент макро-, мезо- і мікроекономічного регулювання [9, с. 9].

Тож, можемо констатувати, що В. Письменний розглядає місцеве оподаткування в сучасному суспільстві, як фінансову основу місцевої

самодостатності регіонів та, власне, як систему оподаткування місцевого рівня.

Щодо розуміння категорії «система оподаткування», існують різні погляди: іноді її ототожнюють із поняттям «податкова система», а іноді зазначають, що «система оподаткування» та «система регулювання податкових відносин» є підсистемами податкової системи [18, с. 47].

Альтернативної позиції дотримуються О. Бандурка, О. Гетманець та ін., які вважають, що система оподаткування містить податкову систему (сукупність податків і зборів) як свою складову [19, с. 301].

Згадані вчені посилаючись на Н. Пришву [20] визначають, що система оподаткування – це сукупність законодавчо закріплених загальнодержавних та місцевих податків і зборів до бюджетів усіх рівнів, принципів, форм і методів їх встановлення, зміни, скасування, обчислення, сплати та стягнення, а також забезпечення відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування та здійснення податкового контролю, прав і обов'язків суб'єктів оподаткування та органів, що здійснюють податковий контроль [19, с. 301].

Як визначають українські науковці, зокрема П. Бечко та О. Захарчук в основі оподаткування закладена методологія, тобто теоретичне, науково-практичне та правове обґрунтування суті, поняття податку з одночасним дослідженням податку як економічної категорії та конкретної форми взаємовідносин між суб'єктом та об'єктом оподаткування.

Головною метою оподаткування є розроблення економічного змісту, складу, форм, а також відповідного механізму їх обчислення та сплати, встановлення відповідних прав і обов'язків платників, відповідальність за порушення цих обов'язків [11, с. 13].

Відтак, Бечко П., Захарчук О. визначають систему оподаткування – як сукупність податків і платежів, а також принципів, методів та засобів справляння і контролю за їх надходженням до централізованих фондів [11, с. 8].

Погляди М. Романовського [21] та А. Абішева [22] щодо трактування оподаткування збігаються в тому, що це процес установаження та справляння податків, включаючи визначення їх видів і елементів, із дотриманням встановлених принципів, а також контроль за своєчасністю і правильністю їх сплати [23].

Отже, поняття «оподаткування» є досить дискусійним, оскільки одностайної позиції вчених та науковців у вітчизняній науковій літературі та дослідженнях не відтворено, очевидно, що розуміння категорії «оподаткування» залежить від застосованих під час аналізу автором критеріїв.

У реаліях сьогодення, слушною на нашу думку, є позиція В. Письменного, який вважає, що місцеве оподаткування є підсистемою системи оподаткування та відображає сферу економічних відносин із приводу виконання платниками конституційного обов'язку сплачувати, а органами місцевого самоврядування – впроваджувати та визначати порядок сплати місцевих податків і зборів, вводити пільгові податкові ставки, звільняти від оподаткування, надавати відстрочення зі сплати [24, с. 8].

Адміністрування місцевих податків є складовою системи оподаткування, та підрозділом інституту місцевих податків.

Як складова системи оподаткування, адміністрування місцевих податків розглядається лише як податкове адміністрування такого виду податків, як місцеві.

Відтак, принципи, методи і механізми адміністрування місцевих податків та податкового адміністрування вважаються аналогічними, тож, особливої уваги, як явищу, із притаманними специфічними ознаками, в дослідженнях вчених та науковців їм не приділяється.

Теоретико-методологічні та науково-практичні засади податкового адміністрування як частини науки про оподаткування розроблено провідними зарубіжними вченими: М. Аллінхемом, С. Брю, А. Вагнером [25, с. 6], Е. Енгелем, А. Лаффером, Е. Ліндалем, П. Лоранжем,

К. Макконелом, Ф. Нітті, А. Сандмо, А. Смітом, Ж. Сисмонді, В. Парето, П. Прудоном, С. Холлом та ін. [25, с. 14].

Єдиної наукової думки щодо поняття «податкове адміністрування», наразі, також не сформовано.

Категорію «податкове адміністрування» різні автори визначають як в широкому розумінні (наприклад, як систему науково обґрунтованих методичних дій щодо технічного регламентування та регулювання економічних відносин в оподаткуванні) [26, с. 220], так і зводять його до вузько окресленої діяльності уповноважених органів (наприклад, категорію «податкове адміністрування» звужують до поняття «інструмент») [27, с. 13].

Податкове адміністрування як процес управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ, визначає В. Андрущенко, який вкладає цей зміст в поняття «фіскальне адміністрування» [6].

Безумовно, заслуговує на увагу позиція Т. Кравцової, яка вважає, що адміністрування податків, за своєю правовою природою, – є системоутворюючим правовим інструментом оподаткування та складається з елементів, до яких вона відносить: суб'єктів, об'єкт та адміністративні процедури [28].

Слід погодитися дещо з Т. Кравцовою, що зміст адміністрування податків розкривається через процес, тобто діяльність, яка має певні особливості, і не останню роль у цьому процесі відіграє діяльність платників податків щодо добровільної сплати податків [28], але, на нашу думку, процес, лише частково відображає зміст категорії «податкове адміністрування», бо взаємодія уповноважених органів та платників податків – це одна зі складових такого багатогранного явища, як управління оподаткуванням.

Відтак, Крисоватий А. вважає, що «податкове адміністрування» та «податковий менеджмент» – це дві взаємопов'язані сторони координації та вдосконалення оподаткування у процесі реалізації податкової політики, і

податкове адміністрування – це система науково обґрунтованих методичних дій щодо технічного регламентування та регулювання економічних відносин в оподаткуванні, а державний податковий менеджмент – це, перш за все, важлива сфера методологічного забезпечення прийняття управлінських рішень [26, с. 220].

У свою чергу, О. Бандурка, В. Понікаров та С. Попова до податкового адміністрування відносять сукупність норм (правил) методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері [29, с. 33 – 34].

Утім, К. Проскура дає визначення поняттю «податкове адміністрування», як нормативно регламентованій організаційно-розпорядчій діяльності повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування, що має основною метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин [25].

Існує і більш вузьке розуміння поняття «адміністрування податків», прикладом якого може слугувати позиція Р. Паславської, яка вважає, що адміністрування податків є поняттям вужчим за управління оподаткуванням, але ширшим за податковий контроль.

Дослідниця Р. Паславська, з'ясувавши у вузькому значенні термін податок, як індивідуальний безповоротний платіж нецільового характеру, що справляється до бюджетів різних рівнів, застосувавши розуміння терміна адміністрування, що походить від латинського «administratio», що означає «управляти», визначила адміністрування податків як комплекс взаємопов'язаних дій уповноважених податкових органів, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів [30, с. 12].

Такої ж позиції притримується також, І. Ясько, який розглядає податкове адміністрування як особливий процес управління податковими

відносинами, метою якого, вважає повноцінну реалізацію фіскальної та регулюючої функції податку та акцентує увагу на важливості податкового контролю, який відносить до основних елементів процесу адміністрування податків [13].

Утім, Ю. Іванов, В. Карпов та Л. Карпов категорію «податкове адміністрування» звужують до поняття «адміністрування податкових зобов'язань», вважаючи, що в рамках податкового адміністрування здійснюються такі дії, як: постановка на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань контролювальними органами, зміна строків виконання податкових зобов'язань, повернення надлишково сплачених податків, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних мір (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів), оскарження рішень контролювальних органів.

Тож, на їх думку, широка інтерпретація поняття «публічне адміністрування» слугує тому, що по суті поняття «податкове адміністрування» і «податковий менеджмент» стають ідентичними [31, с. 90 – 91].

Про вузьке трактування поняття «податкове адміністрування» свідчать також погляди деяких зарубіжних науковців, а саме: А. Селіванов, А. Аронов, В. Кашин та ін.

Наприклад, у працях А. Селіванова трактування адміністрування податків зводяться до правовідносин, які складаються у сфері здійснення вповноваженими державними органами заходів із погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [32].

Дослідники А. Аронов та В. Кашин звужують категорію «податкове адміністрування» до поняття «інструмент», та розуміють його також, як сукупність методів, прийомів та засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи влади та управління забезпечують функціонування



податкового механізму та координують податкові дії при суттєвих змінах в економіці та політиці [27, с. 13].

Слід звернути увагу, що загалом, вчені віддають перевагу позиції, що управлінська діяльність у податковій сфері спрямована саме на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства [29, с. 33–34].

Вище проведений аналіз підтверджує, що саме множинність підходів у розвідках вчених та науковців під час дослідження категорії «податкове адміністрування», і є підґрунтям неоднотайності визначення цього поняття у теоретичному вимірі.

Якщо доктринальні визначення категорії «податкове адміністрування» систематизувати, то можливо виокремити два підходи щодо визначення змісту цієї категорії: широкий, що охоплює управління оподаткуванням як явищем, що динамічно змінюється і розвивається, тож потребує подальших наукових досліджень, та вузький – що зводиться до управління окремою ланкою у системі оподаткування, яка є відносно статичною, але правове регулювання якої, також, потребує вдосконалення.

Але споглядаючи на те, що термін «адміністрування» як загальне поняття, що тлумачиться як управлінська діяльність, знаходить своє відображення в кожній з окреслених позицій вчених та науковців, то найбільш доцільним тлумаченням поняття «податкове адміністрування», на нашу думку, все ж таки буде таке, що включає всі аспекти управлінської діяльності в своїй сукупності як по горизонталі, так і по вертикалі системи оподаткування.

Класик французької адміністративно-правової науки і класичної школи управління А. Файоль твердить: «Адмініструвати – значить передбачати, організовувати, розпоряджатися, керувати і контролювати [33].

Тож, на нашу думку категорію «податкове адміністрування» слід розуміти, як явище, що змінюється, розвивається та включає в себе як управління процесами і процедурами у сфері оподаткування, так і дії управляючих суб'єктів і суб'єктів якими ієрархічно управляють вищі ланки, за допомогою методів і засобів, притаманних публічному праву, у формі правових норм, рішень виконавчо-владних приписів, та актів рекомендаційного характеру.

Отже, можемо констатувати, що податкове адміністрування на сучасному етапі включає в себе: принципи, методи, механізми, має визначену структуру вповноважених органів, із притаманними їм повноваженнями, функціями і визначеними межами юридичної відповідальності службових осіб, а також ознаки поєднання двох систем: системи владно-розпорядчого спрямування, з організацією внутрішньої і зовнішньої управлінської діяльності та системи надання послуг платникам податків у формі узагальнених та індивідуальних консультацій, а також за допомогою інформаційних технологій щодо питань обліку та звітності.

Відтак, як нами встановлено, що податкове адміністрування слід розуміти, як явище, що змінюється, розвивається, то в реаліях сьогодення, час активного розвитку фінансової децентралізації, це явище вже виражається терміном «публічне адміністрування податків», а адміністрування місцевих податків, стає вже не адмініструванням податків, як виду, що здійснюється за загальними підходами, а категорія «публічне адміністрування місцевих податків», маючи свої специфічні ознаки, породжує виникнення в інституті місцевих податків концепції «публічне адміністрування місцевих податків».

На нашу думку, щоб більш чітко розкрити сутність категорії «публічне адміністрування місцевих податків» слід також проаналізувати підходи до розуміння вченими та науковцями категорії «публічне адміністрування».

Дослідженню питань трансформації теорій публічного адміністрування присвятили свої наукові праці багато вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких: О. Ястремська, Л. Мажник [34], В. Колпаков, О. Кузьменко [35], В. Дзендзюк, Н. Мельтюхова [36], О. Амосов, Н. Гавкалова [37] та ін.

Відтак, О. Ястремська та Л. Мажник початок еволюції підходів до розуміння публічного адміністрування пов'язують із появою поняття «публічний службовець», що приблизно датується XI століттям, коли управління базувалося загалом на усних інструкціях і угодах [34, с. 6].

Вважається, що вклад у розвиток публічного адміністрування в цей період робить більше римська церква, ніж світська влада, за рахунок чіткої ієрархічності та поділу публічного і приватного. Розвивається ефективна бюрократія фахівців у різних областях, створюються перші «урядові» департаменти (папська канцелярія, папське казначейство, папський суд) та починається формалізація адміністративних структур (Синод прийняв рішення про необхідність правового навчання для клерків) [34, с. 113].

Проводячи паралелі між розвитком публічного адміністрування та податкового адміністрування, можемо констатувати, що такий «урядовий» департамент як «папське казначейство» управляє процесами та процедурами у сфері фінансів у папській адміністративній системі без чіткого правового регулювання, бо керується усними інструкціями та угодами, які з однієї сторони можна прирівняти до використання звичаю, а з іншого – до прототипу владно-розпорядчих приписів, які ще не фіксуються у письмовій формі.

До того ж, можна стверджувати, що категорії «податкове адміністрування» та «публічне адміністрування» зароджуються та розвиваються паралельно, але організація, керування та контроль у сфері податкового адміністрування здійснюються в чіткому ієрархічному

підпорядкуванні системі публічного адміністрування, тож детермінанта «публічне адміністрування податків» має ознаки зародження уже в цей період.

У XIV – XV столітті з'являються «колегіальні адміністрації», що контролюють і координують реалізацію політики у різних сферах, виконуючи при цьому і адміністративні завдання. Із розширенням влади світських правителів у XV – XVI столітті, встановлюється монополія на стягування податків, та здійснюється формалізація публічної служби. Для службовців видаються формальні інструкції та постанови, у яких приділяється увага їхнім завданням, компетенції, заробітній платі, ієрархії тощо. У XVII столітті монарх стає лише державним функціонером, як інструмент забезпечення суспільного добробуту, який під час ухвалення рішень та видання декретів повинен враховувати побажання громадян. Публічне адміністрування в цей період стає об'єктом академічного інтересу, починають з'являтися теоретичні обґрунтування щодо поділу суспільної та приватної сфер [34, с. 113].

Перехід влади від монополії монарха до управління державою групою осіб приводить до подальшої централізації влади та на основі територіального й ієрархічного принципів слугує розвитку більш ефективних систем оподаткування, які, по суті, формують вертикаль системи централізованого податкового адміністрування.

З посиленням ролі держави, росте і потреба у професійній бюрократії та приділяється все більше уваги структурі і функціонуванню адміністративних апаратів. Зароджуються сучасні системи органів публічного адміністрування та публічної служби, в якій службовець зобов'язаний служити державним інтересам і є відповідальним не персонально перед правителем, а тій владі, яку він уособлює [34, с. 114].

На початку XIX століття була сформульована концепція, згідно з якою держава є організацією, покликаною надавати населенню послуги, тобто такою, що переслідує складну мету, ніж проста покора монарху. У роботі

виданій в 1808 році Ч. Бонніном проводилося розмежування між політикою і адмініструванням. В основі Адміністративного кодексу (1808 року), який містив 708 розділів, лежали 68 принципів публічної адміністрації. У зазначений історичний період, уряди прагнули певного впорядкування задач, що стоять перед службовцями тож, здійснювалася реорганізація структур і збільшення кількості різних департаментів, у зв'язку з посиленням їхньої спеціалізації, також, з'являється система діловодства. Спостерігається і поступовий відхід від середньовічного принципу «єдності команди», що передбачає колегіальне прийняття рішень [34, с. 114].

Цей період розвитку публічного адміністрування, беззаперечно впливає і на податкове адміністрування, що знаходиться на етапі формування основних напрямів досліджень в теорії оподаткування.

Реформи в системі адміністрування, що почалися в США, а потім і в низці європейських країн, наприкінці XIX століття початку XX століття, стали підґрунтям та істотним поштовхом у розробленні теорій публічного адміністрування. Серед розроблень найважливіших установок і концепцій держави як головного суб'єкта політики і влади, бюрократії, державного апарату, М. Вебером розроблялися і основоположні концептуальні установки і принципи теорії публічного адміністрування як самостійної галузі досліджень [34, с. 115].

Досить ґрунтовно аналізують дослідження у сфері публічного адміністрування О. Ястремська та Л. Мажник серед яких вони вказують на праці В. Вільсона, А. Есмена, Л. Дюги, А. Мішеля, М. Оріу, Л. Уайт, Ф. Тейлор, Дж. Муні, Ф. Гілберт і Л. Гілберт, Г. Емерсон, Г. Форд, [34, с. 115]. та роблять такі висновки щодо доробків цих науковців, а саме:

– В. Вільсон ввів, так звану теорію «адміністративної ефективності», прагнучи здійснити синтез бюрократії з принципами й інститутами демократії;

– А. Есмен в «Елементах конституційного права» зробив спробу виявити і проаналізувати основні принципи публічного адміністрування Франції;

– праці Л. Дюги, А. Мішеля, М. Оріу заклали основи інституційного підходу до проблем публічного адміністрування;

– Л. Уайт, Ф. Тейлор, Дж. Муні, Ф. Гілберт і Л. Гілберт Г. Емерсон, Г. Форд вважали, що система публічного адміністрування повинна бути орієнтованою на досягнення поставленої мети з максимальною ефективністю за мінімальних витрат. Для них було характерним визнання існування найтіснішого зв'язку між теорією публічного адміністрування і наукою управління приватними підприємствами [34, с. 115].

Відповідно, у питаннях податкового адміністрування принципи публічного адміністрування починають відігравати свою важливу роль, але в деяких країнах розвиток публічного адміністрування податків йде за напрямом адміністративно-командної спрямованості, а в інших – ринкової.

У 1916 році А. Файоль сформулював «Теорію адміністрації» (заклав основоположні принципи управління школи «наукового менеджменту»). Він стверджував, що пропонувані положення і установки є універсальними і можуть застосовуватися майже в усіх сферах суспільного життя: економіці, системі публічного адміністрування, армії і т. д. [33].

У кінці 80-х років ХХ століття формується «традиційна модель» публічного адміністрування, яка характеризується як адміністрування, що здійснюється під формальним контролем політичного керівництва, базується на бюрократичних принципах управління і наявності в органах публічного адміністрування постійних, нейтральних та безособових співробітників, які мотивуються тільки суспільними інтересами, однаково служать будь-яким правлячим суб'єктам і реалізують політику, обумовлену цими суб'єктами, не привносячи в неї нічого свого. У період реформ Нового курсу Ф. Рузвельта (20 – 50-ті роки ХХ століття), під час бурхливого зростання державних установ значний вклад у публічне адміністрування зроблено Дж. Муні і

А. Рейлі, Л. Гьюлика і Л. Урвіка. За їх фундаментальними працями послідували роботи У. Бенніса і Ф. Слейтера, Р. Сейдмана. Праці Дж. М. Кейнса також вплинули на публічне адміністрування в цілому [34, с. 116].

На думку Г. Лассуелла та Д. Лернера, найбільшу користь управлінські науки можуть принести під час розв'язання проблем середнього рівня, наприклад, оцінювання економічної дії певних пропозицій з оподаткування [34, с. 116]. У 80–90-ті роки ХХ століття розпочалася відмова від «традиційної моделі» та впровадження нових моделей публічного адміністрування. Представники нової моделі дотримуються тієї думки, що в сучасному швидко змінюваному світі бюрократизація владних структур, що у багато разів підсилює негнучкість та інертність механізмів ухвалення і реалізації політичних рішень, має, як наслідок, зниження ефективності та дієздатності цих структур. Владні структури виявляються нездатними достатньо оперативно реагувати на нові проблеми та потреби і ухвалювати відповідні рішення [34, с. 116].

У сфері оподаткування цей період характеризується тенденцією зростання ролі місцевих податків, а відтак і, розвитком публічного адміністрування місцевих податків.

Саме тому, на нашу думку, публічне адміністрування, як явище, охоплює все нові сфери в сучасному світі, тож і актуальність дослідження категорії «публічне адміністрування» у сфері місцевого оподаткування, є беззаперечною.

Отже, можемо констатувати, що публічне адміністрування в історичній ретроспективі пройшло етапи розвитку від простої моделі (усні інструкції та домовленості) до складної забюрократизованої системи державного управління незрілим суспільством, що наразі має тенденції до розвитку, як багатоаспектного явища, що внаслідок має перспективи стати саморегулювальною системою, в якій панує верховенство права, при цьому ступінь бюрократизації повинен бути зведений до мінімуму.

Підтвердженням таких тенденцій слугують і погляди вчених щодо правової дійсності, в якій, методи субординації та координації у чистому вигляді вже не трапляються, і будь-який правовий режим – це їх сполучення і модифікація [35, с. 36].

Наприклад, для встановлення правового статусу державних службовців і для здійснення ними посадових повноважень у сфері державного управління застосовується диспозитивний метод, у формі договору [38, с. 10].

Інститут «сервісних» адміністративних проваджень, як його виокремлює О. Бандурка, як такий, що регулює провадження, які охоплюють процедури розгляду заяв приватних осіб (зокрема, з питань надання їм різноманітних адміністративних послуг), а також процедури розгляду скарг приватних осіб («спірні» провадження), наприклад, оскарження податкових повідомлень-рішень, також свідчить про зміну моделі публічного адміністрування [39, с. 17].

Про зміну форм взаємовідносин свідчать і погляди А. Крисоватого та Т. Томнюка, які визначаючи інститути адміністрування податків як форми взаємовідносин держави, податкоплатників та громадян-виборців і, з одного боку, право держави встановлювати, законодавчо регламентувати, організувати форми, інструменти, важелі і засоби справляння податків та податкових платежів, розподіляти податкові надходження, а з іншого – право суб'єктів ринку на судовий захист від неправомірних податкових вилучень, можливість громадського контролю за фіскалом [7, с. 19; 40].

Серед методів публічного адміністрування, з'являється заохочувальний метод, що реалізується за допомогою встановлення стимулів до правомірної поведінки суб'єктів адміністративного права [41, с. 309].

Публічне адміністрування, як слушно зазначають О. Ястремська та Л. Мажник, становить багатоаспектне широке поняття що уособлює в собі перелік складових та становить різноманітний комплексний об'єкт, який вивчається багатьма науковими дисциплінами: теорією управління



суспільством, теорією держави і права, адміністративного права, політологією, соціологією, соціологією управління, конфліктологією [34, с. 17], і на нашу думку, напрацювання в цих галузях права щодо публічного адміністрування слугуватиме важливим підґрунтям для дослідження цієї категорії як в галузі фінансового право, загалом, так і в податковому праві щодо інституту місцевих податків, зокрема.

Саме трансформаційні процеси, що відбуваються в нашій державі і суспільстві, і децентралізація, що триває, зумовлюють науковий пошук нових підходів до розуміння державного управління в різних сферах суспільного життя за новою моделлю, яку визначають поняттям «публічне адміністрування» [42].

Існують й альтернативні підходи науковців до публічного адміністрування. Наприклад, В. Дзюндзюк, доречність використання терміна «публічне адміністрування» в Україні, пов'язує зі становленням ринкових відносин, та вважає, що формально державне управління вже відійшло у минуле [36], з чим неможливо погодитися оскільки, історичний аналіз становлення публічного адміністрування свідчить, що саме з розвитком та посиленням ролі держави в управлінні суспільством розвинулось публічне адміністрування але, наразі, формується нова модель державного управління, в якій важливу роль відіграють налагодження постійного взаємозв'язку між державними виконавчими органами, органами місцевого самоврядування та інститутами громадянського суспільства задля можливості оперативно реагувати на нові потреби та виклики і за допомогою юридичних конструкцій ухвалювати відповідні ефективні рішення.

Так, науковий фундамент категорії «публічне адміністрування» формують такі основні поняття: держава, органи влади, публічні організації, суб'єкт господарювання, суспільство, громадські об'єднання, громадянин, взаємодія, політика, управління, адміністрування [34, с. 7].

Тож, на наше переконання, слушною є позиція О. Ястремської та Л. Мажник, які визначають публічне адміністрування як цілеспрямовану

взаємодію публічних адміністрацій з юридичними і фізичними особами щодо забезпечення реалізації законів та виконання основних функцій: орієнтуючого планування, яке визначає бажані напрями розвитку, створення правових, економічних та інших умов для реалізації інтересів учасників взаємодії, розподілу праці, кооперування та координування діяльності, а також моніторинг результатів [34, с. 5].

Такої ж позиції притримуються і О. Амосов, та Н. Гавкалова, які визначаючи публічне адміністрування, як взаємовплив суб'єкта управління та носія влади на суспільні процеси та відносини відповідно до суспільно-значущих функцій і повноважень та роблять акцент на неможливості відмови від владної вертикалі в сучасному українському суспільстві, яке, перебуваючи під впливом трансформаційних процесів, відрізняється істотною диференціацією, хаотичністю і низьким рівнем суспільної самосвідомості та самоконтролю, а також недосконалістю нормативно-законодавчої бази та низьким рівнем контролю за виконанням законів [37].

В об'єднаних територіальних громадах публічне адміністрування, на нашу думку, не є автономним, а навпаки взаємопов'язане із владною вертикаллю, але може забезпечуватися за допомогою результативного формування, розподілу і перерозподілу дохідної частини місцевих бюджетів, [37], що збільшить самостійність регіонів у формуванні й видатках бюджету громад, а також змусить органи місцевого самоврядування активно залучати жителів громади до процесів вирішення соціально-економічних питань розвитку територій, що є також аспектом публічного (задля суспільного блага) адміністрування місцевих податків.

Слушною позицією в контексті такого підходу є і погляд В. Нагаєва, який вважає, що публічне адміністрування є колективним виконанням того, що не може бути добре виконане індивідуально. Він зазначає, що це є розумінням А. Лінкольна, який говорив, що «легітимна мета уряду ... робити для людей те, в чому вони мають потребу, але не можуть зробити через брак їх окремої та індивідуальної компетенції» [43, с. 9].

Публічне адміністрування створюється і обмежується правовими інструментами, тому передбачає здійснення однієї з найстаріших функцій уряду – правового регулювання. Публічне адміністрування невід’ємно пов’язане із виконанням законів і не може існувати без законодавчої бази. Жоден державний службовець не може чинити будь-які дії, не передбачені законодавчими або нормативно-правовими актами [43, с. 9], що свідчить і про важливе місце публічного адміністрування у владній вертикалі, і про тотожність понять «публічне адміністрування» та «державне управління», як правової категорії [43, с. 9] та як форми реалізації публічної влади [44, с. 17].

Наявність альтернативних підходів до розуміння категорії «публічного адміністрування» є підґрунтям для живої наукової дискусії, що й надалі триває в наукових колах, але серед різних наукових підходів головна функція публічного адміністрування залишається сталою – це забезпечення інтегральної цілісності, єдності, безпеки і добробуту своїх громадян, яка повинна забезпечуватися за рахунок вмілого керівництва та ефективного управління [45, с. 46].

Отже, проаналізувавши підходи науковців до розуміння категорії «податкове адміністрування» та категорії «публічне адміністрування» можемо констатувати, що сутність категорії «публічне адміністрування місцевих податків» полягає у ієрархічних взаємозв’язках державного управління інститутом місцевих податків у формі правового регулювання, зокрема, нормативного закріплення процесів формування дохідної частини місцевих бюджетів (видача законів) та у вигляді формування виконавчих органів, що уповноважені здійснювати адміністрування місцевих податків (надання послуг у процесі адміністрування місцевих податків), з місцевим самоврядуванням у вигляді формування, розподілу і перерозподілу дохідної частини місцевих бюджетів в межах повноважень, визначених державним законодавчим органом, шляхом прийняття рішень та з інститутами громадянського суспільства у формі активної участі членів громад як у процесі вирішення соціально-економічних питань розвитку територій, так і в

здійсненні громадського контролю за процесом адміністрування місцевих податків (у формі дорадчих органів).

Під час розвитку державного управління, зокрема, і у формі децентралізації, що виражається категорією «публічне адміністрування», адміністрування місцевих податків теж змінюється (у формі фінансової децентралізації) тож і, з'являється нова концепція в інституті місцевих податків, що виражається правовою категорією «публічне адміністрування місцевих податків».

Категорія «публічне адміністрування місцевих податків», на нашу думку, в реаліях сьогодення, має ознаки особливого підрозділу інституту місцевих податків, тобто є субінститутом цього інституту, але поступово набуває тенденцій до виокремлення його в міжгалузевий інститут податкового права.

Також вважаємо, що концепція «публічне адміністрування місцевих податків», має всі перспективи розвинути в окрему міжгалузеву дисципліну, що буде поєднувати в собі норми фінансового та адміністративного права.

Адже, ще в IX столітті заслужений професор правознавець І. Тарасов зазначав, що наука фінансового права, досліджуючи податкову систему, державний кредит, монетну справу, митний тариф тощо, дає науці адміністративного права керуючі принципи для дослідження деяких із умов народного добробуту, використовуючи, в свою чергу, положення науки адміністративного права при дослідженні умов фінансового управління як частини внутрішнього управління взагалі [46, с. 55].

Під час дослідження питань із адміністрування місцевих податків в Україні, вітчизняні науковці використовували загальнонаукову методологію, керуючись такими загальнонауковими принципами дослідження як історичний, термінологічний, системний, моделювання, методами аналізу і синтезу, а також іншими науковими підходами, завдяки результатам яких, звісно, наповнено податкове право, як науку, новими визначеннями понять,

новими підходами в адмініструванні податків, безпосередньо, в розумінні процедурних правил та в практичному застосуванні. А також, досягнуто певних змін у нормотворчій діяльності, зокрема, кодифіковано закони, що регулювали правовідносини з оподаткування в нашій державі з моменту проголошення незалежності та введено нові податки та збори, що відповідають реаліям сьогодення.

Але, слід відзначити, що філософська методологія вітчизняними науковцями використовувалася у дослідженнях питань із публічного адміністрування місцевих податків недостатньо, а відтак, вирішення стратегічних завдань оподаткування місцевими податками, висновки досліджень не містять [47, с. 43–48].

## **1.2. Генезис законодавства та наукової думки про публічне адміністрування місцевих податків у податковій системі України**

Публічне адміністрування місцевих податків, як явище виникло з практикою стягнення податків (податей, повинностей) ще зі стародавніх часів, раніше, ніж було сформовано наукове обґрунтування різних типів податкових систем, зокрема і раніше, ніж впроваджено його правове регулювання та сформовано систему органів уповноважених на адміністрування.

Відтак, Тарасов І. у книзі «Очерки науки фінансового права (1883 рік)» виділяв п'ять типів побудови податкових систем за характеристикою епох: Східні країни, класичний світ, феодалізм, абсолютизм, конституціоналізм [46, с. 64], відповідно, вважаємо, що типи публічного адміністрування місцевих податків, можливо пов'язати з типами побудови податкових систем, запропонованими І. Тарасовим, та додати шостий тип побудови податкових систем, а відтак, і тип публічного адміністрування місцевих податків, що відповідає реаліям сьогодення, у так звану епоху глобалізації – глобалізації управлінських процесів.

У Східних країнах, стягнення податків, що можливо вважати прототипом місцевих, здійснювалося на користь безспірного господаря всієї території і народу (представника божої влади на землі), у формі повинностей, що по суті були формою отримання доходу паном зі свого майна [46, с. 64], тож особливого підходу до управління та правового регулювання таке адміністрування податків не потребувало, фактично воно регулювалося звичаєвим правом.

У класичному світі воєнно-демократична влада монарха переходить у владу державну (основним типом державного устрою античних країн була республіка) [48, с. 27] і юридично, податкова система античної держави, могла брати, що хотіла, де хотіла і скільки хотіла, міри вона притримувалася тільки тому, що потерпали б саме ті, хто накладає податки [46, с. 64].

Перша відома історикам податкова система була створена ще у II тис. до н. е. на острові Крит. Уже в той час на острові виникли перші державні утворення. Їх центрами були своєрідні двірцеві комплекси зі своєю системою палацового господарства. Податки були натуральними, сплачувалися: пшеницею, просом, оливковою олією, виноградною лозою, а також визначеною кількістю баранів, овець, волів, корів, свиней. Збираючи податки, двірцева адміністрація враховувала й минулорічні борги, якщо вони були, а також оголошувала свої розрахунки щодо розміру оподаткування на наступний рік [49, с. 22].

Тобто, можемо припустити, що двірцева адміністрація була прототипом органу місцевого самоврядування, який виконував і функцію адміністрування місцевих податків.

В Афінах, місті, що було типом рабовласницького міста-держави, управлінням фінансів вже займалася Рада до якої входило по 50 чоловік від кожної нової філи. Філи – це 10 територіальних «племен», на які Клісфен в 509 році до н.е. поділив Аттику. Кожна з них складалася з трьох частин – трігтій – міської, приморської та землеробської. У свою чергу вони поділялися на деми. Їх було біля 100, і у кожній з них велась реєстрація своїх

членів (списки по демам) [48, с. 5], що свідчить як про територіальний поділ так і, про вже більш складну форму управління і, звісно, про започаткування обліку платників податків, що слугувало підґрунтям для формування правового регулювання оподаткування.

Утвердження полісної системи зумовлювало активізацію правотворчої діяльності та її звільнення від релігійно-міфологічної оболонки. У рамках окремих полісів античної Греції здійснювався розвиток права і первісною правовою формою було звичаєве право, виражене в неписаних правилах і традиціях, тлумаченням яких займалися, зазвичай, представники аристократії [48, с. 38].

Про розвиток правового регулювання місцевих податків свідчать історичні джерела часів Солона, який провів так звану сисахфію (скидання тягара), скасував боргову кабалу та анулював всі поземельні податки. Законодавча роль народних зборів в цей період значно зросла і вважалося, що кожен громадянин Афін має право запропонувати проєкт нового закону, вільно брати участь в обговоренні законопроєкту, висунутого іншим. Така ініціатива, однак, істотно обмежувалася, системою стримувань, яка сягала навіть понесення кримінальної відповідальності автором законопроєкту, якщо виявлялося, що його пропозиція суперечить чинним законам [48, с. 40].

Початок формування органів, уповноважених на адміністрування місцевих податків, також можна відстежити з Афін, де фінансовою діяльністю, тобто зберіганням державної скарбниці, контролем за отриманням податкових надходжень, організацією зібрання надзвичайних військових податків, займалися спеціальні комісії Ради п'ятисот. В Афінах власність розглядалася як благо, надане державою. Великі власники обкладалися різними повинностями на користь держави (літургіями) [50, с. 67 – 71].

Літургії – це особливі повинності, що накладалися тільки на багатих людей, які своїм коштом повинні були будувати військові кораблі, турбуватися про належний стан бойового корабля-трієри і його

облаштуванням, влаштовувати театральні видовища тощо (видами літургії були хорегія гімнасіархія, трієрархія) [49, с. 24], в чому, звісно, вбачаються прояви поділу адміністрування податків за їх видами.

Закладенням основ декларування, можливо вважати, наприклад, період, коли в розпорядженні Афін було 400 кораблів, до списків трієрархів було внесено 1200 багатих громадян з таким розрахунком, щоб кожен з них виконував обов'язки трієрарха не частіше, ніж раз на три роки. У рік своєї трієрархії він повинен був залишити всі свої звичайні заняття й особисто наглядати за спорядженням корабля. Щоб полегшити тягар цієї літургії, трієрарх звільнявся від усіх інших літургій і надзвичайних податків [49, с. 25].

Коли в Афінській державі були важкі часи, громадян і метеків обкладали тимчасовим і надзвичайним прямим податком, який мав назву ейсфора. Вперше його було запроваджено в Афінах у 428–427 роках до н. е. Історики припускають, що це був податок на нерухоме та рухоме майно [49, с. 25], що свідчить про древні історичні корені місцевих податків на майно відмінне від земельної ділянки, але в давнину до цього податку вдавалися дуже рідко, оскільки пряма подать вважалася несумісною з громадянською свободою

В епоху феодалізму в європейських державах фінансовий устрій виходив із переваги місцевого, автономного господарства над центральним, державним, тож і адміністрування податків здійснювалося королем та його дружиною, які збирали податі з підкорених ними народів, та церквою, що збирає на свою користь десятину. Об'єктами оподаткування в цей період є праця, земля, і капітал на користь військової та духовної влади, тобто дружини на чолі з військовим королем чи князем і на користь церкви. Державної казни, як такої ще не було але у кожного князя світського чи духовного була своя казна, якою він розпоряджався як своєю власністю [46, с. 65].



Тож, можемо припустити, що в епоху феодалізму відбувався подальший розвиток місцевого оподаткування з розподілом на види податків та їх призначення, але державного податкового адміністрування, як такого, що в сучасності відображається поняттям загальнодержавного оподаткування, ще не існувало.

Зародження та розвиток загальнодержавного податкового адміністрування розпочинається в епоху абсолютизму, що характеризується розвитком вчення про королівський абсолютизм у сфері політичній та право абсолютного монарха обкладати підданих податками, та вчення меркантилістів – у сфері господарській, які піклуючись про інтереси народного господарства, також, торкалися питань збагачення держави, оподаткування, найкращого управління державною казною, та майном, що належить державі, чим пізніше зайнялися так звані камеральні науки [46, с. 65]. Адміністрування місцевих податків в цей період, навпаки, знаходиться у стані стагнації.

Етапу абсолютизму найбільше відповідає фінансовий устрій таких країн як Франція, Англія, Німеччина, де особливим свавіллям супроводжувалися збори податків. Розмір основного податку у Франції – талї – не було твердо встановлено, і кожний його розмір залежав від розсуду збирача. Збір податків перетворювався звичайно у військову компанію. Управління на місцях було дуже складним і заплутаним, серед численних служб було і, фінансове управління [47, с. 103].

Міста остаточно втрачали своє самоврядування, а муніципалітети з виборних перетворилися на адміністративні органи, які призначалися з центру. На чолі провінцій стояли губернатори. На ці пости зазвичай призначалися представники вищого дворянства, навіть принци королівської крові. У своїх провінціях вони були наче віце-королі. Проте насправді їхні посади були чисто номінальними. Управління лягало на плечі інтендантів, які ніколи не призначалися з дворян. Як правило, це були міщани-канцеляристи, які отримували високі пости завдяки особистим якостям,

слухняності та ретельності. У кожному провінцію призначалися інтендант та його помічники – субделегати. Вони й були головними представниками влади на місцях. У віданні інтендантів було збирання та перерозподіл податків, набирання рекрутів, керівництво судами, поліцією та ін. Найтісніше з інтендантами співпрацював генеральний контролер фінансів, який розцінював їх як агентів державного фіску [49, с. 38].

У Німеччині був, так званий князівський абсолютизм, як і станово-представницька монархія, він склався не в рамках всієї імперії, яка залишалася децентралізованою, а в межах окремих князівських володінь. Князівський абсолютизм зіграв винятково реакційну роль, надовго закріпив стан економічної та політичної роздробленості Німеччини. Імперія остаточно перетворилася на конгломерат з приблизно 300 держав і державок, де були не тільки різні політичні режими, а й різні релігії, закони, мита, податки [48, с. 103].

Англія на початку XVII ст. була абсолютною монархією, королівська влада якої забезпечувалася численними репресивними органами, але протистояння між парламентом та королем у питаннях податків призвели до того, що парламенти 1625 та 1626 років були розігнані Карлом I. Водночас, парламент 1628 року, розпущений у березні 1629 року змусив Карла I затвердити «Петицію про право», яка зводилася до 4-х пунктів та в цілому ґрунтувалася на перероблених положеннях Великої хартії вільностей, серед яких були і пункти стосовно оподаткування:

- населення не повинно примушуватися до виплати податків, не затверджених парламентом;
- усякий, хто порадить королю збирати мито без згоди парламенту, повинен розглядатися як ворог своєї країни;
- усякий, хто добровільно сплатить незатверджені парламентом податки, повинен бути оголошений зрадником вільностей Англії [48, с. 127].

Хоча уявлення про абсолютизм в різних державах і різнилось, але загалом, можна стверджувати, що він сприяв централізації державного управління, кодифікації права та розвитку фінансового права.

Уявлення про абсолютизм змінюється під впливом школи природного права в тому сенсі, що абсолютна влада починає розглядатися у зв'язку з покладеними на неї обов'язками та цілями. Роль держави від виключної опіки про внутрішню та зовнішню безпеку розширюється і до цілей благоустрою держави, а також її правами і обов'язками є проникнення в усі сфери діяльності громадян, усім управляти, все регламентувати, проти чого з'явилась суперечлива реакція, протиріччя, що виразилося у вченнях фізіократів, які протистояли численним різного роду податкам, зборам, різним повинностям та вимагали встановлення єдиного податку, який би стягувався з чистого прибутку [46, с. 66].

Розширення цілей та завдань держави, звісно, потребувало і збільшення фінансових ресурсів, у зв'язку з чим податковий тягар значно зріс, але одночасно в цей період адміністрування податків було більш впорядкованим, зрівноваженим, одночасно з відміною вотчинних повинностей розпочинається організація місцевого господарства на умовах самоврядування [46, с. 67].

Уплив учень на державно-господарську сферу в епоху конституціоналізму виразився у застосуванні податкового самообкладання, у привілейованому положенні капіталістів відносно відбуття податей та повинностей. Головними об'єктами оподаткування стали рента та заробітки. Промисловці та капіталісти стали податковими агентами між органами адміністрування податків та народу, сплачуючи кошти до казни у формі акцизів та непрямих податків на народ. Далі почали впроваджуватися прогресивний податок на дохід, податок на спадщину, теорія неоподаткованого мінімуму [46, с. 67].

Як свідчать історичні джерела, абсолютна влада виявилася неспроможною без допомоги суспільства вирішувати складні питання

суспільного життя, оскільки до колишніх витрат приєднувалися витрати на управління, покриття дефіциту бюджету, стимулювання економіки, охорону навколишнього середовища, надання субсидій, кредитів, допомогу тощо, внаслідок цього, знову почав поширюватися розвиток місцевого автономного господарства та самоуправління, що слугувало і подальшому розвитку місцевого оподаткування.

Епоха глобалізації, що є реаліями сьогодення, характеризується ускладненням адміністрування податків, оскільки фактори виробництва, насамперед капітал, набувають величезну мобільність і можливості переливу [18, с. 30].

Так, В. Баранова, О. Дубовик, В. Хомутенко зазначають, що враховуючи розширення міжнародних економічних зв'язків, надзвичайно важливо модифікувати податкові системи різних країн із урахуванням вимог глобального світового економічного і соціально-політичного простору. Ряд міжнародних ініціатив у цьому напрямі вже розглядається країнами Європейського Союзу, окремими державами та їх об'єднаннями [18, с. 30].

Враховуючи погляди науковців епохи глобалізації, серед яких і В. Баранова, О. Дубовик, В. Хомутенко та інші, можливо констатувати, що під час сучасних процесів глобалізації економік, які суттєво впливають на податкові системи держав, у край важливо розвивати публічне адміністрування місцевих податків по всій ієрархічній вертикалі державного управління (починаючи від правових наук, теоретичні надбання яких мають втілюватися в реальність через органи законодавчої, виконавчої та судової гілок влади до членів громад, представниками яких є інститути громадянського суспільства), у тісному взаємозв'язку з розвитком місцевого самоврядування, як задля досягнення фінансової самодостатності регіонів, так і зміцнення держави, як основного політичного інституту суспільства.

Публічне адміністрування місцевих податків у податковій системі України, як і вся підсистема місцевого оподаткування бере свій початок з часів Київської Русі (VIII–XII століття). «Міські громади Київської Русі, як і

інших середньовічних європейських держав, встановлювали збори з населення, котрі можна вважати прообразом місцевих податків і які спрямовувалися на розв'язання найважливіших громадських проблем у містах», зазначає професор В. Кравченко у книзі «Місцеві фінанси» (1999 рік) [9, с. 35].

Ієрархічність адміністрування податків та регламентацію повноважень службових осіб уповноважених на адміністрування податків, вперше можливо прослідкувати з актом Міністерства фінансів Миколи Христофоровича Бунге від 30 квітня 1885 року, за яким при казенних палатах вперше були введені посади податкових інспекторів, а також посади податкових ревізорів, діяльність яких спрямовувалася на контроль місцевих установ та податкових інспекторів [51].

Відтак, Письменний В. досліджуючи в історичній ретроспективі механізм справляння місцевих податків, виявив найхарактерніші особливості місцевої податкової системи того часу, а саме: неврегульованість граничних розмірів і періодичності стягнення місцевих податків та зборів, їх велику кількість і різноманітність, збирання особами, зацікавленими у власній наживі. Будучи багатофункціональними, ці збори протягом кількох століть поспіль були основою фіску на місцевому рівні, хоча в багатьох історіографічних джерелах минулого та сучасності нема однозначної позиції про їх місце і роль у підсистемі місцевого оподаткування нашої держави [9, с. 36].

Початок формування публічного адміністрування місцевих податків в Україні як явища, що характеризує ієрархічні взаємозв'язки між його суб'єктами (органами державної влади, органами місцевого самоврядування, інститутами громадянського суспільства, платниками податків) можливо пов'язати з виникненням специфічної сфери фінансових відносин – місцевих фінансів, що також пов'язано з розвитком місцевого самоврядування на Київській Русі, коли оподаткування регламентувалося магдебурзьким правом, яке проіснувало до XVIII–XIX століття, та поступово втратило своє значення [52, с. 7].

Після земської реформи 1864 року проходив процес остаточного організаційного оформлення інституту місцевого самоврядування – земств. Перші дослідження місцевих фінансів, бюджетів місцевих спілок, принципів місцевого оподаткування з'явилися у другій половині XIX століття – на початку XX століття, їх авторами були М. Курчинський, В. Лебедєв, А. Марков, І. Озеров, В. Твердохлєбов, Л. Ходський, М. Цитович, І. Янжул та ін. [52, с. 11].

Наприклад, серед основних ознак податку сформульованих І. Янжулом містяться ознаки податку – встановлення податку публічною владою під якою він розумів державу та громадські групи (земства, общини, міста), які встановлювали податки в ряді випадків та легальний характер податку, тобто податок встановлювався законодавчим шляхом [5, с. 13], що свідчить про більш менш чітку регламентацію взаємозв'язків держави та органів місцевого самоврядування у процесі адміністрування місцевих податків, до яких відносились поземельний, подомовий, квартирний податок.

Така ознака податку, як законний спосіб стягнення, І. Янжул розумів, визначений законом спосіб стягнення податків або принаймні, визначений нормативним актом розпорядчої влади [5, с. 13], свідчить про централізоване адміністрування податків і місцевих зокрема.

У другій половині XIX ст. на території сучасної України були утворені земства, які отримали широкий спектр повноважень у сфері впровадження місцевих податків і зборів. Відповідно, нагляд за їх справлянням було передано «мировим посередникам». У книзі «Основи фінансової науки» (1914 рік) вчений Іван Христофорович Озеров (1869–1942/1946 роки) відзначив, що «мировий посередник» міг наказати сільському начальникові нікого не звільняти із села і не поновляти паспорти селянам, звільнити посадових осіб та призначати інших за своїм уподобанням, описати рухоме майно селян. До того ж, прийняття того чи іншого рішення залежало виключно від суб'єктивних поглядів «мирового посередника» [9, с. 36].

Про формування системи місцевих податків та податкового адміністрування свідчить також Положення «Про земські установи» від 1 січня 1864 року, яке передбачало створення губернських та повітових зібрань (управ). На них було покладено, зокрема, загальне управління місцевим справами, впровадження грошових і натуральних повинностей. Тимчасові правила для земських органів надавали їм право податкової ініціативи: держава визначала тільки об'єкти оподаткування, а процес адміністрування місцевих податків і зборів було доручено земствам. Перелік земських повинностей розробляли відповідні управи й затверджували зібрання, тому їх справляння з визначених на загальнодержавному рівні об'єктів оподаткування було більше правом, ніж обов'язком земств [9, с. 37]. Держава не регламентувала правил, норм чи стандартів оцінки об'єктів оподаткування земствами. Унаслідок анкетування, проведеного в 1911 році Московським біржовим комітетом для визначення характеру оподаткування нерухомості і прийомів її оцінок, встановлено, що: земства не створили досконалого кадастру переданих їм об'єктів оподаткування, зокрема оцінки земель були застарілими і значно заниженими; прийоми оцінки земель і торгово-промислових закладів були дуже різними і не завжди обґрунтованими; розподіл зборів із землі між платниками здійснювався або за дохідністю землі, або залежно від її вартості, або ставки збору встановлювалися на кожну десятину однаково для всіх земель, чи різні за угіддями; земства неоднаково визначали співвідношення між ціною і дохідністю торгово-промислових закладів, встановлюючи останню в розмірі від 1/17 до 1/4 вартості майна [53, с. 113–114].

Тимчасове положення про місцеві фінанси 1923 року (наступна редакція – у 1924 році), яким були встановлені основи організації місцевих фінансів визначали і порядок місцевого оподаткування. На початку 1930 років зростала залежність місцевих бюджетів від державного бюджету, зменшувалася питома вага місцевих доходів, незначними за розмірами залишалися місцеві податки і збори [52, с. 12], що свідчить про

перекреслення всього попереднього етапу становлення інституту місцевих фінансів та інституту місцевих податків і, як результат, про позбавлення фінансової самостійності регіонів.

У ході податкової реформи, в 1930 роках, нормативно-правова база інституту місцевих податків і зборів кардинально змінилася, та її результатом стало звуження податкових повноважень органів місцевого самоврядування та скорочення переліку податкових платежів, які вони мали право впроваджувати за наявності об'єктів оподаткування [9, с. 39], що, звісно, підкреслює важливість такого аспекту публічного адміністрування податків, як правове регулювання.

Логічним, у зв'язку з цим, видається погляд професора правознавця І. Тарасова, щодо провідної ролі права в публічному адмініструванні податків, хоча в його часи це явище вкладалось в поняття «наука про фінанси».

Так, слушною, на нашу думку, є його позиція, що взаємовідносини між владою (органами що займалися адмініструванням податків) і платниками податків природно породжують боротьбу двох різних інтересів, але ця боротьба примиряється правом. Право окреслює коло свободи державно-господарської сфери, що стикається зі свободою приватної і суспільно-господарської сфер [46, с. 53].

До джерел цього права, І. Тарасов відносить: закони, адміністративні розпорядження, звичаї (в тій мірі, в якій це допущено законом) [46, с. 53].

На початку ХХ століття роль держави у формі правового регулювання адміністрування місцевих податків зростала, бо в основу організації влади було покладено принцип єдиної системи рад як органів державної влади, а місцеве самоврядування заперечували. Було прийняття Положення «Про грошові засоби та витрати місцевих Рад» від 3 грудня 1918 року та відповідного Декрету ВЦВК і РНК від 9 грудня 1918 року, які передбачали право органів місцевого самоврядування впроваджувати 24 види податкових платежів (15 із яких могли бути впроваджені тільки в містах). У той же час



були скасовані ті місцеві податки та збори, які не відповідали названим законодавчим актам або не влаштовували систему органів публічної влади з економічних або політичних причин (наприклад, у зв'язку з націоналізацією землі скасували земельний податок і різноманітні земські збори) [9, с. 37].

Однак 4 липня 1922 року ВУЦВК ухвалив своєю постановою «Положення про стягнення податків і зборів». Стягнення і нагляд за надходженням грошових податків здійснювали Уповнаркомфін та його місцеві органи, тобто відбулося системне розмежування. На них покладалися справи з перерахування податкових коштів до державного і місцевого бюджетів. 5 липня 1922 року ВУЦВК встановив порядок стягнення та використання місцевих податків. Обидві постанови законодавчо оформляли податкову систему в Україні. Історичні дослідження свідчать про те, що податкове законодавство, особливо в частині використання адміністративно-примусових та судово-репресивних засобів тиску на платників податків, перебувало під впливом воєнно-комуністичних методів, відтак, сила права поступалася праву сили [54].

У період з 1917 року до 1987 року приймалося багато нормативно-правових актів направлених на адміністрування місцевих податків, але таке адміністрування фактично виконувало не властиву оподаткуванню, ліквідаційну функцію.

До таких актів відносяться: Декрет РНК «Про стягування прямих податків» від 24 жовтня 1917 року; Декрет РНК «Про продовольчу розкладку» від 11 січня 1919 року, Постанова ВЦВК «Про заміну продовольчої і сировинної розкладки» від 21 березня 1921 року, Декрет РНК «Про натуральний податок на хліб, картоплю і олійне насіння» від 21 квітня 1921 року, Постанова ЦВК і РНК СРСР від 29 березня 1931 року, Положення «Про єдиний сільськогосподарський податок» від 1931 року, Конституція СРСР від 5 грудня 1936 року, Постанова ЦВК і РНК «Про заміну сільськогосподарського грошового податку з колгоспів прибутковим грошовим податком» від 20 червня 1936 року, Закон СРСР «Про відміну

податку із заробітної плати робочих і службовців» від 7 травня 1960 року [55, с. 95].

Про згортання справляння місцевих податків у грошовій формі та перехід до збирання різного роду натуральних повинностей свідчить Декрет ВЦВК «Про оподаткування сільських господарств натуральним податком» від 30 жовтня 1918 року, яким було впроваджено натуральний податок у вигляді відрахування від частини сільськогосподарської продукції, чим забезпечувалися фінансові і продовольчі потреби держави, здебільшого армії [9, с. 37]. У лютому 1921 року утримання грошових податків було зупинено повністю і податковий апарат розформовано [49, с. 144].

У 1922 році, у період неврожаю, навпаки здійснено заміну натурального податку грошовим та відмінено об'єднання загальнодержавного й місцевого бюджетів [56].

Механізм справляння натурального податку побудували за прогресивною шкалою залежно від площі посіву, чисельності худоби, а також із урахуванням кількості осіб у сім'ї. Щодо справляння податкових платежів із куркульських господарств, то було встановлено специфічну систему індивідуального оподаткування, за якої органи місцевого самоврядування могли залучати їх до сплати за підвищеними граничними нормами або відносити до вищих розрядів за рівнем забезпеченості посівами [9, с. 37].

У період НЕПУ безпосереднє стягнення прямих податків і здійснення контролю за своєчасністю їх сплати покладалось на фінансових інспекторів, їх помічників та фінансових агентів; акцизів – на інспекторів непрямих податків та їх помічників, а сільськогосподарського податку – на повітові і районні виконкоми. У своїх діях вони керувалися Положенням про стягнення податків, яке було прийняте 14 жовтня 1925 року. Стягнення всіх податків покладалося на наркомати фінансів СРСР, союзних і автономних республік, на уповноважених наркомфінів, а також на обласні, губерньські, окружні і повітові фінвідділи [53, с. 140].

Незважаючи на пом'якшення податкової політики стосовно селян, впровадження елементів податкових пільг для малозабезпечених господарств, перехід до повного прогресивно-прибуткового оподаткування [55, с. 95] адміністрування місцевих податків у період 1921–1929 років було витратним, оскільки натуральний податок потребував додаткових витрат на транспортування та організацію приймання, а також продукція потребувала засобів виробництва для зберігання, тож податкову систему цього періоду можна охарактеризувати, як складну та непослідовну, окрім того зберігалися насильницькі методи стягнення податків, бо економічна політика держави була направлена на ліквідацію приватного сектора, тож виражалася у непомірному збільшенні податкового тиску.

У 1929–1936 роки органи податкової системи були відсутні, оскільки поширювалася державна монополія, забезпечувалася колективізація і індустріалізація [55, с. 95].

У період 1936–1987 років відбувається тимчасове посилення оподаткування впродовж Великої Вітчизняної війни, але за зміцнення абсолютної державної монополії здійснюється організація і зміцнення колгоспів, підвищення урожайності, зростання товарності продукції; забезпечення воєнних нужд, наповнення бюджету з використанням планових і контрольних показників, збереження директивної моделі відомчого господарського механізму, і об'єднання двох прямо протилежних процесів. Це, насамперед, посилення централізації в економіці і використання ринкових економічних регуляторів, тому проводиться політика пом'якшення оподаткування, впровадження системи пільг і преференцій для колгоспів, подальша поступова заміна оподаткування неподатковими джерелами наповнення бюджету, повне розпорядження ресурсами з боку держави, податкові реформи мають на меті скасування оподаткування громадян [55, с. 95].

У 1980-х роках законодавче регламентування інституту місцевих податків і зборів зазнало істотних змін. Так, згідно з Указом Президії ВР

СРСР «Про місцеві податки і збори» від 26 січня 1981 року було впроваджено три місцевих податки (земельний, із власників будівель та з власників транспортних засобів). Відповідно, повноваження органів місцевого самоврядування щодо їх впровадження передали союзним республікам. Зокрема, вони отримали право впроваджувати місцеві збори з громадян за надання послуг, пов'язаних з організацією туризму, відпочинку, екскурсій, рибальства, мисливства і т. п. Поміж цим, на підставі Указу Президії ВР СРСР «Про місцеві податки і збори» від 26 січня 1981 року було затверджено Положення «Про місцеві податки і збори», на основі якого прийнято низку нормативно-правових документів із проблем місцевого оподаткування: постанову Ради Міністрів УРСР «Про курортний збір з громадян, які прибувають на відпочинок до курортних місцевостей УРСР без путівок чи курсівок» від 22 вересня 1983 року, яким було визначено розмір курортного збору з осіб, які самостійно прибувають до курортної місцевості і затверджено перелік цих місцевостей [9, с. 39], Указ Президії ВР УРСР «Про самооподаткування сільського населення» від 23 квітня 1984 року [57], яким впроваджено самооподаткування сільського населення.

В Українській радянській енциклопедії сформульовано тлумачення джерела податків та забезпечення надходжень до бюджету радянських часів. Так, джерелом податків цього періоду є національний дохід країни. Норми радянського податкового права забезпечували надходження до бюджету у формі податку частини нагромаджень державних підприємств, колгоспів і кооперативних організацій, а також незначної частини доходів трудящих так, як відповідно до закону ВР «Про скасування податків з заробітної плати робітників і службовців» від 7 травня 1960 року, податки з заробітної плати трудящих поступово скасовувались [58, с. 288].

Результатом підготовки переходу від адміністративних до, більшою частиною, економічних методів управління, стимулювання розвитку індивідуального підприємництва та встановлення ринкових відносин можна вважати початок реформи системи обов'язкових платежів державних

підприємств у бюджет, початок формування правової бази для введення системи податків для індивідуальних підприємців, кооперативів і підприємств за участі іноземних організацій та прийняття Закону СРСР «Про державне підприємство (об'єднання)» від 30 червня 1987 року [55, с. 95].

Період, що охоплює 1990 – 1997 роки, у створенні податкової системи України, пов'язаний з проголошенням Україною незалежності та характеризується частковим приведенням нормативних положень до вимог світових стандартів, урегулюванням відповідності податкового законодавства у зв'язку з інтеграцією України у світовий економічний простір [55, с. 95].

Податкова система сучасної України почала своє становлення раніше ніж ВР УРСР проголосила незалежність України (24 серпня 1991 року), бо фактично ця система була створена за часів Радянського Союзу, в період переходу від суто адміністративних методів управління до методів управління в умовах ринкових відносин.

Публічне адміністрування місцевих податків, як сучасне правове явище та як його аспект – правове регулювання, простежується вже в дев'яностих роках, коли Постановою Ради міністрів Української РСР «Про створення ДПС в Українській РСР» від 12 квітня 1990 року, № 74 [59] було постановлено створити в системі Міністерства фінансів УРСР ДПС у складі: Державної податкової інспекції Міністерства фінансів та державних податкових інспекцій по областях, районах, містах і районах у містах, визначено ієрархічність підпорядкування (нижчі установи цих новоутворених органів, підпорядковуються вищим установам) та зазначено, що свою практичну діяльність державні податкові інспекції здійснюють у тісній взаємодії з органами державного управління республіки, виконавчими комітетами Рад народних депутатів.

На новостворені органи уповноважені на адміністрування податків покладалися функції контролю за додержанням законодавства про податки, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету

державних податків та інших платежів, установлених законодавством СРСР і Української РСР, органи МВС зобов'язані були сприяти працівникам державних податкових інспекцій під час виконання ними службових обов'язків, а матеріальне забезпечення цих органів (службові приміщення, меблі, техніка та ін.) покладалося на виконавчі комітети Київської міської та місцевих рад народних депутатів [59].

Отже, можемо констатувати, що під час переходу від суто адміністративних методів управління до методів управління в умовах ринкових відносин, ієрархічність взаємозв'язків державного управління інститутом місцевих податків законодавчо було закріплено, а також сформовано виконавчі органи, уповноважені здійснювати адміністрування місцевих податків, але така форма адміністрування податків не мала ознак сервісної служби, яка надає послуги платникам податків під час адміністрування, та й самі місцеві податки не виконували ні регулюючої, ні соціальної функції, а фіскальна функція виражалась в суто жорсткому контролі, до того ж стягнення за вимогами державних податкових інспекцій проводилося за виконавчими написами державних нотаріальних контор [60].

25 червня 1991 року було прийнято ЗУ «Про систему оподаткування», що набув чинності з 01 листопада 1991 року [60], яким визначалося, що до місцевих податків належать: податок із реклами та комунальний податок, і лише 08 липня 2010 року цю статтю доповнено ще одним пунктом – податок на нерухоме майно (нерухомість) відмінне від земельної ділянки [61] та 15 зборів.

Повноваженнями щодо встановлення ставок податків і зборів були наділені ВР України та Автономної Республіки Крим, а також сільські, селищні, міські ради та такі ставки не могли змінюватися протягом бюджетного року [61].

Із прийняттям Декрету КМУ «Про місцеві податки і збори» в 1993 році (коли Україна вже мала статус незалежної держави) податків стало чотири (додано комунальний податок та податок із продажу імпортованих товарів), а

зборів дванадцять та повноваження органів місцевого самоврядування у сфері адміністрування місцевих податків було розширено.

Так, органи місцевого самоврядування самостійно були наділені повноваженнями встановлювати і визначати порядок сплати місцевих податків і зборів, але відповідно до переліку і в межах установлених граничних розмірів ставок, а також мали право запроваджувати пільгові податкові ставки, повністю скасовувати окремі місцеві податки і збори або звільняти від їх сплати певні категорії платників та надавати відстрочки у сплаті місцевих податків та зборів [62].

Враховуючи те, що з 1991 року до 1996 року ринок реклами та сфера підприємницької діяльності лише зароджувалися, підприємницька діяльність здебільшого мала тіньовий характер через відсутність знань, та недосконале правове регулювання підприємницької діяльності, можемо констатувати, що місцеві податки були декларативними, з огляду на таке: *по-перше*, об'єкт оподаткування практично відсутній через знаходження суб'єкта оподаткування в тіні (тобто він, в розумінні чинного законодавства взагалі відсутній); *по-друге*, механізм справляння та порядок сплати місцевих податків встановлювався сільськими, селищними, міськими радами в межах граничних розмірів ставок, установлених законами України, що також свідчить про декларативний характер норми закону, тому як встановити механізм справляння податку за відсутності суб'єкта і об'єкта оподаткування неможливо. При цьому бюджети несли витрати на утримання штату працівників, що були відповідальними за адміністрування цих місцевих податків [56].

Отже, можна стверджувати, що на початку становлення місцевих податків в сучасній Україні, виконання фіскальної, регулюючої, стимулюючої функцій місцевих податків були нівельовані через недосконале правове регулювання як у сфері господарської діяльності, так і у сфері адміністрування оподаткування, а адміністрування місцевих податків було

витратним, тож неефективним, а надмірно застосовувана функція контролю з боку податкових органів перешкоджала економічному росту регіонів.

Із прийняттям ПКУ 02.12.2010 року місцеві податки зазнали суттєвих змін та розпочався процес переходу повноважень органів уповноважених на адміністрування податків із виключно контролювальних до надання послуг платникам податків, тобто перетворення податкових органів у сервісну службу.

Статтею 8 ПКУ визначено, що до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад ОТГ, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [63].

Відповідно до статті 10 ПКУ до місцевих податків відносяться два види податків: податок на майно і єдиний податок [63].

Стаття 265 ПКУ встановлює склад податку на майно, а саме роз'яснює, що цей податок складається з:

- податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- транспортного податку;
- плати за землю [63].

Податковий кодекс не містить окремої регламентації процесів та процедур щодо публічного адміністрування місцевих податків, а лише містить загальні положення у Розділі II ПКУ, який має назву «Адміністрування податків, зборів, платежів» серед яких: положення про податкову звітність, податкові консультації, визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролювальних органів, податкового контролю, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролювальних органів, перевірки, погашення податкового боргу платників податків, застосування міжнародних договорів та погашення



податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав, відповідальність, пеня [63].

З огляду на зміст розділу «Адміністрування податків, зборів, платежів» у ПКУ, вважаємо слушною є теза М. Кучерявенка про те, що норми Розділу II ПКУ не регламентують адміністрування податків та зборів, а фактично регулюють податкові процедури [10] та лише в загальному порядку, але не слід виключати, що публічне адміністрування місцевих податків може мати і певні особливості, встановлення яких може слугувати більш ефективному наповненню місцевих бюджетів коштами, джерелом походження яких є місцеві податки.

Отже, приходимо до висновку, що на відміну від регулювання податкового адміністрування, згідно з нормативно-правовими актами, що отримано нашою державою у спадок від радянських часів та актів, що приймалися до кодифікування податкового законодавства, повноваження податкових служб у сфері публічного адміністрування місцевих податків зазнають змін, але органи місцевого самоврядування, незважаючи на процес децентралізації, залишаються обмеженими у своїх повноваженнях щодо здійснення публічного адміністрування місцевих податків.

Так, вважаємо доречним та таким, що відповідає вимогам сучасних реалій, визначення законодавцем, що саме центральний орган виконавчої влади забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, затверджує форми податкових декларацій (розрахунків) із місцевих податків та зборів відповідно до порядку встановленого ПКУ, а у разі потреби надає методичні рекомендації щодо їх заповнення, а також, що цим кодексом заборонено сільським, селищним, міським радам та радам ОТГ, які створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів. Але, на нашу думку, в процесі децентралізації, необхідно більш ретельно регламентувати

повноваження територіальних громад у сфері публічного адміністрування місцевих податків, оскільки історична ретроспектива неодноразово свідчить, про фінансові проблеми під час жорсткої централізації управління фінансами.

До повноважень сільських, селищних, міських рад та рад ОТГ, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, щодо податків та зборів, ПКУ, серед іншого, відносить:

- установавання ставок місцевих податків та зборів у межах ставок, визначених цим Кодексом;
- визначення переліку податкових агентів згідно з цим Кодексом;
- прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду [63].

Отже, загалом, встановлення місцевих податків та зборів здійснюється у порядку, визначеному ПКУ, але сам порядок для виконання своїх повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад щодо встановлення місцевих податків, зводиться лише до формального прийняття рішення про їх встановлення та офіційного оприлюднення. Це свідчить лише про зайву бюрократизацію встановлення місцевих податків, які фактично встановлені законодавцем і можуть бути змінені лише ним, а також про відсутність будь-якої самостійності у прийнятті рішень на місцевому рівні щодо адміністрування місцевих податків.

Генезис законодавства, що регулює публічне адміністрування місцевих податків у податковій системі України, дає нам підстави вважати, що недосконалість законодавства що регулює публічне адміністрування місцевих податків має три причини:

– перша – основу норм ПКУ, що регулюють систему місцевих податків в Україні, складають отримані нашою державою у спадок норми законів Радянського Союзу, які формувалися в період виключно адміністративних методів управління;

– друга – це відсутність дотримання законодавцем фундаментального принципу оподаткування, визначеного А. Смітом [1], а саме принципу визначальної бази, відповідно до якого податкова система в країні повинна формуватись не хаотично, а згідно з певною соціально-економічною доктриною;

– третя – органи місцевого самоврядування не мають жодних повноважень, щодо можливості встановлювати та скасовувати податки відповідно до пріоритетних завдань свого регіону.

Генезис наукової думки щодо публічного адміністрування місцевих податків слугує нам приводом погодитися з позицією М. Кучерявенко, який зазначає, що зміст податкової системи охоплює не лише набір податків і зборів – деякі її особливості реалізуються через певні співвідношення видів податків і зборів [10, с. 31], а деякі особливості інституту місцевих податків, можуть реалізуватися ще й через певні співвідношення суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків (органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інститутів громадянського суспільства, платників податків).

Звертаючи увагу на тенденцію змін, що вносяться до ПКУ (145 редакцій за 10 років [63] на невисоку якість законів та невміння їх реалізувати у практичному застосуванні, можемо дійти висновку про те, що якість правового регулювання публічного адміністрування податків, зокрема і місцевих податків, є ключовою проблемою в публічному адмініструванні місцевих податків, тож публічне адміністрування місцевих податків як явище та категорія потребує не лише глибоких наукових досліджень, але і пошуку шляхів удосконалення цього багатоаспектного процесу, до того ж із застосуванням зарубіжного досвіду.

Як зазначає В. Андрущенко у навчальному посібнику «Податкові системи зарубіжних країн»: «...самий переконливий спосіб оцінити національну податкову систему – порівняти її з податковими системами інших держав. При цьому держав авангардних, в яких є багато чому повчитися. Адже порівняння – одне із самих дієвих джерел знання і самокритичного самопізнання...» [17, с. 5; 64].

### **1.3. Історико-правовий аналіз розвитку публічного адміністрування місцевих податків в штаті Невада, США**

Історико-правовий аналіз розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США під час прогнозування розвитку місцевого оподаткування та пошуку шляхів удосконалення публічного адміністрування місцевих податків в Україні, як правової категорії, є важливим, оскільки знання у сфері місцевих фінансів, отримані саме в умовах розвитку ринкової економіки вже випробуванні і довели свою ефективність у часі.

При цьому, звісно, слушною є позиція В. Андрущенка, що під час дослідження, до зарубіжної наукової думки та зарубіжного практичного досвіду у сфері публічного адміністрування місцевих податків, слід підходити критично, із урахуванням національних інтересів, історичних особливостей України [17, с. 8].

Законодавче ухвалення, скасування або доповнення нормативно-правових актів та судова практика (як прецедент) фіксували історію розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США як процедури, процесу та правової категорії.

Історично-правовий генезис публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США, на нашу думку, можливо поділити на такі основні етапи публічного адміністрування місцевих податків, як:

– *правовий інструмент та процедурний механізм* – формування публічного адміністрування місцевих податків як правового інструменту та процедури наповнення місцевого бюджету та становлення органів уповноважених на адміністрування місцевих податків;

– *процес управління у сфері оподаткування*, що характеризується розвитком публічного адміністрування місцевих податків як процесу управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ;

– *зародження на категоріальному рівні поняття «публічне адміністрування місцевих податків»*, як аналог державного управління у сфері оподаткування в Україні – формування та розвиток публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США, як правової категорії.

Штат Невада, США має свою багатовікову історію розвитку публічного адміністрування місцевих податків, що зароджувалося, як процедура наповнення місцевого бюджету для задоволення потреб свого народу, шляхом адаптації системи оподаткування нерухомого майна, яку принесли з собою шахтарі зі східної частини США [64]. Рання історія податкової системи у штаті Невада відображає сильну залежність від податків на майно та відносне економічне значення гірничодобувної промисловості у штаті [65], оскільки населення штату Невада складалося переважно із шахтарів, що бажали розбагатіти та мормонів, що бажали, щоб їх не турбували за те, що вони жили так, як багато американців вважали неприйнятним.

У 1861 році Актом з'їзду (Nevada Admission Acts) було організовано територіальну громаду з тимчасовим урядом, яким було визначено кордони території штату Невада, можливість поділу Невади на менші територіальні одиниці, законодавчі збори представлялися радою і палатою представників, законодавча влада належала законодавчим зборам та губернатору,

губернатор також представляв виконавчу гілку влади, судова гілка влади була представлена Верховним судом, окружними судами, судами, що розглядають заповіти, мировими суддями [66].

Цим же Актом встановлювалося, що не може бути прийнято жодного закону, який би скасовував попереднє право розпоряджатися землями та, що майно США не може обкладатися податками.

Також, в Акті зафіксовано гарантії, що прийняті закони не будуть суперечити Конституції США, не буде прийнято жодного закону, що порушує права приватної власності, не допускалась будь-яка дискримінація під час оподаткування різних видів майна, але встановлювалося, що все майно, яке підлягає оподаткуванню, має бути пропорційним вартості майна, що оподатковується [66], що підтверджує наявність ще на початку формування штату, як територіальної одиниці, ієрархічності федеральних законів та законів штату, а також те, що основним об'єктом місцевого оподаткування виступало майно і, відповідно, основним джерелом дохідної частини бюджету були податкові надходження від податку на майно.

Публічне адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США не зароджувалося, як явище, яке ще не врегульовано правовими нормами тобто, не проходило таких стадій розвитку як добровільний дар із боку платників податків чи адміністрування податків церковними старостами, а також, відсутнє в історичній ретроспективі штату Невада, США централізоване (на рівні федерального управління США) адміністрування місцевих податків для подальшого розподілу між регіонами.

Як зазначає Stephen Michael Sheppard, у США всі штати наділені повновладними повноваженнями у сфері публічного адміністрування податків штату з моменту їх створення. Повноваження штатів із питань оподаткування обмежуються конституціями штатів, федеральними конституційними обмеженнями належної правової процедури, рівного захисту законів, захисту торгівлі між штатами, а також політичною волею законодавчих органів та народу [67].

Спочатку Невада був штатом із однією галуззю – видобуток корисних копалин [68], пізніше з'явилося скотарство, а згодом мешканці Невади звернулися до галузей туризму, азартних ігор та банківської справи [69].

Тож, можна стверджувати, що відповідно до зростання потреб штату, як громади та регіональних особливостей і розвивалося публічне адміністрування місцевих податків, як процедура отримання урядом доходу від надходження податкових платежів для виконання бюджету.

На нашу думку, особливості території штату Невада, США та менталітет її мешканців, слугували підґрунтям для пошуків шляхів розвитку публічного адміністрування місцевих податків, які б одночасно задовольняли і потреби уряду в фінансовій сфері (дохідній та видатковій частині бюджету) та народу в рівній та справедливій фінансовій участі щодо розвитку своїх територіальних одиниць, і дає підстави стверджувати, що вдосконалення механізмів інституту оподаткування нерухомого майна, були рушійною силою в розвитку складного інституту місцевого оподаткування в штаті Невада, США.

У вересні 1864 року народом території Невада було схвалено Конституцію штату Невади, якою закріплювався розподіл влади на законодавчу, виконавчу та судову, та серед іншого, статтею 10 Конституції штату Невада визначалися правила оподаткування у штаті Невада [70].

Відтак, 31 жовтня 1864 року президент Авраам Лінкольн проголосив штат Невада прийнятим до об'єднаних штатів [66]. Невада став 36-м штатом США та другим із двох штатів, що приєдналися до об'єднаних штатів під час громадянської війни та став відомим, як «штат народжений в битвах» з девізом «все для нашої країни» [71].

Конституція штату Невада визначає основи оподаткування у штаті та є нормативно визначеними правилами для законодавчого органу (Legislature) під час встановлення правового регулювання оподаткування.

Зокрема, розділом 10 Конституції штату Невада визначено, що Законодавчий орган (Legislature) встановлює законом єдину та рівну ставку

оцінки та оподаткування і встановлює такі правила, які забезпечують справедливу оцінку для оподаткування всього нерухомого майна, як власного так і того, що перебуває у володінні чи користуванні тієї чи іншої фізичної чи юридичної особи [70].

До того ж у цьому розділі Конституції штату Невада визначено, в яких випадках податок не утримується (не утримується податок на спадщину та податок на доходи фізичних осіб), коли та до яких об'єктів оподаткування законодавчий орган має право застосувати звільнення від оподаткування, зменшення ставки оподаткування, виключення частини оціночної вартості нерухомого майна при вирахуванні суми податку, що підлягає стягненню тощо [70].

Норми Статуту штату Невада кореспондуються з нормами Конституції штату Невада, США, на виконання вимог якої, законодавчий орган, видаючи закони, фактично здійснює правове регулювання суспільних відносин, які виникають між платниками податків та органами влади штату або місцевими органами влади відповідно до потреб реального часу [72].

Перша поправка до розділу Конституції штату Невада у сфері оподаткування була запропонована та прийнята Законодавчими зборами у 1899 році (через 35 років після схвалення Конституції), узгоджена та прийнята у 1901 році, схвалена та затверджена народом штату Невада на загальних виборах у 1902 році [70].

Відсутність внесення змін до норм Конституції штату Невада, що регулюють податкові правовідносини протягом тривалого часу, дає підстави вважати, що публічне адміністрування місцевих податків базувалося на фундаментальних конституційних нормах із питань оподаткування, які не потребували уточнень завдяки судовим прецедентам, в яких судді тлумачили конституційні норми під час розгляду справ та спеціальним законам, які в штаті Невада інкорпоровані у Статут, що приймалися відповідно до потреб штату та його округів при формуванні бюджету на кожні наступні два роки.



Прикладом тлумачення конституційних норм щодо регулювання суспільних відносин у сфері оподаткування за допомогою судового прецеденту у публічному адмініструванні податку на майно слугують рішення Верховного суду штату Невада.

Наприклад, у рішенні Верховного Суду штату Невада 1865 року (*Hale & Norcross Gold & Silver Mining Co. v. Storey County*, 1 Nev. 104) суд, незважаючи на конституційне застереження щодо майна США, яке не може обкладатися податками, встановлював, що право власності гірняків на гірничодобувні ділянки, яке належить США може обкладатися податком як похідне від права власності речове право на володіння чужим майном та зазначав, що оцінщик належним чином використовував термін «підстава» при обґрунтуванні відсотків оподаткування, оскільки судова практика штату Невади використовувала це поняття під час пред'явлення документів за посесорними вимогами [73].

У рішенні Верховного Суду від 1894 року (*People ex rel. Pratt Inst. v. Board of Assessors*, 141 N.Y. 476) тлумачиться поняття «місцевий» відносно оподаткування, як термін, що загалом використовується для відмежування оподаткування на рівні муніципалітетів від оподаткування на рівні штату, але у розумінні стосовно штату, то до місцевих податків відносяться всі податки, які використовуються не для загального блага його громадян, а лише тільки для блага тих, хто проживає в окремому окрузі чи районі цього штату [74].

Пізніше суди зазначають у рішеннях, що вони визнають повноваження Податкової комісії та Податкового департаменту із тлумачення податкових норм, бо вони можуть використовувати свої спеціальні знання та навички для розслідування справи, та, що доки таке тлумачення узгоджується з мовою Статуту, такі тлумачення беруться до уваги у судах [75], що звісно, може слугувати підтвердженням того, що надалі цим органам було відведено провідну роль у розвитку публічного адміністрування місцевих податків як правової категорії.

До 1901 року система оподаткування майна спиралася виключно на окружних оцінювачів (Assessor), керуючись загальними законами і мотивовані системою стимулів, зокрема комісій і штрафів, для забезпечення справедливого і рівного оподаткування власності. Рівень результатів адміністрування податків на майно був різноманітним, і стала очевидною потреба у централізованому агентстві для забезпечення безперервності процесу прийняття рішень і забезпечення того, щоб рівність і справедливість були збережені по всьому штату. У 1901 році була створена Рада Штату Оцінювачів – централізована агенція штату, яка здійснювала додатковий нагляд і керівництво посадовими особами округів та була відповідальна за встановлення вартості майна між штатного та міжокружного типу, і таким чином була встановлена система стримувань і противаг [65].

Статутом штату Невада, США в редакції 1905 року, вповноваженим на адміністрування податків у містах, визначався казначей округу (Treasurer), який повинен був діяти як казначей міста та податковий інспектор. До його повноважень відносилися наприклад, такі, як отримувати і безпечно зберігати всі кошти, що будуть надходити до міста внаслідок оподаткування чи іншим чином.

Також казначей повинен був виплачувати грошові кошти лише на належним чином дозволена вимогу, за винятком основної суми та процентів по будь-якій муніципальній облігаційній заборгованості [76].

Указана норма Статуту штату Невада свідчить про формування публічного адміністрування місцевих податків, як певної процедури отримання доходу урядом штату і виконання бюджету, а також про початок формування органів уповноважених на адміністрування місцевих податків.

Податкова комісія штату (Nevada Tax Commission), що є ієрархічно найвищим органом, уповноваженим на публічне адміністрування місцевих податків була створена в 1913 році Законом «Про доходи штату, створення Податкової комісії штату Невада, визначення її повноважень і обов'язків та пов'язаних з цим питань» [77].

Комісія складалася із трьох членів (комісарів), кожен із яких повинен був володіти знаннями у сфері оподаткування та компетенцією у відношенні визначення вартості майна, а також комісари призначені губернатором (два члени) не могли бути членами однієї політичної сили чи організації. Член Податкової комісії повинен був присвячувати весь свій час виключно на виконання обов'язків комісара та йому заборонялося займатися будь-якою діяльністю, що є несумісною з його обов'язками комісара, наприклад: займатися бізнесом, отримувати прибутки, працювати в будь-якому іншому комітеті політичній партії, прямо чи опосередковано брати участь у політичних компаніях в інтересах будь-якої політичної партії чи кандидата на будь-яку виборну посаду [77].

Перед тим, як приступити до виконання обов'язків, кожен комісар повинен був укласти заставний документ із забезпеченням, який мав бути затверджений губернатором та виплатити штату Невада, грошові кошти у сумі десяти тисяч доларів, як забезпечення гідного виконання своїх обов'язків, а потім прийняти офіційну присягу та підписатися на ній [77], що звісно, слугує прикладом ретельного відбору членів Податкової комісії до органів уповноважених на адміністрування місцевих податків.

До повноважень Податкової комісії було віднесено загальний нагляд та контроль над усією системою доходів штату, а також такі спеціальні повноваження:

– радити, повідомляти та давати вказівки оцінщикам, шерифам (як офіційним контролерам за ліцензіями) та окружним Радам із вирівнювання оцінки (Board of Equalization) щодо їхніх обов'язків та визначати, які провадження, дії чи кримінальні переслідування мають бути порушені на підтримку закону. Відповідно до своїх повноважень зазначена комісія могла звернутися до районного прокурора будь-якого округу або до генерального прокурора для відкриття та ведення цивільних або кримінальних проваджень [77];

– виносити остаточне рішення (окрім суду) щодо вирівнювання оцінки майна;

– встановлювати загальні та єдині правила та положення, що регулюють оцінку майна оцінювачами різних округів, що не суперечать законодавству; встановлювати форму та спосіб ведення оцінювачами податкових списків (а округним комісарам надання книг для використання оцінювачами), а також установлювати форми заяв для власників майна під час складання ними декларацій на майно;

– викликати свідків для свідчень із приводу визначення вартості майна, ліцензій чи чистого прибутку від видобутку корисних копалин, повістка свідкові могла вручатися членом комісії, її секретарем або шерифом округу [77];

– проводити розслідування стосовно будь-якого класу чи виду власності, яка, як вважалось, підлягає справедливому оподаткуванню. Відповідно до цих повноважень зазначена комісія або будь-яка уповноважена нею особа могла перевіряти бухгалтерські книги та рахунки будь-якої особи, товариства або корпорації, що здійснює комерційну діяльність у штаті, коли така перевірка вважається необхідною для належного визначення оцінки будь-якого майна до оподаткування, для встановлення наявності необхідних ліцензій на ведення бізнесу, або визначення чистого доходу шахти [77].

Тож, можемо дійти висновку, що з 1913 року головним органом уповноваженим на публічне адміністрування місцевих податків стала Податкова комісія штату (Nevada Tax Commission), і як вбачається, вона незважаючи на невеликий кількісний склад мала досить широке коло повноважень. Пізніше склад комісії було розширено до п'яти комісарів (в 1945–1963 роках), що повинні були мати фактичний досвід роботи в кожній з п'яти основних галузей промисловості штату, що призначалися губернатором, плюс голова комісії з питань державної служби (chairman of the Public Service Commission) та губернатор, який був головою Податкової комісії [69, с. 99].

На нашу думку, ретельний відбір комісарів, із фактичним досвідом роботи у різних галузях та індивідуальний підхід законодавчого органу у правовому регулюванні оподаткування, залежно від потреб штату та його округів, є основними причинами подальшого позитивного розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США.

Прикладом індивідуального підходу законодавчого органу у правовому регулюванні адміністрування податків згідно з місцевими потребами, можна вважати закон у сфері оподаткування, що датується 1905 роком, який регламентує введення та стягнення додаткового тимчасового податку з метою погашення боргу шкільного округу № 1 (спеціальні територіальні одиниці у штаті для цілей оподаткування) [76], у наступні роки такі закони вносилися до Статуту й відносно інших округів, графств, для потреб яких випускалися боргові облігації, але об'єктом додаткового тимчасового податку спочатку виступало майно, а потім включалися і доходи від шахт, що були розташовані у визначеному окрузі [76].

Так, вказаним законом надаються певні повноваження опікунам шкільного округу щодо введення тимчасового податку з метою погашення боргу, та досить цікаво визначається об'єкт оподаткування – вся власність, що розташована в межах шкільного округу, достатня для збору і забезпечення суми у розмірі 1000 доларів кожного року до 1910 року включно та достатня для збору і забезпечення суми у розмірі 1500 доларів кожного року після цього і до 1930 року включно. Вказана власність повинна була оцінюватися та податки утримувалися за загальним правилом, тобто сплачувалися казначею графства, який передавав утриману суму податку до Фонду виплати боргу та процентів шкільного округу, після повної виплати боргу податок, дозволений для цієї мети припинявся та в разі перевищення суми коштів у згаданому фонді після погашення заборгованості така сума зараховувалася до шкільного фонду вказаного округу [76].

Іншим прикладом індивідуального підходу до потреб округу може слугувати закон 1909 року, згідно з яким визначалося, що на першому

засідання ради уповноважених округу, для округу Кларк, повинні бути введені всі необхідні податкові збори для забезпечення потреб округу, доріг, школи, міст та сіл для всіх цілей на 1909 та 1910 роки [76].

Ці закони свідчать про специфічність публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США, як явища, невластивого для податкової системи України, а також про наявність індивідуального підходу до потреб окремого округу та задоволення цих потреб за рахунок податкових надходжень, зокрема від тимчасового податку, який за своїм змістом є податком на нерухоме майно, але має цільове призначення – виплата боргових зобов'язань.

Наразі, Податкова Комісія Невади складається з восьми членів призначених губернатором, і вимога про наявність досвіду в різних галузях бізнесу включаючи нерухомість, комунальні послуги, сільське господарство, фінанси і видобування до не менше як 5 членів, залишається незмінною. Комісія відповідальна за регуляторні приписи для здійснення діяльності Комісії і Податкового департаменту [65].

Ще одним органом, який мав повноваження у сфері публічного адміністрування місцевих податків є Відділ місцевих урядових служб (Division of Local Government Services), який до 1975 року звався як Відділ стандартів оцінки та був відповідальним за нагляд за системою оподаткування майна і був прямим операційним підрозділом податкової комісії штату Невада. У 1975 році згідно із Законом 317, яким додано новий розділ до Статуту штату Невада, було створено Податковий департамент (Department of Taxation), головною адміністративною посадовою особою департаменту був виконавчий директор, який призначався губернатором, але в ієрархії управління адмініструванням місцевих податків вищим органом залишалася Податкова комісія та рішення Податкового департаменту могли бути оскаржені до Податкової комісії [64].

До Податкового департаменту перейшли повноваження щодо загального нагляду і контролю над всією системою доходів штату.

Так, Податковий департамент мав право вимагати в органів місцевого самоврядування надати бюджетний кошторис на їх витрати та доходи за поточний бюджетний рік і останній завершений фінансовий рік, проводити розслідування відносно будь-якого типу власності, які як вважалося не підлягають оподаткуванню та з цією метою перевіряти бухгалтерські книги і рахунки будь-якої особи, товариства чи корпорації, що здійснювали господарську діяльність на території штату, коли така перевірка була необхідною для належного визначення вартості для оподаткування будь-якого об'єкта нерухомого майна чи для перевірки наявності ліцензій необхідних для ведення того чи іншого виду діяльності [78].

Ліцензування видів діяльності, як один із механізмів публічного адміністрування місцевих податків (зборів) у штаті Невада, зародилося із введенням у 1905 році ліцензування всіх професій, всіх видів діяльності, будь-якої підприємницької діяльності, що здійснюється в штаті, тобто видачі ліцензії штату, який, власне, діє і донині [76]. У 1915 році також було введено ліцензування всіх «подорожуючих торговців», тобто тих, хто займався продажем товару стоячи на узбіччі, тротуарах, з лотків, рознощиків товарів та пересувних виробників. Такі торговці, перш ніж здійснювати продаж будь-чого, повинні були отримати ліцензію в шерифа округу, сплативши 100 доларів США за кожен місяць [79].

Деякі з переданих обов'язків включали допомогу окружним оцінювачам у оцінці майна, розробленні стандартів оцінки, проведенні співвідношення досліджень і впровадження програми підвищення кваліфікації [80, с. 1].

Податкову комісію також відокремили від Ради штату зі стабілізації і до кожного з цих органів повинні входити різні особи, що звісно, забезпечує додаткові перевірки і баланс у системі.

Реорганізація органів уповноважених на публічне адміністрування місцевих податків усунула, як конфлікт інтересів серед членів Податкової комісії, що також відображалося в нормотворчій і судовій правоздатності

відносно першого встановлення вартості нерухомості, а потім до розгляду цієї вартості в апеляції, так і упереджене сприйняття членів комісії під час оскарження питань із оподаткування [80, с. 1].

Із розвитком у штаті Невада такої галузі сільськогосподарського господарства, як скотарство, розвивався й інститут місцевих податків та його субінститут публічне адміністрування цих податків. Законом від 05 березня 1009 року було регламентовано адміністрування податків на худобу, відповідно до якого під час ввезення до штату худоби необхідно було подати до округу відповідне свідоцтво та сплатити податок казначею графства у розмірі 20 центів за кожну голову овець і 40 центів за кожну голову великої рогатої худоби чи іншу худобу [81].

У 1913 році законодавчим органом було введено податок на передачу майна (real Proprty transfer Tax), що свідчить про розширення видів місцевих податків та подальший розвиток інституту оподаткування майна у штаті Невада, оскільки об'єктом оподаткування також виступало майно, але цей податок нараховувався та утримувався при передачі майна в дарунок чи при прийнятті його у спадщину [82].

Позитивними аспектами у введенні цього податку, з фіскального погляду, можна вважати, що хоча він і був прямим але приховати його досить складно (податок стягувався з ринкової вартості майна) та прогресивним (ставка визначалася у відсотках до ринкової вартості майна та збільшувалася залежно від бази оподаткування, а також ставка залежала від ступеню споріднення): до 25 000 доларів США – 1 %, якщо майно чи гроші отримано прямими родичами (мати, батько, чоловік, дружина, діти); 2 % – якщо майно чи гроші отримано братом, сестрою та нащадками брата чи сестри померлого, вдови померлого сина чи вдівця померлої дочки; 3 % – якщо майно чи гроші отримано братом чи сестрою батька чи матері чи нащадків брата чи сестри батька чи матері померлого; 4 % – якщо майно чи гроші отримано братом чи сестрою дідуся чи бабусі або нащадком брата чи сестри дідуся чи бабусі померлого; 5 % – якщо майно чи гроші отримано



іншими ніж перераховано кровними родичами, а також некровними родичами померлого та політичною чи корпоративною організацією.

Окрім, того ставка збільшувалася і пропорційно до ринкової вартості отриманого майна: від 25 000 до 50 000 доларів США – ставка у два рази перевищувала первісну ставку; від 50 000 до 100 000 доларів США – ставка у три рази перевищувала первісну ставку; від 100 000 до 500 000 доларів США – ставка у чотири рази перевищувала первісну ставку; більше 500 000 доларів США – ставка у чотири рази перевищувала первісну ставку [82].

Також цим законом визначалися і звільнення від оподаткування. Для осіб першого ступеня споріднення не підлягало оподаткуванню майно вартістю 20 000 доларів США, передане вдові чи неповнолітній дитині померлого та 10 000 доларів США, передане кожному з інших осіб, що відносяться до першого ступеню споріднення; для осіб другого ступеню споріднення, звільненню від оподаткування підлягало отримане майно вартістю 10 000 доларів США; для осіб третього ступеню споріднення – звільнялось від оподаткування отримане майно вартістю 5 000 доларів США; для осіб четвертого та п'ятого ступенів споріднення звільнення від оподаткування на передане майно не передбачалося [82].

Негативним аспектом для платників податку на передачу майна можливо вважати, строк сплати, який визначався у вісімнадцять місяців, але з огляду на можливість уряду передбачати обсяг доходів штату, з фіскального погляду, цей аспект позитивно впливає на дохідну частину бюджету. У разі несплати в передбачений строк застосовувалася штрафна санкція у вигляді 10 % річних, які нараховувалися і стягувалися з моменту нарахування вказаного податку [82]. Застосування такого механізму публічного адміністрування місцевого податку свідчить про початок розвитку інституту відповідальності у складному інституті місцевих податків штату Невада.

Як бачимо, публічне адміністрування місцевих податків у штаті Невада, як процес, розвивалось поступово та базувалося, переважно, на формуванні інституту оподаткування майна.

Ефективність адміністрування податку на майно залежить від точності оцінювачів округу у оцінці оподаткованої вартості майна, а співвідношення досліджень забезпечують засоби для оцінки точності цих оцінок. Вимоги щодо навчання і точності у визначенні оцінки майна для оподаткування були започатковані у 1965 році. Вимоги у статуті були змінені кілька разів у наступних роках, із найбільш істотними змінами зробленими у 1973 та 1975 роках [65].

Законом 317 від 1975 року було запроваджено систему поділу (parceling system), яка повинна була забезпечити можливість описати всі землі у штаті, задля чіткого визначення об'єкта під час оподаткування [80].

До 1975 року оцінювачі не зобов'язані були володіти кадастровими картами з чітким поділом земельних ділянок. Згодом, Законом 317 від 27 травня 1975 року було внесено поправку до Статуту штату Невада (NRS 360.280), відповідно до якої від оцінювачів вимагалось оновлювати кадастрові карти, нумеруючи ділянки чи позначаючи їх буквами задля можливості точно описати їх координати, як передбачає глава 361 Статуту штату Невада (NRS), крім того, цим законом передбачено завершення системи поділу не пізніше ніж 01 липня 1979 року, тобто вся земля у штаті повинна була бути описана з правового погляду для цілей оподаткування за номерами земельних ділянок, відповідно до системи земельних ділянок, згідно з приписом Податкового департаменту про розподіл [80, с. 1].

Такі кадастрові карти або їх копії, повинні були завжди бути доступними для огляду в офісі оцінщика [83].

Усі землі були описані згідно із системою нумерації ділянок (parcel numbering system), і Департамент повинен був допомагати будь-якому округу, який не мав можливості підготувати такі карти. Департамент повинен був гарантувати, що карти були належним чином оновлені. Метою цих

законів було стандартизувати картографічну практику, щоб забезпечити оцінювачів спроможністю враховувати всі права, титули і невід'ємні інтереси платників податків власників майна та користувачів нерухомого майна [64].

На сьогодні стаття 361.333 Статуту Невада (NRS) визначає порядок стабілізації (вирівнювання) оцінки майна для оподаткування серед кількох округів. Цією статтею, зокрема передбачено обов'язок Департаменту не пізніше 1 травня кожного року визначити співвідношення оціночної вартості кожного типу чи класу майна, яких повинен дотримуватися окружний оцінювач (county assessor) під час визначення розміру податку у кожному окрузі, порівняно до оціночної вартості ідентичного майна в інших округах та до оподаткованої вартості цього типу і класу майна в межах цього округу [84].

Загалом, внесення змін до нормативно-правових актів, що регулюють правовідносини у сфері оподаткування здійснюється кожні два роки, під час планування доходів і видатків штату, залежно від змісту внесених змін їх поділяють на закони, що знижують податкове навантаження, податкові пакети, податкові закони та податкові реформи [85, с. 3].

Вважаємо, на деякі з них слід звернути увагу, бо ці зміни свідчать уже не про формування, а про вдосконалення публічного адміністрування місцевих податків.

Так, наприклад, у 1978 році скарги платників податків щодо непомірного податкового тягара сформувалися у конституційну ініціативу щодо суворого обмеження податків на майно, яка завоювавши значну підтримку у виборців, була розглянута Законодавчим органом і внаслідок (в 1980 році) було прийнято пакет загальнообов'язкових податкових пільг щодо оподаткування майна, а саме зменшено ставку податку на нерухоме майно та скасовано ряд зборів [85, с. 79].

Проблеми з оподаткуванням продовжували залишатися в авангарді на засіданні законодавчого органу 1981 року. Власники нерухомого майна все ще були незадоволені податками на нерухомість через стрімке зростання

інфляції оцінки, 5-річний цикл оцінювання та сумнівну практику оцінювання, що стало підставою для податкової реформи. Законодавчий орган за підтримки губернатора здійснив податкову реформу прийнявши пакет з такими пунктами:

- було збільшено податок із продажу з 1 цента до 1,5 цента, задля отримання додаткового доходу;
- введені додаткові податки на азартні ігри для забезпечення нових ресурсів штату для розвитку шкіл;
- додаткові податки на нерухоме майно, як механізм допомоги округам та містам було змінено на податки з продажу, які збільшено з 0,5 цента до 2,25 цента з долара;
- встановлено обмеження на плату за ліцензії, дозволи та послуги місцевого самоврядування;
- змінено процедуру оцінювання майна. Оцінка майна повинна була здійснюватися з урахуванням здійснених поліпшень та амортизації, замість визначення ринкової вартості [85, с. 86].

У 1983 році задля відновлення фінансового балансу штату Законодавчим органом було застосовано зміну механізму утримання податків на азартні ігри, шляхом зміни графіку сплати податків із квартального на щомісячний, що дало можливість наповнити загальний фонд штату грошовими коштами в розмірі майже 25 000 000 доларів, уже в перший місяць.

Період з 1989 року до 2001 року ознаменувався у штаті Невада ростом економіки та населення, що внаслідок потребувало і додаткових витрат уряду на забезпечення розвитку шкіл та послуг населенню, що зумовлювало прийняття Законодавчим органом кожні два роки законів, які стосувалися то скасування деяких пільг в оподаткуванні майна, то підвищення податків на азартні ігри, акцизних податків на бензин, введення податків на медичне страхування, короткострокову оренду автомобілів тощо. Окрім того, у 2001 році було розширено повноваження одного із законодавчих комітетів, а

також конкретизовано сферу його законотворчої діяльності, який став зватися Законодавчий комітет із податків та фінансів місцевого самоврядування [85, с. 90–95].

У 2004 році Законодавчим органом введено новий акцизний податок на банківські відділення у розмірі 1 750 доларів США за кожне відділення банку, дохід якого перевищує утримання цього відділення у штаті Невада банком [85, с. 98].

У 2005 році законодавчий орган штату Невади вирішив, що зростання реальної оцінки майна було нерозумним податковим тягарем для платників податків. Законодавчий орган, дійсно, вважав і задекларував, що збільшення податкового рахунку власника будинку більше ніж на 3 відсотки над податковим рахунком домовласника попереднього року складає суворі економічні труднощі в значенні підпункту 10 пункту 1 розділу 1 Конституції Невади [70], тому законодавчий орган установив часткове зниження податків для таких домовласників.

Пунктом NRS 361.045 Статуту Невади (NRS) визначено, що все майно кожного виду і будь-якого типу, що знаходиться в межах цього штату підлягає оподаткуванню, але для вирішення проблеми, законодавчим органом прийнято програму зниження яка кодифікована у Статуті Невади (NRS) від 361.471 до 361.4735 включно [84]. Зменшення фактично є обмеженням підвищення податків і загалом, по суті є «податковою межею». Обмеження застосовується тільки для податків і не впливає на оподатковувану чи оціночну вартість установлену окружним оцінювачем. Окружний оцінювач повинен продовжувати оцінювати землю і поліпшення застосовуючи встановлену законом методологію і без посилання на програму зниження [65], що звісно, призводить до рівності лише в податкових платах для осіб володільців подібними частками в майні.

Також у 2005 році Законодавчим органом було прийнято акт, яким передбачалося розповсюдження Біллю про права платників податків у іншій формі, тобто шляхом розміщення цієї інформації на вебсайтах та офісах

Податкового Департаменту, а також у публічних бібліотеках (раніше діяло положення, яке вимагало розповсюдження Біллю про права платників податків у формі паперових брошур) [85, с. 104], а окружним оцінщикам дозволялося розповсюджувати інформацію про податки на майно серед платників податків через пошту, електронним способом та іншими відповідними засобами [85, с. 108]. Окрім того, було змінено строки подання декларацій з податку на продаж з квартальної звітності на щорічну [85, с. 108].

Зміни внесені законодавчим органом штату Невада, США у 2005 році можна охарактеризувати як удосконалення публічного адміністрування місцевих податків, завдяки чому, його врегульовано відповідно до реалій сьогодення, з дотриманням загальнонаукового принципу оподаткування вигоди та адміністративної зручності.

У 2009 році до розділу Статуту штату Невада, яким регулюються правовідносини у сфері оподаткування (глава 360 NRS) додано новий розділ, яким встановлено обов'язок податкового Департаменту, у разі виявлення переплати здійсненої платником податку з будь-якого податку чи збору, що адмініструє податковий Департамент, зарахувати суму переплати в рахунок будь-якого іншого податку чи збору, що підлягає сплаті платником податку, до того, як така сума переплати може бути відшкодована платнику податків [65].

Якщо посадова особа податкового Департаменту виявить, що платник податку має право на звільнення від податку або якщо з нього утримується податок, що перевищує законодавчо встановлену ставку, така посадова особа повинна письмово повідомити платника податків про таке виявлення протягом 30 днів із моменту виявлення або з моменту завершення аудиту, якщо таке рішення було прийнято внаслідок проведення аудиту [65].

Норми нового розділу Статуту штату Невада дають можливість стверджувати, що податковий Департамент штату Невада використовуючи такий механізм публічного адміністрування місцевих податків, як нагляд, по-

перше досягає мети – наповнення бюджету, а по-друге – надає послугу платникові податку, як сервісна служба.

Розділ 32 Статуту штату Невада [86], що має назву «Доходи і оподаткування», свідчить про те, що правові норми, які регулюють публічне адміністрування місцевих податків та правові норми, що регулюють суспільні відносини у сфері бюджетної діяльності штату, не є окремими підгалузями права, але також не можна стверджувати і те, що вони є лише процедурними правилами у сфері оподаткування та бюджетній сфері, оскільки, на нашу думку, вони мають ознаки, що прирівнюються до вітчизняної галузі права – фінансового права, яке включає в себе підгалузі податкового та бюджетного права.

Із розвитком публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада менш значна роль у правотворчості зі сфери оподаткування відводиться суддям, тож судовий прецедент не виступає основною формою (джерелом) податкового права, а правові звичаї виступають як допоміжні форми (джерел) права, правова доктрина, як концептуально оформлена думка відомих учених із питань податкового права, носить прагматичний, прикладний характер та домінують права та свободи особи, що забезпечені судовим захистом, а не її обов'язки.

Підсумовуючи проведений історично-правовий аналіз розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, можна відзначити, що система місцевих податків штату Невада, як і загалом податкова система США є досить розгалужена. Статутом штату Невада (Nevada Revised Statutes (NRS) до сучасних місцевих податків штату віднесено 28 податків [85] на відміну від України, в якій їх фактично 7 та 2 збори, але, на нашу думку, результат прогресивного розвитку штату Невада полягає не у великій кількості податків, а в механізмах публічного адміністрування місцевих податків та їх правовому регулюванні.

Податок на нерухомість є місцевим податком із низькою вартістю, а також є податком із низькою вартістю щодо інших податкових інструментів

на всіх рівнях управління, як доказ цьому J. J. Wallis зазначає, що цей податок використовується урядами штатів більше двох століть і, незважаючи на те, що у XX столітті органи місцевого самоврядування для своїх доходів більше покладаються на міжурядові гранти, але гранти не витіснили місцевий податок на нерухомість [87, с. 10], тож, вважаємо, що висновки зроблені John Joseph Wallis є достатньо переконливими та можуть слугувати, прикладом дотримання штатами загальнонаукових принципів оподаткування, зокрема, принципу вигоди та адміністративної зручності, що є важливим і для подальшого розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні.

До суб'єктів, що складають систему органів уповноважених на публічне адміністрування місцевих податків, зокрема податку на нерухоме майно відносяться: Податкова комісія Невади, Податковий департамент Невади, окружні оцінювачі, казначеї і комісари, Рада штату і Рада округу зі стабілізації, Комітет із фінансів місцевого самоврядування і Рада сертифікації оцінювачів [65], і кожен з них відіграє важливу роль під час публічного адміністрування податку на нерухоме майно.

До джерел податкового права, що регулюють публічне адміністрування місцевих податків у штаті Невада відносяться:

- Конституція штату Невада (The Constitution of the State of Nevada), яка була схвалена голосуванням народу Невадської землі у 1864 році;
- Статут штату Невада (Nevada Revised Statutes), що представляє собою інкорпорований збір законів штату з поділом на самостійні розділи за предметним способом упорядкування;
- Адміністративний кодекс штату Невада (Nevada Administrative code);
- Біль про права платників податків (the Taxpayers' Bill of Rights);
- Рішення Верховного Суду штату Невада (як прецедент під час оскарження рішень уповноважених на публічне адміністрування місцевих податків у судовому порядку).



Загалом, вітчизняні науковці, що досліджують зарубіжні податкові системи, серед особливостей податків штатів у США, виокремлюють такі:

- автономність місцевих органів влади (штатів, округів) у проведенні бюджетної політики, включаючи податкову;

- мінімальне втручання федерального уряду до бюджетного процесу (у бюджетах штатів частка власних надходжень складає 80 % доходів, а федеральних субсидій – тільки 20 %);

- застосування окремими штатами різних видів податкових пільг, знижок, податкового субсидювання тощо [88, с. 14–15].

До переваг оподаткування на рівні штатів, округів, графств, міст, у США вітчизняні вчені, відносять, зокрема ту перевагу, що саме на регіональному рівні, а особливо на локальному рівні сповна діють економічні й соціальні стимули справно платити податки. Адже належне наповнення бюджетів найближчих до платників, безпосередньо відповідає їхнім інтересам [64, с. 61].

Вважаємо, що до переваг оподаткування на регіональному рівні слід віднести, можливість штатів за допомогою механізмів публічного адміністрування місцевих податків, таких як введення тимчасових податків та застосування пільг в оподаткуванні прибутків фізичних та юридичних осіб, більш ефективно прогнозувати дохідну частину бюджету та надавати перевагу регулюючій та стимулюючій функціям оподаткування, що є запорукою збільшення доходів бюджету від податкових надходжень.

Надто, варто зауважити, що історична ретроспектива розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада вказує на дотримання загальнонаукового принципу оподаткування – визначальної бази, тобто формування системи оподаткування здійснювалося з певною соціально-економічною доктриною, оскільки становлення інституту місцевого оподаткування мало не хаотичний характер, а впорядкований, відповідно до розвитку та розширення окремих галузей в економіці штату [89; 90; 91].

## Висновки до розділу 1

Дослідивши стан наукового розроблення та методологію проведення дослідження питань із публічного адміністрування місцевих податків в Україні встановлено, що єдиної наукової думки стосовно категорії «публічне адміністрування місцевих податків» не сформовано.

Проаналізувавши підходи науковців до розуміння категорії «податкове адміністрування» та категорії «публічне адміністрування» автор дійшов висновку, що сутність категорії «публічне адміністрування місцевих податків» полягає у ієрархічних взаємозв'язках державного управління інститутом місцевих податків у формі правового регулювання, зокрема нормативного закріплення процесів формування дохідної частини місцевих бюджетів (видача законів) та у формі формування виконавчих органів, що вповноважені здійснювати адміністрування місцевих податків (надання послуг у процесі адміністрування місцевих податків), з місцевим самоврядуванням у формі формування, розподілу і перерозподілу дохідної частини місцевих бюджетів в межах повноважень, визначених державним законодавчим органом шляхом прийняття рішень та з інститутами громадянського суспільства у формі активної участі членів громад, як у процесі вирішення соціально-економічних питань розвитку територій, так і під час здійснення громадського контролю за процесом адміністрування місцевих податків (у формі дорадчих органів).

За результатами дослідження генезису законодавства, що регулює публічне адміністрування місцевих податків у податковій системі України, автором окреслено причини недосконалості законодавства, що регламентує публічне адміністрування місцевих податків серед яких:

– перша – основу норм ПКУ, що регулюють систему місцевих податків в Україні, складають отримані нашою державою у спадок норми законів Радянського Союзу, які формувалися в період виключно адміністративних методів управління;

– друга – відсутність дотримання законодавцем фундаментального принципу оподаткування, визначеного А. Смітом, зокрема принципу визначальної бази, відповідно до якого податкова система в країні повинна формуватись не хаотично, а згідно з певною соціально-економічною доктриною;

– третя – органи місцевого самоврядування не мають жодних повноважень, щодо можливості встановлювати та скасовувати податки відповідно до пріоритетних завдань свого регіону.

Доведено, що варто закріпити на конституційному рівні обов'язок дотримання законодавцем фундаментальних принципів оподаткування (адміністративної зручності та вигоди, вертикальної та горизонтальної рівності, а також визначальної бази) під час встановлення місцевих податків, а також у процесі децентралізації, необхідно більш ретельно регламентувати повноваження територіальних громад у сфері публічного адміністрування місцевих податків, бо ретроспектива вказує на фінансові проблеми під час жорсткої централізації управління фінансами.

Виділено чотири історичних етапи розвитку публічного адміністрування місцевих податків за органом стягнення та метою їх утримання: перший (за часів родового ладу) – характеризується відсутністю органу стягнення місцевих податків, а сплата податків здійснюється, як добровільний дар; другий (за часів зародження та розвитку інституту держави) – включає в себе орган стягнення місцевих податків із метою утримання нужденних; третій (централізоване управління інститутом держави) – органом адміністрування місцевих податків є Центральна влада, а метою мобілізації місцевих податків є подальша їх передача до регіонів; четвертий (децентралізоване управління інститутом держави).

Запропоновано визначити типи публічного адміністрування місцевих податків за характеристикою епох, що корелюються з п'ятьма типами побудови податкових систем (східні країни, класичний світ, феодалізм, абсолютизм, конституціоналізм) з долученням шостого типу публічного

адміністрування місцевих податків, що відповідає реаліям сучасності – епохи глобалізації управлінських процесів.

У підсумку історико-правового аналізу розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США здійснено розмежування його основних етапів на: а) формування публічного адміністрування місцевих податків як правового інструменту та процедури наповнення місцевого бюджету та становлення органів уповноважених на адміністрування місцевих податків; б) розвиток публічного адміністрування місцевих податків як процесу управління людьми і подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії виконавчо-владних установ; в) зародження на категоріальному рівні поняття «публічне адміністрування місцевих податків» як аналог державного управління у сфері оподаткування в Україні.

Встановлено деякі специфічні риси публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США, як явища, що є невластивим для податкової системи України, наприклад, встановлення та утримання тимчасових (додаткових) податків на майно в окремих округах штату з метою задоволення потреб відповідних територіальних одиниць та визначенням їх цільового призначення, як виплата боргових зобов'язань округу перед урядом штату.

З'ясовано, що ефективність публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, досягається переважно завдяки правовому регулюванню дохідної та видаткової частини бюджету як консолідованого фінансового інструмента, під час планування бюджету на кожні два роки та ретельному відбору осіб для служби в Податковій комісії та Податковому департаменті, які використовуючи такий механізм публічного адміністрування місцевих податків, як нагляд, фактично надаючи платникові податку послугу, як сервісна служба, досягають і мети – наповнення бюджету.

## РОЗДІЛ 2

### ПРИНЦИПИ ТА МЕХАНІЗМИ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ (НА ПРИКЛАДІ УКРАЇНИ ТА ШТАТУ НЕВАДА, США)

#### 2.1. Зміст поняття «публічне адміністрування місцевих податків» (на прикладі України та штату Невада, США)

Правові поняття – це основний засіб узагальнення в праві, за допомогою якого відбувається перехід від казуїстичного до абстрактного регулювання суспільних відносин [92, с. 12].

Вища діалектика поняття полягає в тому, щоб розглядати визначення не лише як межу і щось протилежне, але породити з нього позитивний зміст і позитивний результат, завдяки чому вона тільки й є розвитком та іманентним просуванням. Така діалектика – не зовнішня дія суб'єктивного мислення, а власна душа змісту, з якої органічно виростають її гілки й плоди [12, с. 45].

Емпіричні дані (додаток А) свідчать про те, що лише кожен десятий (10,2 %) мають загальне уявлення про публічне адміністрування місцевих податків в Україні.

З огляду на проведений в першому розділі аналіз стану наукового розроблення та методології проведення дослідження питань із публічного адміністрування місцевих податків ми дійшли висновку, що багато вітчизняних та зарубіжних вчених досліджували категорії «оподаткування», «податкове адміністрування» «податковий менеджмент» та визначали їх в широкому та вузькому значенні, але і в реаліях сьогодення, ці категорії є дискусійними в наукових колах.

Категорія «публічне адміністрування місцевих податків» саме в такому її формулюванні, є достатньо новою але можна стверджувати, що вона виникла на основі результатів дослідження змісту понять «оподаткування», «податкове адміністрування» та «публічне адміністрування», як більш

широке поняття, що виражає сутність концепції, яка охоплює абстрактне а не казуїстичне державне управління місцевим оподаткуванням як явищем, що динамічно змінюється і розвивається та включає в себе як управління процесами і процедурами у сфері оподаткування так і, дії управляючих суб'єктів і суб'єктів якими ієрархічно управляють вищі ланки, за допомогою методів і засобів, притаманних публічному праву, у формі правових норм, рішень виконавчо-владних приписів, та актів рекомендаційного характеру.

Хоча деякі вітчизняні вчені вважають, що до середньовіччя не існувало теоретичних поглядів та вчень про податки, бо в письмових джерелах давнини, зокрема, релігійних трактатах та висновках мислителів середньовіччя, наявні догматичні твердження про оподаткування без будь-яких тлумачень або ж зафіксована інформація лише про те, скільки і кому належало сплачувати податків [93], на нашу думку, догматичні твердження про оподаткування, і є теоретичними поглядами тих часів, але такими, що мають іншу форму, тобто імпліцитну.

Адже як впливає з суджень американського правознавця Лон Л. Фуллера, право як феномен розмежовується на експліцитне (чітко виписане право) та імпліцитне, яке реалізується через звичаї [94].

Тож, можна констатувати, що формування поняття «публічне адміністрування місцевих податків» в Україні пройшло шлях від імпліцитної до експліцитної форми і наразі знаходиться на стадії вдосконалення його експліцитної форми.

Відтак, Андрущенко В. розкриваючи поняття «фіскальне адміністрування» згадує, що ще в 27 році до н.е. римський імператор Октавіан Август запровадив розмежування державних доходів на дві частини. Перша передавалася в розпорядження сенату (уряду), друга дістала назву фіск і залишилася під особистим контролем імператора. Відтоді поняття фіску і похідних від нього термінів увійшли у суспільно-політичний, а пізніше і в науковий ужиток у полісемантичному значенні сукупності державних доходів, бюджетних коштів, а також самої держави у розумінні її

майнових і фінансових прав та обов'язків щодо фізичних і юридичних осіб [6, с. 27].

Вважаємо, що найбільш наближеним до категорії «публічне адміністрування місцевих податків» за змістом але не ідентичним, є поняття «фіскальне адміністрування», автором якого є В. Андрущенко.

Так, В. Андрущенко на категоріальному рівні фіскальне адміністрування, визначає як галузь знання і навчальну дисципліну, що поєднує ознаки політики, науки і мистецтва. Як державна політика фіскальне адміністрування проявляється в діях владних управлінських структур, за допомогою яких наявні фінансові ресурси у певних пропорціях розподіляються через механізм оподаткування між приватним і публічним секторами економіки, між державою та населенням, а уряд за рахунок податків реалізує свої функції. Фіскальне адміністрування, як науку, відомий вчений окреслює в повноважені формулювати принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин, оцінювати податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв [25, с. 16].

Вслід, Андрущенко В. визначає фіскальне адміністрування, також, як мистецтво в усьому, що стосується успішного забезпечення з боку причетних до оподаткування державних діячів, службовців і спеціалістів із реалізації податкової політики шляхом проведення адекватних рішень через органи законодавчої представницької влади та функціонування податкової системи на основі професійних знань, досвіду і виконавської майстерності [6, с. 28].

Заслуговує на увагу також погляд В. Письменного, який погоджуючися з поглядами В. Андрущенка, не виводить поняття «адміністрування місцевих податків», але під адмініструванням місцевих податків і зборів розуміє складовий елемент фіскального (податкового) адміністрування, обумовлений не тільки організаційною структурою та функціональними повноваженнями контролювальних органів у сфері регулювання податкових відносин на місцевому рівні, а й базований на принципах справедливості (рівність перед

законом усіх учасників податкових правовідносин), передбачуваності (адекватна та своєчасна реакція податкових органів на різні моделі поведінки платників податків) й ефективності (досягнення високих результатів за мінімальних затрат). Адже саме податковий апарат держави в ринковій економіці, тісно взаємодіючи з платниками податків, має створити систему, яка забезпечить достатній обсяг надходжень місцевих податків і зборів для виконання функцій та завдань у межах власної компетенції органів місцевого самоврядування [9, с. 51].

Серед більшості інших вітчизняних вчених найпоширенішим критерієм використання термінів «податкове адміністрування», «податковий менеджмент» чи «управління оподаткуванням» є характеристика процесів організації діяльності держави щодо регулювання сфери оподаткування на основі виробленої системи принципів, методів, прийомів, методик фіскального управління, зокрема управління податковими відносинами [25, с. 11], що на погляд автора, дійсно може розкривати сутність вказаних окремих понять, але категорія «публічне адміністрування місцевих податків» є ширшою та охоплює не лише процедуру чи процес адміністрування місцевих податків за аналогією до державних, а є динамічним правовим явищем, яке потребує гнучкого місцевого (казуїстичного) правового регулювання та державного (абстрактного) управління.

Утім, Баїк О. досліджуючи понятійно-категоріальний апарат податкового права, зазначає, що поняття вказує на суттєві ознаки предметів та явищ об'єктивного світу. Ознаки поняття включають його в ту чи іншу систему знань, установлюють між поняттями відповідну ієрархію [89], тож, можна стверджувати, що зміст поняття можливо розкрити не лише через характеристику процесів організації діяльності держави щодо регулювання сфери оподаткування, а й через ознаки цього поняття та комбінацію інших понять.

Відповідно до словників з логіки, на які у своєму дисертаційному дослідженні посилається О. Баїк, ознаками прийнято вважати все те, чим одні



предмети відрізняються від інших або чим вони між собою схожі. Для поняття сутнісними характеристиками є зміст, тобто сукупність головних ознак предмета, відображеного у понятті, і обсяг (множина предметів, яка містить ці ознаки). Також поняття є результатом складного шляху мислення, що ґрунтується на таких основних інтелектуальних операціях, як: аналіз і синтез, порівняння, абстрагування та узагальнення [93, с. 45].

З обсягу поняття «публічне адміністрування місцевих податків» можемо визначити сукупність його головних ознак, а саме:

- базовою основою формування є принципи публічного права, тобто державного управління;
- притаманність методів правового регулювання адміністративного права, переважно імперативного та механізмів фінансового права;
- здійснюється у сфері оподаткування але обмежено місцевими (локальними) фінансовими інструментами.

Як слушно визначав класик фінансової науки Лоренц фон Штейн (1815–1890), оподаткування – це та точка, де наука про державні фінанси перетинається з наукою про державне управління [6, с. 27].

Так, як терміни «публічне» та «адміністрування», що входять до цього поняття, в першу чергу відносяться до права адміністративного, яке в свою чергу є самостійною галуззю публічного права, а «місцеві податки» є категорією підгалузі фінансового права – податкового права, то на нашу думку, зміст поняття «публічне адміністрування місцевих податків» необхідно розкривати, як через етимологію термінів, що входять в це поняття так і, через ознаки, які є притаманними цьому юридичному явищу, на межі ієрархічної консолідації норм публічного права з нормами його самостійних галузей адміністративного права та фінансового права і податкового права як підгалузі фінансового.

Зважаючи на те, що правова система України відноситься до романо-германської правової сім'ї, історичний генезис якої в основі має давньоримське право, що поділялось на публічне та приватне, а термінологія

якого була сформована на базі латинської лексики, ми можемо припустити, що і етимологія термінів «публічний» та «адміністрування» є латинського походження.

Значення термінів «публічний» та «адміністрування» в латинській інтерпретації встановлено, як:

Publice – офіційно, всенародно, publicus (a, um) народний, суспільний, державний [95, с. 313];

Administro (atum, are) допомагати, прислуговувати, подавати, виконувати як допомагати, прислуговувати, подавати, виконувати [95, с. 266].

Тож, можна констатувати, що фактично поняття «публічне адміністрування», що прийшло у вітчизняну систему права, в латинській мові означало – офіційно виконувати державні, суспільні обов'язки.

На відміну від права України, право штату Невада, США відноситься до англо-американської правової сім'ї. Англо-американська правова сім'я має характерні відмінності від романо-германської, серед яких і те, що історичним джерелом права і основою в англо-американській правовій сім'ї є англійське загальне право [96, с. 288], яке було сформовано як неписане право та судовий прецедент.

Проведений нами історично-правовий аналіз розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, дає можливість констатувати, що в процесі становлення інституту місцевих податків у штаті Невада переважно простежується наявність основних ознак англо-американської правової сім'ї, до яких відносять:

- наявність статутного права (законодавства);
- структуру права становить загальне право і право справедливості;
- правові норми сформовані здебільшого в інститутах правах, без чіткого галузевого характеру;
- відсутній поділ права на публічне і приватне, домінуюче значення має процесуальне право в порівнянні з матеріальним [96, с. 288; 289].

Хоча, не слід залишати без уваги і те, що науковці історики все більше схиляються до думки, що історично вперше судовий прецедент виник в рамках давньоримської правової системи та знайшов свій найбільш повний розвиток та втілення в межах англо-американського права та вважають, що римське право мало суттєвий вплив на англійське загальне право, оскільки в загальному праві застосовуються відповідна термінологія, правові методи, загальні поняття, принципи, цінності [97].

Задля можливості здійснення подальшого порівняльного аналізу розуміння категорії «публічне адміністрування місцевих податків» в Україні та штаті Невада, з'ясуємо значення термінів «публічний» та «адміністрування» в англійській мові.

Термін «публічний» (Public), як прикметник в перекладі з англійської означає – загальнодоступний для використання людьми, «адміністрування», як дієслово в перекладі з англійської (Administration) означає бути відповідальним за управління організацією, компанією чи установою, а як іменник означає – процес відповідальності за управління бізнесом, організацією чи установою [98].

Поняття «публічне адміністрування» в інтерпретації англійської мови означає – розділ політичної науки, яка вивчає як плануються та управляються державні програми [99].

Тож, можемо стверджувати, що зміст категорії «публічне адміністрування» в інтерпретації з англійської мови, кореспондується зі змістом в інтерпретації латинської мови, але тлумачиться вже більш широко, як відповідальне виконання державних суспільних обов'язків з паралельним аналізом планування і управління державних програм.

Ураховуючи, що наразі категорія «публічне адміністрування місцевих податків» розвивається в епоху глобалізації, абстрагуючись від процесів і процедур, які вітчизняні вчені та науковці вміщують в поняття «публічне адміністрування місцевих податків» та беручи до уваги значення термінів в

перекладі з латинської та англійської мов, можемо синтезувати сутність цієї категорії у вузькому значенні.

Вважаємо, що зміст категорії «публічне адміністрування місцевих податків» у вузькому значенні полягає в державній допомозі своїм громадянам у процесі сплати місцевих податків в офіційній, загальнодоступній формі. При цьому особи та органи уповноважені на таку допомогу повинні бути, солідарно з платниками податків, відповідальними перед державою за ефективність процесу наповнення місцевих бюджетів.

Бо опитування респондентів показало, що лише 29,1 % розуміють зміст публічного адміністрування місцевих податків в Україні (додаток А), то на наше глибоке переконання, саме у вузькому значенні категорія «публічне адміністрування місцевих податків» повинна бути донесеною до суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків в доступній, зрозумілій для них формі.

На нашу думку, саме такий підхід до розуміння категорії «публічне адміністрування місцевих податків» втілено в практиці оподаткування місцевими податками штату Невада та може допомогти в реалізації мети податкової реформи в Україні, що передбачає перетворення податкових контролювальних органів у сервісну службу.

Зміст правової категорії «публічне адміністрування місцевих податків», як юридичного явища, звісно є набагато ширшим та може бути розкритим через ознаки цього поняття.

Першою ознакою поняття «публічне адміністрування місцевих податків» визначаємо принципи публічного права, як базову основу його формування, оскільки перш ніж сформуватися як субінститут інституту місцевих податків в податковому праві це поняття пройшло свій шлях від імпліцитної до експліцитної форми через фінансове та адміністративне право від права публічного, що своїм ідеологічним корінням сягає Дигестів Юстиніана.

Ульпіан в 1-й книзі «Інституцій» Дигестів Юстиніана зазначав, що «Тому, хто вивчає право необхідно, перш за все дізнатися, яке походження має слово «право». Право отримало свою назву від слова «справедливість», бо, відповідно, чудовому визначенню Цельса право є мистецтво доброго і справедливого... вивчення права розкладається на два положення: публічне і приватне право. Публічне право, яке відноситься до становища Римської держави, приватне, яке відноситься до користі окремих осіб, існує корисне в суспільних відносинах, і корисне в приватному відношенні. Публічне право включає в себе священнодійства, служіння жреців, положення магістратів. Приватне право ділиться на три частини, бо воно складається із природних приписів, або приписів народів, або цивільних приписів» [100, с. 35].

Як свідчать історичні джерела, адміністрування податків покладалися на церковні приходи, звісно, питання оподаткування відносилися до справ державних, які регулювалися публічним правом, яке в ті часи мало переважно імпліцитну форму.

Окрім того, Дигести Юстиніана містили розділ, яким регулювалися відносини у сфері оподаткування, що мав назву «Повинності та почесні посади», але поняття «публічне адміністрування податків», на категоріальному рівні, яким наука оперує в сучасності, звісно Дигести, ще не містили.

Ульпіан у Дигестах визначав, що права встановлюються загальні для всіх, а не для окремих осіб, а в тих випадках, коли відсутнє писане право, дотримуватись як права і закону, необхідно звичаю, який вже тривалий час застосовується, а також визначався обов'язок застосування права, яке використовує місто Рим, у разі відсутності писаного закону або звичаю [100, с. 35].

За часів перебування нашої держави у складі Радянського Союзу, адміністрування податків також відносилось до публічного права, хоча й стверджувалось, що для соціалістичної країни така загальна галузь, як публічне право є неприйнятною.

Так, в Юридичному енциклопедичному словнику за редакцією радянського вченого-правника О. Сухарева поняття публічного права висвітлено з позицій розуміння його в соціалістичному суспільстві, і власне позиція, що публічне право регулює відносини державної влади і підпорядкуванню їй за допомогою державного, адміністративного, кримінального, процесуального, бюджетно-податкового права існувала, але на противагу суспільству буржуазному, соціалістичне суспільство вважало, що в соціалістичному суспільстві, економічною основою якого є суспільна власність на знаряддя, і засоби виробництва, і планове керівництво господарством, немає підґрунтя для поділу права на публічне і приватне. Зріле соціалістичне суспільство, яким вважали СРСР, ґрунтувалося на єдності політичного і господарського керівництва, але відсутність поділу права на публічне та приватне не виключало розмежування норм права на галузі, що регулюють різні сторони суспільних відносин» [101, с. 309–310], і саме бюджетно-податковим правом, яке по суті відносилось до права публічного регулювались питання у сфері оподаткування.

Сучасні науковці визначають публічне право, як сукупність галузей права, які регулюють відносини, що забезпечують загальний, публічний інтерес. Галузями публічного права є: міжнародне публічне право; конституційне право, адміністративне право, фінансове право; кримінальне право та інші [19, с. 479].

Також, слід зауважити, що вітчизняні вчені до принципів фінансової діяльності держави відносять загальні принципи державного управління, що звісно є сферою публічного права [102, с. 26].

Категорія «публічне адміністрування місцевих податків» у штаті Невада також керується принципами права публічного, до якого відносять управління державою як виконання актів права загального, хоча загалом теж вважається, що поділу права на публічне та приватне, як такого не існує.

Але В. Вільсон (Thomas Woodrow Wilson), 28 президент США, писав у своєму есе: «Для того щоб здійснити будь-який прогрес ми повинні

інструктувати і переконати багатонаціонального монарха, що зветься громадською думкою, – що є менш ймовірним і можливим ніж впливати на одного монарха, що зветься королем. Індивідуальний правитель прийме простий план і здійснить його безпосередньо: він матиме лише одну думку в одній команді. Але цей інший правитель, люди, матиме безліч різних думок. Вони не можуть домовитись до чогось простого: рухатись вперед необхідно через компроміс, приходити до компромісної згоди у відмінностях, прикрашаючи плани і стримуючи занадто прямолінійні принципи. Повинна бути послідовність рішень, які рухаються через плин років, згасання вогню команд, що проходять через цілу гамму модифікацій. Будь-де, де повага до громадської думки є першоосновою уряду, практична реформа повинна бути повільною, і всі реформи повинні бути сповненні компромісів. Сфера управління – це сфера бізнесу. Це не пов'язано з поспіхом і чварами політики. Це в більшості вказує на знаходження осторонь навіть від дискусійного підґрунтя конституційного дослідження. Державне управління – це детальне та систематичне виконання публічного права. Кожне окреме застосування загального права є актом управління. Цей принцип полягає у тому, що управління в усіх точках США повинно бути чутливим до громадської думки. Це переплетення місцевого самоврядування з федеральним самоврядуванням є досить сучасною концепцією», вважав Вудроу Вілсон [103], що дає можливість, стверджувати про зародження на категоріальному рівні поняття публічне адміністрування в США, як аналог державного управління в Україні.

Юридичний словник з американського та англійського права дає тлумачення терміна «публічний», загалом як національне суспільство чи громада певного району, міста, або як спільне для всіх за наказом, впливає на всіх [104, с. 1034].

В юридичному словникові Генрі Джеймса Холтхауса (Henry James Holthouse) 1850 року, який, власне, використовується під час написання рішень Верховним судом штату Невада і в реаліях сьогодення, не визначено

категорію «публічне адміністрування місцевих податків», але визначено поняття «загальне право», «публічний закон», «адміністрування» та «оподаткування» через які ми можемо виявити належність категорії «публічне адміністрування місцевих податків» до права публічного.

Так, поняття «загальне право» (Common law) може використовуватися у різному значенні, наприклад, як галузь муніципального права Англії, що називається *lex non scripta* або неписаний закон, тобто таке, що не походить від парламентських актів, або як позначення певного розділу або підрозділу загального права.

Англійське право містить в собі акти парламенту або статути та звичаї. Звичай складається з тих правил і сентенцій, що стосуються осіб та майна людей, які утворилися за мовчазною згодою та використанням мешканцями цієї країни, які, власне, мають однакову силу з актами законодавчої влади. Різниця між ними полягає у тому, що для одних, згода та апробація людьми визначається їхнім споконвічним використанням та практикою, що стосується інших, їх схвалення та згода оголошується парламентом, у актах якого люди зазвичай вважаються фактично учасниками [105, с. 95].

Як бачимо з вище наведеного порівняння, постулати щодо неписаного права та його однакову юридичну силу з актами законодавчої влади в англійському загальному праві, корелюється з публічним правом у Дигестах Юстиніана, тож принципи публічного адміністрування місцевих податків, як базова основа цієї категорії не повинна мати відмінностей у правових системах до яких належить Україна та штат Невада, США.

Публічні, державні закони та акти парламенту (Public Bills, Public Act of Parliament) визначаються, як акти, які стосуються всієї спільноти і які суди зобов'язані приймати до відома в судовому порядку [105, с. 327].

Поняття «адміністрування», в новому юридичному словнику Генрі Джеймса Холтхауса (Henry James Holthouse), тлумачиться як акт адміністрування чи розпорядження будь-якими товарами, рухомим чи



нерухомим майном, а особа, яка розпоряджається таким майном зветься адміністратор [105, с. 10].

Процес перевірки векселів та здійснення належних відрахувань, згідно з цим словником, технічно називається оподаткуванням вартості. Для виконання цього процесу призначалися певні посадові особи у судах загального права [105, с. 400].

Тож, враховуючи погляди В. Вілсона та тлумачення термінів в юридичних словниках англійського та американського права, можемо дійти висновку, що категорія «публічне адміністрування місцевих податків» і в праві штату Невада, і в праві України спирається на принципи публічного права, яке є основою державного управління. Держава як інститут політичної системи, ієрархічно є вищим інститутом стосовно інституту фінансів в системі права.

Але, беручи до уваги те, що як у Дигестах Юстиніана, так і в англійському праві, у разі відсутності писаного закону щодо того чи іншого юридичного явища, повинен застосовуватися звичай, з яким згодні люди тієї чи іншої територіальної одиниці, можна дійти висновку, що лише базуючись на принципах публічного права, а не думці окремих осіб, можливо досягти згоди та знайти компроміси в галузевих питаннях, а особливо в питаннях місцевого оподаткування.

Друга ознака категорії «публічне адміністрування місцевих податків» розкривається через механізми фінансового права та методи правового регулювання цього явища, які є переважно імперативними, що свідчить про вплив адміністративного права на процес і процедуру зовнішнього прояву цього явища у формі законодавчих актів та владних приписів.

Слушно зазначав І. Янжул, що будь-яке господарювання, як приватне, так і державне, складається з двох операцій: розходів і доходів, при чому він вважав, що вченню про розходи повинно відводитися перше місце відносно вчення про доходи, бо розмір видатків є вирішальним моментом у державному господарюванні, оскільки вчення про державні розходи цілком

витікає з поняття сутності держави та її обов'язків, зумовлених організацією держави, формою правління, організаційною будовою урядових установ, завданнями економічної політики тощо [5, с. 52].

З огляду на позицію І. Янжула можемо констатувати, що притаманність категорії «публічне адміністрування місцевих податків» механізмів фінансового права, з яких випливають механізми права податкового, є беззаперечною, бо фінансове право поєднує в собі галузі бюджетного і податкового права.

До механізмів фінансового права, через які розкривається ознака категорії «публічного адміністрування місцевих податків» та є об'єднуючими для бюджетного і податкового права можна віднести механізми:

- планування публічних доходів фінансового року під час складання бюджету територіальної одиниці для задоволення її публічних інтересів;
- створення децентралізованих фондів для мобілізації коштів органів місцевого самоврядування на бюджетний рік.

На нашу думку, зазначенні механізми повинні забезпечувати застосування таких механізмів публічного адміністрування місцевих податків, як податкове прогнозування, нарахування, справляння, стягнення, обчислення, перекладання непрямих податків та контролю, а також, у контексті цього розділу, вони свідчать про ієрархічні зв'язки елементів системи оподаткування, таких суб'єктів як держава і її виконавчі органи та органи місцевого самоврядування.

На процес і процедуру зовнішнього прояву категорії «публічне адміністрування місцевих податків» беззаперечно впливає право адміністративне, бо окрім фінансового, і адміністративне право теоретично, методологічно, і відповідно, практично впливає на регулятивні механізми, що ґрунтуються на фінансово-економічних інтересах, адже фінансовий ринок як узагальнена система фінансових відносин об'єднує публічні, приватні, міжнародні фінанси. І в кожному суспільстві держава повинна бути гарантом захисту загальнолюдських цінностей, прав та свобод громадян. Для

керівництва фінансовою діяльністю є система державних органів і установ загальної та спеціальної компетенції [102, с. 18].

Діяльність системи державних органів і установ у сфері публічного адміністрування місцевих податків фактично є адміністративним процесом в широкому його розумінні, який виражається в діяльності щодо застосування адміністративно-правових норм і вирішення індивідуальних справ виконавчими і розпорядчими органами державної влади і місцевого самоврядування [39, с. 5], що обслуговує галузь фінансового права.

Оскільки місцеві податки є обов'язковими платежами, які сплачуються до бюджету відповідного рівня у порядку та на умовах, визначених законодавством та на підставі фінансово-правових актів прийнятих у встановленій формі державними органами, органами місцевого самоврядування з питань фінансової діяльності, що належать до їх компетенції [102, с. 36], то переважним методом правового регулювання публічного адміністрування місцевих податків, як правового явища, виступає імперативний метод, який введено до фінансового права з права адміністративного.

Застосування імперативного методу правового регулювання у сфері публічного адміністрування місцевих податків також свідчить про ієрархічні взаємозв'язки елементів системи оподаткування, але вже між такими суб'єктами, як виконавчі органи державної влади та платники місцевих податків. Адже як норми податкового законодавства, так і приписи органів уповноважених на адміністрування податків є обов'язковими до виконання суб'єктами яких вони стосуються та їх прийняття не пов'язано зі згодою платників податків.

Така ознака категорії «публічне адміністрування місцевих податків», як здійснення процесів і процедур у сфері оподаткування, але з наявністю обмежень місцевими (локальними) фінансовими інструментами, вказує на ієрархічні взаємозв'язки по всій вертикалі державного управління місцевим оподаткуванням, що переплітається з місцевим самоврядуванням та сягає

безпосередньо джерела оподаткування, але стосується лише таких фінансових інструментів наповнення місцевих бюджетів, як місцеві податки і збори.

Ознаки застосування механізмів фінансового права та методів адміністративного права, що виражають категорію «публічне адміністрування місцевих податків» у штаті Невада є дещо відмінними від правової дійсності в Україні, з огляду на відсутність поділу загального права на такі галузі як фінансове, адміністративне та податкове право та дещо іншого сприйняття платниками податків процесів місцевого оподаткування.

У наукових джерелах американського права механізми, що вітчизняна наука відносить до фінансового права, виражаються в фіскальних інструментах (механізмах), що відносяться до категорії «публічні фінанси».

Наприклад, при наукових дослідженнях беруться до уваги можливі реакції приватного сектора під час застосування фіскальних заходів, досліджуються соціальні, політичні та історичні фактори, що слугували формуванню нинішніх фіскальних установ і, які визначили формування сучасної податково-бюджетної політики [106, с. 25].

Основною метою оподаткування науковці у США визначають підвищення доходів (Raising revenue) фонду державних витрат на суспільні блага та послуги. Це завдання з підвищення доходів вони тісно пов'язують із другою метою оподаткування – досягнення прийнятного розподілу прибутків. Оподаткування також застосовується для досягнення додаткових цілей [107, с. 2].

Науковці США вважають, що підвищення податків, спричиняє безлад у балансі бюджету, тому зазначають, що в довершення податкової політики необхідно визначати як будуть витрачені ці кошти. Конкретні фіскальні інструменти такі як форми оподаткування, повинні бути узгоджені з найбільш відповідними цілями оподаткування [107, с. 3].

На думку американських вчених, така мета оподаткування, як підвищення доходу робить аналіз взаємовідносин між оподаткуванням і

суспільними благами основним у всебічному розумінні оподаткування. Аналіз оподаткування і суспільних благ також має важливе значення у розумінні перерозподільної функції оподаткування. Вони вважають, що оподаткування доходів та надання суспільних благ необхідно вивчати разом, щоб знати, як кожен з податків повинен бути визначений таким чином, щоб максимізувати соціальне забезпечення (social welfare) [107, с. 436].

Метою соціального планування є вибрати податкову систему, яка максимізує характерний добробут споживачів, розуміючи, що споживач реагуватиме на впровадження будь-яких стимулів податкової системи [108, с. 37].

До фіскальних інструментів американські вчені відносять такі, що виконують функцію розподілу, наприклад, схеми передачі податків, що поєднують прогресивне оподаткування високих доходів із субсидією домогосподарствам з низькими доходами, застосування прогресивних податків, що використовуються для фінансування державних послуг, особливо таких, як державне житло, які особливо вигідні домогосподарствам з низькими доходами, поєднання податків на товари, які придбаваються переважно споживачами з високими доходами з субсидіями на інші товари, якими користуються переважно споживачі з низькими доходами [106, с. 32].

Але щодо застосування у сфері публічного адміністрування місцевих податків імперативного методу правового регулювання, як і в Україні, є беззаперечним, бо норми статуту, що регулюють правовідносини з адміністрування податків у штаті Невада та норми Адміністративного кодексу штату Невада є обов'язковими до виконання суб'єктами яких вони стосуються та їх прийняття не пов'язано зі згодою платників податків.

Отже, в першому розділі дисертаційного дослідження з'ясовано, що в Акті з'їзду про організацію територіальної громади було встановлено, що все майно мешканців штату підлягає оподаткуванню [65], а також, що всі штати наділені владними повноваженнями у сфері публічного адміністрування податків штату, з моменту їх створення та обмежуються лише конституцією

штату та належною правовою процедурою, і американськими науковцями, зокрема, також, зазначається, що податки рідко бувають до вподоби їх платникам, однак, потреба уряду в ресурсах була зрозуміла і беззастережно прийнята як лідерами американської революції, так і творцями Конституції, тож незважаючи на періодичні сплески протилежного, сплата податків вважається одним із основних обов'язків громадян в США [67].

Як було визначено в одному з рішень Верховного суду США від 1927 року, податки – це те, що ми платимо за цивілізоване суспільство, включаючи можливість застрахуватися [109].

Також у правовій системі штату Невада дещо відмінною є ознака категорії «публічного адміністрування місцевих податків», яку ми визначаємо, як здійснення процесів і процедур у сфері оподаткування, але з наявністю обмежень місцевими (локальними) фінансовими інструментами.

На відміну від України у штаті Невада місцеве оподаткування є повністю децентралізованим і федеральний уряд не має жодного відношення щодо управління місцевим оподаткуванням.

Тож, ця ознака у штаті Невада вказує на ієрархічні взаємозв'язки по вертикалі управління місцевим оподаткуванням на рівні штату, округів штату та міст, а також на тісний взаємозв'язок органів уповноважених на адміністрування місцевих податків та платників податків.

Унаслідок установаження змісту поняття «публічне адміністрування місцевих податків» через аналіз його ознак та з метою справедливого і ефективного перерозподілу фінансових ресурсів по вертикалі та горизонталі системи публічного управління, а також задля досягнення балансу між компонентами системи місцевих та загальнодержавних фінансів (дохідною і витратною частиною бюджету) в основі якого лежить задоволення суспільних благ як територіальних одиниць, так і держави в цілому, пропонуємо теоретично визначене поняття «публічне адміністрування місцевих податків».

Публічне адміністрування місцевих податків це система правових, організаційних, фінансових, інформаційних та соціальних заходів направлених на управління системою місцевих податків, яка регулює взаємовідносини як між елементами всередині цієї системи, так і її зовнішні зв'язки з системою місцевого самоврядування та державного управління, базуючись на принципах публічного права та використовуючи механізми фінансового права за допомогою імперативних методів правового регулювання.

## **2.2. Принципи публічного адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США)**

Серед більшості вчених, що досліджували категорії «оподаткування», «податкове адміністрування», «податковий менеджмент» найпоширенішими критеріями визначення та формулювання принципів адміністрування податків є наукові погляди видатних вчених та основні засади чинного податкового законодавства.

Відтак, А. Крисоватий та Т. Томнюк узагальнюючи наукові погляди видатних науковців та свої дослідження сформулювали такі сучасні принципи ефективного адміністрування податків в Україні, а саме:

- 1) принцип стабільності податкового законодавства;
- 2) принцип чіткості, повноти й однозначності тлумачення правил оподаткування;
- 3) принцип справедливості, що поєднує принципи всезагальності та рівності платників податків перед законом;
- 4) принцип зручності сплати податку;
- 5) принцип гнучкості адміністрування податків відповідно до змін податкової політики;
- 6) принцип економічної ефективності;

7) принцип партнерства між державою в особі податкової служби та платниками податків [7, с. 51].

Утім, Бечко П., Захарчук О., спираючись на принципи визначенні в нормативно-правових актах, які наразі знайшли своє відображення у статті 4 ПКУ, визначили основні принципи побудови системи оподаткування, до яких віднесли: стимулювання науково-технічного прогресу; стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність і пропорційність; принцип рівності; соціальної справедливості; стабільності; рівномірності сплати; компетенції; єдиний підхід; доступність [11, с. 91–93].

Дослідниця Башняк О. здійснила комплексний аналіз принципів оподаткування та прийшла до висновків, що принципи оподаткування є структурною ланкою принципів фінансового права [110, с. 14] та запропонувала класифікацію фінансово-правових принципів за такими критеріями:

1) залежно від форми законодавчого вираження:

а) принципи кодифіковані;

б) принципи, закріплені в інших законах України;

в) принципи, закріплені в підзаконних нормативно-правових актах;

2) за сферою дії:

а) міжгалузеві принципи (принципи, які беруть участь у фінансово-правовому регулюванні та мають міжгалузевий характер. Найчастіше вони представлені нормами-принципами, які закріплені в Конституції України і спрямовані до декількох галузей права);

б) галузеві фінансові принципи (принципи, які спрямовані на регулювання виключно фінансової діяльності серед яких і принципи оподаткування);

3) за змістом фінансово-правових інститутів:

а) принципи бюджетного права;

б) принципи валютного права;



в) принципи податкового права [110, с. 167].

Натомість, Башняк О. застосувавши метод групування принципів на підставі їх змісту, систематизувала такі принципи оподаткування:

1) загальні принципи оподаткування:

а) міжгалузеві;

б) галузеві (зокрема, принципи міжнародного договору);

2) спеціальні (інституційні) принципи оподаткування:

а) принципи податкового права;

б) принципи податку;

в) принципи побудови податкової системи;

г) принципи податкового законодавства;

г) принципи податкового процесу [110, с. 168].

Проте Ясько І. проаналізувавши визначення поняття «принципи оподаткування» наведені О. Башняк та в Науково-практичному коментарі до ПКУ [111] вважає, що до основних принципів побудови цивілізованої податкової системи можна віднести також принцип доступності та відкритості інформації з оподаткування, суть якого, на його думку полягає в тому, що не повинно існувати жодного документа з питань оподаткування, який був би недоступний будь-якому платникові податку. Застосування цього принципу на практиці означає обов'язок податкових органів надавати будь-яку інформацію з питань регламентації податкової сфери кожній особі, яка побажала її отримати [112].

Отже, можемо констатувати, що загалом вітчизняні науковці визначають та класифікують принципи оподаткування, саме як принципи позитивного права в його об'єктивному і суб'єктивному значенні [96, с. 115].

Беззаперечно, безцінним є вклад вчених і науковців, що досліджували принципи оподаткування в Україні, визначали нові та вдосконалювали існуючі принципи позитивного права, а втілення цих принципів через законодавче вираження має вплив на розвиток податкової системи України в цілому та її інститутів і субінститутів.

Окрім того, існуючі наукові розроблення вітчизняних апологетів науки є підґрунтям для подальших наукових пошуків у сфері фінансового права України та його підгалузей. Зокрема, й наше дослідження принципів публічного адміністрування місцевих податків в Україні фактично є продовженням дослідження принципів оподаткування.

Але під час розкриття змісту поняття «публічне адміністрування місцевих податків» через таку ознаку, як базова основа його формування, з'ясовано, що ця категорія пройшла шлях від імпліцитної до експліцитної форми та базується на принципах публічного права, оскільки походження та існування податків зумовлюється призначенням такого політичного інституту як держава.

Дослідник І. Янжул зазначав, що людина як істота загалом і фізично і морально достатньо слабка, і тому поодинокими, індивідуальними зусиллями не може просунути вперед свого суспільного побуту і успішно розвиватися в матеріальному і моральному відношенні. Проте почуття самозахисту і потреба вдосконалення властиві людині і складають необхідну умову її існування. Єдиним засобом для досягнення цих цілей є з'єднання сил багатьох людей, але з'єднання не сліпе, випадкове, стадне, а цілком свідоме з'єднання, яке виражається у правильно організованому суспільстві. Таке організоване людське суспільство, необхідне для людини на шляху його вдосконалення, називається державою.

Але раз утворилася держава, то поруч із вигодами з'єднання праці поступово виробляється потреба і його поділу: одні свої функції і завдання держава доручає виключно ведення одним особам, інші – другим, так вона виділяє із загального складу громадської діяльності суд, управління, захист країни та особистої безпеки тощо. Зрозуміло, що такий поділ праці викликає необхідність у значних матеріальних засобах, держава повинна мати їх, щоб утримувати суддів, чиновників, поліцію, військо. Ці категорії осіб, будучи не в змозі добувати собі засоби до існування, оскільки вони віддають свою працю і час державі, повинні бути забезпечені з боку останнього в

матеріальному відношенні. Необхідні матеріальні засоби держава може отримувати у формі податків [5, с. 239].

Відтак, у своїй праці Сміт А. писав: «Оскільки суспільний капітал та громадські землі, що можуть належати державі, представляються невідповідним і недоступним джерелом для покриття необхідних видатків всякої великої і цивілізованої держави, розходи ці в більшій їх частині доводиться покривати податками того чи іншого роду, причому населення віддає долю свого приватного доходу, щоб скласти суспільний дохід держави» [1, с. 761].

Згодом Андрущенко В. теж зазначає, що саме податки є формою суспільного багатства, що надходить у розпорядження органів державної влади усіх рівнів, обов'язок яких – інвестувати податкові надходження у виконання державних функцій із забезпечення благ і послуг в інтересах самих платників податків [6].

Виходячи із призначення держави, як політичного інституту і походження та існування податків, як форми отримання публічного доходу державою для інвестування у виконання державних функцій із забезпечення благ і послуг в інтересах самих платників податків, до принципів публічного права, які стали основою категорії «публічне адміністрування місцевих податків», на нашу думку, можливо віднести такі принципи:

- загального блага;
- збалансованості;
- справедливості, свободи та рівності в суспільстві;
- добросовісності та розумності;
- синергії права, закону та підзаконних нормативно-правових актів.

Принцип загального блага полягає у тому, що під час встановлення механізмів публічного адміністрування місцевих податків держава в особі законодавчого органу за допомогою позитивного права забезпечує захист природних прав своїх громадян, серед яких право на гідність, безпеку, належний рівень матеріального забезпечення тощо.

У категорії «публічне адміністрування місцевих податків» цей принцип закладено саме в понятті «публічний».

У Філософському енциклопедичному словнику інституту філософії імені Г. Сковороди слово «публічність» визначено, як поняття, що позначає сферу людського буття, яка стосується взаємодії з іншими людьми з метою досягнення блага для всіх. Публічність охоплює справи і речі, які однаковим чином стосуються всіх (*res publica*). Спільна діяльність задля досягнення загального блага має на меті вільний характер участі в ній кожного індивіда. Свобода людини є передумовою участі у вирішенні публічних справ, адже їхнє вирішення передбачає добровільне покладання на себе певних зобов'язань щодо дотримання цих рішень та можливої участі у виконанні їх. Як правило, сфера публічності інституалізується у формі державної влади, однак не вичерпується нею; публічність функціонує як процедурна вимога до організації та функціонування владних інститутів [113, с. 535].

З означеним нами принципом загального блага кореспондується фундаментальний принцип оподаткування визначений А. Смітом у своїй книзі «Дослідження про природу і причини багатства народів», як принцип вигоди. Тобто всі суб'єкти держави повинні вносити свій внесок в підтримку уряду, відповідно до своїх здібностей та своїх можливостей, тобто відповідно доходу, яким вони користуються під заступництвом та захистом держави [1].

Принцип збалансованості є основою втілення механізмів публічного адміністрування місцевих податків, які кореспондуються з механізмами фінансового права, забезпечуючи баланс видатків місцевого бюджету на суспільні блага громади та акумулювання ресурсів від місцевих податкових надходжень.

Такий принцип, можна пов'язати з вираженням поняття «податок» у працях І. Янжула, який зазначав, що саме задоволення необхідних суспільних потреб, є витрачанням в якому полягає ціль і лежить юридичне виправдання самих податків. Адже, якщо збір з громадян задовольняв би вимоги щодо законності, легальності, обов'язковості, але кошти врешті-решт витрачалися

даремно, наприклад, на особисті потреби правителів, то податок, як явище, втратив би своє призначення і перетворився на побори [5, с. 241].

Виражається принцип збалансованості також у понятті «адміністрування», тобто в консолідації державного правового управління процесами і процедурами місцевого оподаткування, переважно із застосуванням імперативних методів (зовнішня форма проявляється в законотворчості) через виконавчі органи, уповноваженні на адміністрування податків у формі надання послуг платникам податків, та управління муніципальними фінансами з боку місцевого самоврядування за допомогою організаційних, інформаційних та соціальних заходів.

Окрім того, з цією тезою корелюються і результати емпіричних досліджень, згідно з якими 45,5 % респондентів вважають, що саме правові фактори найбільше впливають на здійснення публічного адміністрування місцевих податків в Україні, а 40,4 % опитаних вважають основним недоліком у діяльності уповноважених установ, які здійснюють публічне адміністрування місцевих податків в Україні, саме недосконале чинне законодавство (Додаток А).

Про необхідність чіткого імперативного регулювання відносин, пов'язаних із визначенням, мобілізацією та розподілом публічних доходів зазначають і О. Бандурка, О. Гетьманець, Ю. Жонокуй, О. Кашкарьова, Т. Колесник та інші [19, с. 288], але пов'язують це з надзвичайною важливістю публічних доходів для формування бюджетів та позабюджетних централізованих фондів.

Вважаємо, що з принципом збалансованості корелюється загальнонауковий принцип оподаткування встановлений А. Смітом, як принцип адміністративної зручності.

Так, А. Сміт зазначав, що податок, який зобов'язаний сплачувати кожний окремий суб'єкт, повинен бути чітко визначеним, а не довільним. Тобто строк оплати, спосіб здійснення платежу, сума платежу – все це повинно бути зрозуміло і визначено для платника податку і для будь-якого

іншого суб'єкта адже, податок може брати або утримувати з кишень народу набагато більше, ніж він приносить казначейству [1].

Тобто, нівелюватися принцип адміністративної зручності, на думку А. Сміта, може чотирма наступними шляхами:

по-перше, збирання податку може вимагати більшої кількості чиновників, платня яких може поглинати переважну частину тієї суми, що приносить податок, і вимоги яких можуть обтяжити народ додатковим податком;

по-друге, податок може ускладнювати розширення працевлаштування населення і перешкоджати людям займатися тими промислами, що можуть давати ресурси для існування і роботу переважній кількості людей. Зобов'язуючи людей платити, податок може цим зменшувати або навіть знищувати фонди, які дали б їм можливість з імовірною легкістю робити ці платежі;

по-третє, конфіскаціями та іншими покараннями, яким піддаються особи, що намагаються ухилитися від сплати податку, він може часто розоряти їх і, таким чином, знищувати ту вигоду, яку суспільство могло б отримати від додання їх капіталів. Нерозумний податок створює велику спокусу для контрабанди, а кара за контрабанду повинна підсилюватися відповідно до спокуси. Закон усупереч усім загальним принципам справедливості спочатку створює спокусу, а потім карає тих, хто піддається їй, і притому загалом він посилює покарання відповідно тій самій обставині, що, безумовно повинна була б пом'якшувати його, а саме – відповідно спокусі здійснити правопорушення;

по-четверте, піддаючи людей систематичним відвідуванням і неприємним допитам податкових інспекторів, він може спричиняти багато зайвих хвилювань, неприємностей та утисків; і хоча неприємності, суворо кажучи, не представляють собою витрат, однак, вони без сумніву, еквівалентні витратам, ціною яких кожна людина готова позбавити себе від них [1, с. 762–763].

Отже, можемо констатувати, що принцип збалансованості можливо втілити в узгоджених діях суб'єктів уповноважених на адміністрування місцевих податків та платників податків, якщо під час встановлення державою механізмів публічного адміністрування місцевих податків у законодавчих актах було дотримано принципу загального блага.

Принцип справедливості, свободи та рівності в суспільстві означає гарантування державою прав та свобод платників податків (у формі нормативно-правового регулювання та справедливого судового захисту законодавчо закріплених прав платників податків), а також рівність перед законом суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків, тобто як органів уповноважених на адміністрування місцевих податків так і, платників податків.

Так, гарантування прав і свобод платників податків може бути забезпечено шляхом чітко виписаних прав платників податків у процесі публічного адміністрування місцевих податків, з одного боку, та обмежувальних норм як щодо платників податків, так і щодо органів уповноважених на адміністрування місцевих податків.

Наприклад, І. Тарасов, до норм, обмежувальних права платників податків, відносив такі основні положення, як:

- усі податки, пільги та звільнення в оподаткуванні встановлюються лише законом;
- порядок утримання, стягнення, застосування штрафних санкцій визначаються виключно законами;
- права платників податків яких порушено органами уповноваженими на адміністрування податків повинні бути захищені у судовому порядку [46, с. 126].

До норм, обмежувальних права фіскальних органів, І. Тарасов відносив такі основні положення:

– визначення законом судової, судово-адміністративної та дисциплінарної відповідальності органів фінансового управління за порушення ними казенного інтересу та їх службових обов'язків;

– встановлення правильного співвідношення в фінансовому управлінні між державними органами, органами місцевого самоврядування та інститутами громадянського суспільства [46, с. 126].

Доречним з цього приводу також буде згадати погляди А. Ісаєва, який вважав, що принцип справедливості є одним із ключових принципів оподаткування і податкового права, відповідно, на його думку, оподаткування є всезагальним, з деякими виключеннями.

Тобто, випадки звільнення від оподаткування, з позиції А. Ісаєва, повинні бути пов'язані з вищим завданням держави – створення такого порядку, відповідно до якого найбільш повно втілюється ідея загального блага.

Тож держава тим ближче наближається до вирішення свого завдання, чим більше вона сприяє зростанню добробуту всіх її громадян, всезагальному розумовому та моральному розвитку [46, с. 34].

Тому, А. Ісаєв вважав, що необхідно вимагати звільнення від оподаткування у всіх тих випадках, коли таке оподаткування суперечить ідеї держави, а саме:

– від податків повинні бути звільнені всі юридичні особи, що мають на меті сприяти розумовому та моральному розвитку суспільства або ж зростанню добробуту малозабезпечених верств населення;

– від сплати податків повинні звільнитися фізичні особи, дохід яких ледь достатній для покриття вкрай необхідних потреб [46, с. 34–35].

Вважаємо, що принцип справедливості, свободи та рівності в суспільстві корелюється із загальнонауковим принципом оподаткування, що за А. Смітом охарактеризовано як принцип платоспроможності, а саме, що кожен податок повинен стягуватися в той час чи в той спосіб, коли і як



платникові податку повинно бути найзручніше сплачувати його [1, с. 762–763].

Однак Ісаєв А. розвиваючи вчення А. Сміта, характеризував принцип платоспроможності як зручність утримання податків і пов'язував його, в першу чергу з формою (сплачується в державній валюті), місцем (місце утримання податку повинно бути максимально наближене до місця проживання платника податку) і часом податкових платежів (найбільш відповідними строками сплати податків слугує той час коли господарюючий суб'єкт має у своєму розпорядженні вільні грошові кошти [46, с. 34–35].

Принцип добросовісності полягає в неухильному виконанні своїх податкових зобов'язань платниками податків, що тісно пов'язано принципом розумності, тобто виваженого підходу до встановлення органами місцевого самоврядування місцевих податків (прогресивні чи пропорційні, прямі чи непрямі податки) суб'єктів та об'єктів оподаткування, а також ставок податку і правил застосування пільг в місцевому оподаткуванні.

Дотримання принципу добросовісності та розумності є важливим з огляду на те, що оподаткування місцевими податками не може бути ідентичним у всіх територіальних одиницях, з огляду на їх прогресивний чи регресивний економічний розвиток.

Так, з цього приводу є достатньо цінними дослідження та погляди М. Тургенева, який констатував, що кількість податків, рівність податків (ставка податку, перекладання податку на кінцевого споживача через податки на споживання) не можуть бути однаковими в часи розквіту, статичного стану і занепаду тієї чи іншої держави [4, с. 255].

Так, в часи розквіту держави, зазначав М. Тургенєв, всі податки, на які б із джерел доходу вони не накладалися, в кінцевому результаті перетворюються в податки на споживання і розподіляються між всіма громадянами держави таким чином, що кожен з них платить податки відповідно до своїх витрат на споживання. Тож, з цієї причини, вважав М. Тургенєв, податки всіх видів не стають непомірним тягарем для платників

податків і держава може збільшувати податкове навантаження без загрози добробуту її громадян, оскільки зі збільшенням багатств, у народу з'являються і нові ресурси та способи сплатити податки, що зростають, але таке перекидання та збільшення податків є неможливим для держави при статичному її стані, а тим більше в часи занепаду [4, с. 259].

Тургенєв М. впевнено заявляв, що без дослідження стану держави та не визначивши по цьому стану взаємозв'язків тих суб'єктів, котрі будуть прямо чи опосередковано підпадати обкладанню тим чи іншим податком, неможливо прогнозувати рівність обкладання податком, та від встановлення податку, без проведення такого дослідження, може потерпати саме уряд держави, через економічну неефективність податку [4, с. 238].

На нашу думку, принцип добросовісності та розумності корелюється із загальнонауковим принципом визначальної бази А. Сміта, згідно з яким кожен податок повинен бути так розробленим, щоб він брав і утримував із карману народу якомога менше того, що він приносить казначейству держави та означає, що податки повинні мати не хаотичний характер, а формуватися згідно з певною соціально-економічною доктриною [1, с. 762–763].

Принцип синергії права, закону та підзаконних нормативно-правових актів означає, що в законодавчо визначених принципах ефективного публічного адміністрування місцевих податків повинні бути закладені, хоча б імпліцитно (як приховані аспекти значення), принципи публічного права, в якому позитивне право покликане гарантувати та захищати природне право кожного члена суспільства, задля сумарного ефекту у вигляді зменшення вартості адміністрування місцевих податків та прогресивного розвитку держави завдяки фінансовій самодостатності її регіонів.

Відповідно до проведеного розкриття сутності принципів, як базової основи формування категорії «публічне адміністрування місцевих податків», можемо дійти висновку, що визначені нами принципи, які походять від публічного права, (принципи загального блага; збалансованості; справедливості, свободи та рівності в суспільстві; добросовісності та

розумності; синергії права, закону та підзаконних нормативно-правових актів), функціонують у їх взаємодії та мають комплексний характер і обумовлюють один одного, а також можуть забезпечити усунення прогалин при взаємодії підгалузей фінансового права – податкового та бюджетного права в процесі фінансової децентралізації.

Для виокремлення принципів публічного адміністрування місцевих податків, якими керуються у штаті Невада, США та подальшого порівняння цих принципів із принципами публічного адміністрування місцевих податків, якими керуються в Україні, розглянемо наукові погляди американських науковців та дослідників у сфері оподаткування.

Американські вчені у своїх дослідженнях також спираються на загальнонаукові принципи оподаткування виведенні А. Смітом, але інтерпретація при розкритті деяких принципів є дещо відмінною від інтерпретації українських вчених.

Як зазначають Масгрейв Річард та Масгрейв Пеггі (Musgrave Richard, Musgrave Peggy) податкова система США, як і будь-якої іншої країни, розвинулася у відповідь на багато економічних, політичних та соціальних викликів. Вона не була побудована майстром-архітектором, відповідно до оптимальних вимог до вдалої податкової структури. Однак уявлення про те, що являє собою вдалу систему оподаткування, мали свій вплив. Вони також зазначають, що видатні вчені, починаючи з А. Сміта визначали, що система оподаткування повинна відповідати певним критеріям.

Серед таких критеріїв, вони виокремлюють важливість таких, як:

- прибутковість повинна бути адекватною;
- розподіл податкового навантаження має бути справедливим;
- податки слід вибирати таким чином, щоб мінімізувати втручання у прийняття економічних рішень в ефективних ринкових відносинах;
- податкова система повинна забезпечувати справедливе адміністрування, і процес адміністрування має бути зрозумілим платникові податків;

– витрати на адміністрування та дотримання правил оподаткування повинні бути настільки низькими, наскільки це сумісно з іншими цілями [106, с. 216].

Масгрейв Річард та Масгрейв Пегі (Musgrave Richard, Musgrave Peggy) вважають, що ці та інші вимоги можуть бути використані як критерії для оцінки якості структури податків. Різні цілі оподаткування не обов'язково узгоджуються і де вони конфліктують, між ними потрібно знаходити компроміси. Адже, хороша податкова система має бути розроблена так, щоб відповідати вимогам справедливості у розподілі податкового навантаження, ефективності використання ресурсів, цілям макрополітики та простоти адміністрування [106, с. 216].

Наприклад, принцип вигоди Масгрейв Річард та Масгрейв Пегі (Musgrave Richard, Musgrave Peggy) розкривають не лише через податкову політику, а й через політику видаткових витрат, що передбачає одночасне вирішення як аспектів доходів, так і витрат.

Вони вважають, що люди, або їхня більшість, не були б готові підтримувати фіскальну програму, якби, зрештою, вони не мали зворотної користі від держави, тож шляхом пов'язування конкретного податку з конкретними рішеннями щодо витрат можна досягти більш раціонального процесу прийняття рішень [106, с. 220].

Хоча на противагу погляду науковців, фіскальні експерти стверджують, що цільове призначення коштів, що надходять від того чи іншого податку є неефективною процедурою для складання бюджету, оскільки воно позбавляє гнучкості в управлінні видатками і не допускає належного розподілу загального доходу між конкуруючими видами видатків [106, с. 222].

Джон Стюарт Мілль (John Stuart Mill) із приводу принципу вигоди висловлює свій погляд, що додержання чи нехтування цим принципом, в результаті виражається категорією рівності чи нерівності оподаткування. На його думку, рівність оподаткування полягає в зрівнянні внесків у формі

податків, тобто уряд повинен розподілити внесок кожної людини у витрати так, щоб вона не відчувала незручностей від своєї частки платежу стосовно до вкладу іншої особи [114, с. 622].

Принцип платоспроможності, за позицією Р. Масгрейв та П. Масгрейв (Musgrave R., Musgrave P.), вимагає розподілу податкового навантаження відповідно до економічних можливостей платника податків та відповідати горизонтальній та вертикальній рівності [106, с. 232].

Але більшість американських науковців, визнаючи, що фактична податкова політика значною мірою визначається незалежно від видаткової частини, приходять висновку, що для забезпечення належного управління публічними фінансами необхідно слідувати критеріям справедливості.

Платоспроможність зазвичай вимірюється доходом [115]. Але Р. Масгрейв та П. Масгрейв (Musgrave R., Musgrave P.) вважають, що впровадження справедливого оподаткування відповідно до принципу платоспроможності вимагає визначення конкретного індексу, за яким слід оцінювати платоспроможність [106, с. 232].

Щодо принципу адміністративної зручності Д. С. Мілль (J. St. Mill) висловлюється, що у публічному адмініструванні податків незначна невизначеність є таким же злом як і невизначеність непомірна [114, с. 620].

Проявом принципу адміністративної зручності при публічному адмініструванні місцевих податків в США є самостійні системи місцевих податків, що вводяться субнаціональними юрисдикціями (штатами), кожна з яких забезпечує бажані суспільні блага у відповідній територіальній одиниці, фінансується за рахунок податків та зумовлена мобільністю платників податків [107, с. 36].

Такі науковці як Зуброу, Декер та Планк (R.A. Zubrow, R.L. Decker, E.H. Plank) аналізуючи принципи публічного адміністрування місцевих податків в штаті Невада, також, беручи за основу загальнонаукові принципи оподаткування А. Сміта, зазначають, що принципи оподаткування по-різному називалися, як стандарти, ідеї, критерії, канони чи максими. Але, як

принципи керівництва соціальною політикою, вони в кінцевому підсумку спираються на суб'єктивні оціночні судження. Саме в цьому відношенні вони помітно відрізняються від принципів, розроблених у природних науках, які нібито мають об'єктивний і не нормативний характер та висловлюють позицію, що перша максима А. Сміта встановлює принцип платоспроможності, як тест на справедливість податків, решта три фактично є здоровими правилами податкового адміністрування [116, с. 150].

Незважаючи на важливість принципу справедливості, на думку Зуброу, Декера та Планка (R.A. Zubrow, R.L. Decker, E.H. Plank), також слід враховувати інші основні критерії оподаткування – такі як достатність доходів та стабільність, сприяння економічній ефективності розподілу ресурсів, при чому принцип адміністративної зручності також, повинен бути дотриманим [116, с. 151].

Принципи публічного адміністрування місцевих податків в імпліцитній та експліцитній формі визначено в Конституції штату Невада та у Статуті штату Невада.

Зокрема, Конституцією штату Невада проголошується принцип справедливості, законності та рівності оподаткування, який свідчить про те, що лише законодавчим органом встановлюються податки та ставки оподаткування, а також правила, що забезпечують справедливу оцінку майна для оподаткування, з дотриманням вимоги щодо рівності ставок [70].

Незважаючи на децентралізоване фінансування у штаті Невада, американські науковці вважають, що базові принципи оподаткування у штаті мають певні особливості, з позиції політики штату, такі як переважна роль федерального оподаткування, правові та технічні проблеми штатів через обмежену юрисдикцію та конституційні вимоги. Першочергове становище федерального уряду практично на всіх етапах управління фінансуванням є аксіоматичним, тому при проведенні податкової політики у штаті Невада акцент робиться на певні податки з продажу чи акцизи [116, с. 162].

Аналізуючи норми Статуту штату Невада, що стосуються публічного адміністрування місцевих податків можемо констатувати, що в них втілюються в експліцитній формі принципи адміністративної зручності, вигоди та платоспроможності.

Так, приймаючи нормативні акти, формуючи політику примусового стягнення податків та політику аудиту платників податків стосовно усіх податків і зборів, за адміністрування яких відповідає Департамент, Податкова комісія штату Невада застосовує такі принципи публічного адміністрування місцевих податків, а саме: доступність; спрощення механізмів адміністрування; стабільність; недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; соціальна справедливість.

Принцип доступності виражається в тому, що форми, інструкції та правила, що регулюють обчислення суми податку, повинні бути короткими та легко зрозумілими [86].

Спрощення механізмів адміністрування передбачає, що у випадках, коли інший орган влади, такий як федеральний уряд США або місцевий уряд, також обкладає податком те саме майно або дохід, механізм збору податку, накладеного штатом, повинен бути майже сумісним із механізмом збору іншого податку (федерального чи податку міста чи округу), наскільки це можливо [86].

Принцип стабільності свідчить про те, що у разі, якщо зміни не передбачені Статутом або для збереження сумісності з податком, накладеним іншим органом (наприклад, федеральним урядом), форми, інструкції та правила повинні залишатися незмінними з року в рік, щоб зробити відповідальність платника податків якомога передбачуванішою, наскільки це можливо [86].

Положення Статуту Невада про те, що стягнення належних податків повинно здійснюватися справедливим чином, щоб кожен платник податків сплатив повну суму, встановлену законом закріплює принцип недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації [86].

Принцип соціальної справедливості виражається в положеннях Статуту штату Невада, що регламентують звільнення від оподаткування або застосування пільг при вирахуванні, утриманні та сплаті того чи іншого податку, якщо це дозволено законодавством.

Так, нормами Статуту визначено, що звільнення від оподаткування або застосування пільг повинні надаватися:

- справедливо серед прав платників податків такого податку;
- настільки ощадливо, наскільки це узгоджується із намірами законодавства, зберігати найширшу можливу базу для податку, на яку він впливає;
- ревізії та інші процедури примусового виконання у сфері оподаткування повинні застосовуватися настільки рівномірно, наскільки це можливо, не тільки серед осіб, які підлягають оподаткуванню певним податком, але й серед різних видів податків та повинні враховуватися зважування показників невідповідності [86].

Отже, аналізуючи різні погляди американських науковців і дослідників у сфері оподаткування, зокрема і оподаткування у штаті Невада та нормативно-правові акти, що регулюють процеси публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, стає очевидним те, що базуючись на тих же загальнонаукових принципах оподаткування, що і вітчизняні вчені, американські дослідники мають дещо інше уявлення та інші критерії оцінки щодо принципів справедливості та рівності.

Так, за американського підходу ці принципи лежать більше в площині загального права та права справедливості (в розумінні англо-американської системи права) та соціальної політики, але звісно не виключно, право статутне теж містить ці принципи публічного адміністрування місцевих податків в експліцитній формі, виражені в таких нормативно-правових актах штату Невада, як Конституція та Статут штату Невада, аналогічно як і принципи публічного права та податкового права в Конституції та Податковому кодексі України.



Вважаємо, що в реаліях України принципи оподаткування набули більшого вираження в експліцитній формі, ніж в штаті Невада, але зважаючи на процеси фінансової децентралізації, при встановленні та застосуванні механізмів публічного адміністрування місцевих податків в Україні, необхідно взяти до уваги такі принципи публічного адміністрування місцевих податків в штаті Невада, як принцип доступності, саме в інтерпретації – що форми, інструкції та правила, що регулюють обчислення суми податку, повинні бути короткими та легко зрозумілими [86], а також принцип спрощення механізмів адміністрування та мінімізації втручання у прийняття економічних рішень в ефективних ринкових відносинах.

### **2.3. Механізми публічного адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США)**

Публічне адміністрування місцевих податків як явище, що змінюється, розвивається та включає в себе як управління процесами і процедурами у сфері оподаткування, так і дії управляючих суб'єктів і суб'єктів якими ієрархічно управляють вищі ланки, за допомогою методів і засобів, притаманних публічному праву, у формі правових норм, рішень виконавчо-владних приписів, та актів рекомендаційного характеру, на нашу думку, має ознаки системи, що характеризується множиною елементів, зв'язками між ними, цілісним характером фінансово-правових відносин як процесу та підсистеми системи публічного адміністрування податків в Україні.

Український науковець Р. Волощук досліджуючи систему адміністрування податків в Україні, робить висновок, що адміністрування податків являє собою систему, яка містить сукупність чітко структурованих за призначенням і функціями елементів та зв'язків між ними, спрямованих на досягнення загальної мети – забезпечення своєчасних надходжень до державної скарбниці у обсягах, достатніх для фінансування суспільно необхідних видатків [27, с. 8].

Відтак, дослідниця Н. Пришва зазначає, що відносини, які виникають з приводу справляння обов'язкових платежів, зокрема місцевих податків є фінансово-правовими. Правова норма враховуючи конкретні суспільні потреби формулює модель фінансових відносин, що як реальні відносини існують тільки в юридичній формі, а норми податкового права як інституту фінансового права регулюють суспільні відносини, що складаються з приводу встановлення, введення, сплати податків, інших платежів податкового характеру та застосування до платників механізму примусу. Податкове право, як інститут об'єднує в собі і інститут місцевих податків та зборів, і інститут податкової відповідальності, а також інститут податкового процесу [117, с. 16].

Серед науковців, що досліджують питання у сфері оподаткування відсутня одностайна позиція як щодо поняття механізмів адміністрування податків, так і до їх виокремлення, стосовно публічного адміністрування місцевих податків.

Більшість вчених зосереджують свою увагу саме на механізмі податку, тобто на процесі його встановлення законодавчим органом, визначенні його елементів та введенні в дію, незалежно від поділу податків за правовою ознакою (загальнодержавні, місцеві). Погляди інших зводяться до узагальнення під категорією «податковий механізм» процесів нарахування, сплати податків, складання і представлення податкової звітності, податкового контролю.

Так, Т. Єфименко та А. Мярковський дають визначення правовому механізму податку, під чим розуміють систему правових засобів, за допомогою яких здійснюється упорядкованість суспільних відносин відповідно до цілей і завдань податкового законодавства [118, с. 287].

З приводу механізмів оподаткування дискусії ведуться достатньо тривалий час. Ще А. Ісаєв визначав, що механізм управління податками може бути зведено до трьох моментів: встановлення податків, їх стягнення та контроль і відповідальність платників податків.

До механізму встановлення податків А. Ісаєв відносив визначення законом суб'єктів оподаткування, об'єктів оподаткування, ставок податку, прийомів визначення зобов'язань платника податків [46, с. 608].

На наше переконання до механізму публічного адміністрування місцевих податків також необхідно відносити і відповідальність посадових осіб уповноважених на адміністрування податків, як суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків.

Механізм стягнення податків А. Ісаєв виділяв у трьох формах:

- система відкупів (відповідно до яких група капіталістів сплачувала до казни певну суму до казни і за це отримувала право стягнення податей);
- стягнення через державних службовців, яке він вважав доцільним для непрямих податків (акцизів, митних платежів), оскільки державні службовці не знаходяться в тісному зв'язку з общинами;
- стягнення податків общинами А. Ісаєв вважав найбільш придатним для стягнення прямих податків, бо управління податками общинами дозволяє фінансовому управлінню бути у тісному зв'язку з платниками податків, і оскільки вони є також мешканцями цієї общини, то їм відомий стан окремих господарств, відтак вони здатні правильно судити про платоспроможність платників податків [46, с. 608].

Інший дослідник цього напрямку М. Кучерявенко визначає категорію податок як цільний механізм, що характеризується правовим регулюванням обов'язкових податкових платежів та особливостями компетенції органів державної влади щодо встановлення, зміни і скасування, та чіткого закріплення всіх елементів податку. Основні елементи, на його думку, визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, що формують основне уявлення про зміст податкового механізму [119, с. 39].

Натомість, В. Дем'янишин вважає, що податковий механізм, є важливою складовою господарського, фінансового та бюджетного механізму, тож доцільно його розглядати у широкому і вузькому значенні. Характеризуючи податковий механізм у широкому значенні, він пропонує

розуміти його, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких держава, використовуючи податки, впливає на розвиток економіки, соціальної сфери, регулює пропорції розподілу і перерозподілу ВВП. Податковий механізм у вузькому значенні В. Дем'янишин розуміє, як забезпечення функціонування податкової системи за допомогою складових цього механізму [120].

На думку В. Дем'янишина податковий механізм охоплює процес нарахування, сплати податку, складання і представлення податкової звітності, податкового контролю. Із правового погляду він полягає у виникненні, зміні та припиненні податкового зобов'язання та тісно пов'язаний з податковим менеджментом і податковим адмініструванням.

Податкове прогнозування, податкове планування, податкове оперативне управління, податковий контроль, податкове регулювання В. Дем'янишин відносить до методів, що застосовуються податковим механізмом [120].

Така позиція знаходить своїх прихильників у наукових колах, серед яких і І. Ясько, який визначає податковий механізм як сукупність форм, які закріплені положеннями податкового права, а також різних методів, інструментів державного податкового планування і податкового контролю, реалізація яких відбувається в рамках прийнятої концепції, стратегії і тактики державної податкової політики [13, с. 69].

Відтак, Р. Волощук під механізмом адміністрування податків розуміє сукупність заданих цілей, виконуваних функцій, принципів та використовуваних методів, які, взаємодіючи, сприяють забезпеченню ефективного функціонування системи адміністрування податків [27, с. 9].

Дослідник А. Нікітішин визначаючи основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання зазначає, що у вузькому значенні, механізм податкового регулювання можливо представити як сукупність визначеної ПКУ кількості інструментів, і в рамках загального механізму податкового регулювання виокремлює окремі механізми та класифікує їх, залежно від масштабу регульовального впливу, а саме:

– на системні механізми податкового регулювання (структура чинної системи оподаткування; загальний рівень оподаткування; спрощена система оподаткування, обліку та звітності; чотири групи платників єдиного податку);

– на комплексні механізми податкового регулювання (спеціальні режими оподаткування; діяльність у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства; діяльність щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату; оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції);

– на локальні механізми податкового регулювання (визначення складу платників; податкові пільги; обчислення суми податку чи збору; визначення об'єкту та бази оподаткування; встановлення розміру ставки податку) [121].

Позицію А. Нікітішина стосовно того, що до системних механізмів податкового регулювання, які вбудовані у вітчизняну систему оподаткування, відноситься структура системи оподаткування: співвідношення загальнодержавних та місцевих податків і зборів, прямих та непрямих податків, на майно і капітал, з юридичних та фізичних осіб тощо [121], можливо вважати деяким відображенням сутності механізмів публічного адміністрування місцевих податків, як цілісного явища в підгалузі фінансового права, права податкового, але вважаємо, що механізми публічного адміністрування місцевих податків включають в себе й механізми фінансового права, а також тісно пов'язанні з механізмами держави, адже оподаткування та фінансовий контроль відносяться до внутрішніх функцій держави [96, с. 66].

Отже, можемо констатувати, що питання щодо механізму адміністрування податків в Україні залишається й надалі дискусійним, бо склалося багато трактувань поняття механізму у сфері оподаткування, хоча вони і мають дещо спільні ознаки, а питання щодо механізмів публічного адміністрування місцевих податків глибоко не досліджувалося взагалі.

Результати анкетування, також свідчать про те, що суб'єкти публічного адміністрування місцевих податків (48,8 % респондентів) оцінюють діяльність уповноважених органів щодо здійснення публічного адміністрування місцевих податків незадовільно (Додаток А), що є підтвердженням необхідності більш глибокого дослідження механізмів публічного адміністрування місцевих податків.

Із метою більш ґрунтовного дослідження механізмів публічного адміністрування місцевих податків, необхідно з'ясувати генезу та сутність категорії «механізм» у праві, а також таких понять як «механізм держави», «механізм публічного адміністрування», «механізм правового регулювання» «механізм фінансового права».

У словнику іншомовних слів зазначається, що детермінанта «механізм» має грецьке походження (від грец. μηχανή – знаряддя, пристрій): а) пристрій (сукупність ланок або деталей), що передає чи перетворює рух; б) сукупність проміжних станів або процесів будь-яких явищ [122, с. 498].

Серед визначень у тлумачних словниках сучасної української мови теж існують різні інтерпретації категорії «механізм»:

- внутрішня будова, система чого-небудь;
- пристрій, що передає або перетворює рух, те саме, що машина;
- сукупність станів і процесів, з яких складається певне фізичне, хімічне та інше явище;
- механізм захисту: послідовність дій окремих елементів, засобів для забезпечення захисту пристрою, обладнання [123, с. 665].

Вважаємо, необхідним також звернути увагу на похідний від детермінанти «механізм» термін «механіцизм», що згідно зі словником іншомовних слів, означає абсолютизація законів механіки, спроба пояснити за їх допомогою всі явища природи й суспільства, звести весь розвиток до механічних форм руху. У XVI–XVIII століттях механістичний матеріалізм, який боровся з ідеалізмом і релігією, був прогресивним напрямом у науці й філософії [122, с. 498].

Так, виходячи з цього тлумачення терміна «механіцизм», можемо припустити, що детермінанта «механіцизм» почала застосовуватися у праві, саме задля пояснення правових явищ у суспільстві за допомогою законів механіки.

Отже, під категорією «механіцизм» можливо розуміти певний матеріальний об'єкт чи послідовну дію певних суб'єктів або ж консолідовану взаємодію об'єкта із суб'єктами, що зумовлюють роботу окремих елементів системи, як цілісного організму, мета якого дати очікуваний результат.

Із теорії держави та права нам відомо, що під механізмом держави розуміють систему державних органів, установ, підприємств, організацій, оснований на єдності принципів організації і діяльності їх як цілісного організму [124, с. 89].

Як механіцизм публічного адміністрування визначають систему, яка забезпечує практичну реалізацію публічного адміністрування та досягнення визначених цілей, яка має свою структуру, методи, важелі, інструменти впливу на об'єкт управління із відповідним правовим та інформаційним забезпеченням. Механізми публічного адміністрування становлять практичні заходи або стимули, за допомогою яких публічні органи впливають на суспільство та бізнес-структури, органи влади та будь-яку соціальну структуру з метою досягнення поставлених цілей [34, с. 57].

Ще один дослідник Алексєєв С. зазначав, що поняття механіцизм правового регулювання є похідним від поняття правового регулювання, що і визначає місце і значення поняття механіцизму правового регулювання в теорії права. Тож, ці два поняття в рамках правничих наук є методологічною категорією, яка забезпечує чітке філософськи орієнтоване бачення правових явищ.

Відтак, С. Алексєєв вважає, і ми підтримуємо його позицію, що поняття механіцизму правового регулювання дозволяє не тільки зібрати разом явища правової дійсності (норми, правовідносини, юридичні акти та ін.), які беруть участь у правовому впливі, і окреслити їх як цілісність (це досягається

і за допомогою поняття «правова система»), але і представити механізми правового регулювання такими, які працюють і діють системно, що буде характеризувати результативність цього процесу. Також ця категорія дає можливість висвітлити в зв'язку з цим специфічні функції, які виконують ті чи інші юридичні явища у правовій системі та показати їх зв'язок між собою і взаємодію [125].

Науковець Т. Тарханович аналізуючи механізм права, механізм правового регулювання та механізм реалізації права зосереджує увагу на поглядах С. Бобровника, Н. Оніщенко, В. Сирих, В. Шабаліна, Р. Ромашова, М. Гнатюка та інших підкреслює, що категорії механізм правового регулювання, механізм реалізації права, механізм дії права не мають єдиного розуміння свого змісту, однак, ґрунтується та тому, що – це сукупність правового інструментарію, який обумовлює дію цих механізмів; це системний комплекс юридичних засобів, що мають структурну єдність та логічну послідовність; це сукупність засобів, які виконують специфічні завдання та функції, здійснюють вплив на свідомість та поведінку суб'єктів; дані механізми різняться за своєю природою та функціональним призначенням, але вони спрямовані на досягнення конкретних цілей [126].

Натомість, Дрозд С. зосереджуючись серед іншого на механізмі правового регулювання, приходить висновку, що в адміністративно-правовій доктрині виділяють інструментальний, діяльнісний, системний підходи.

Прихильниками інструментального підходу є: С. Алексєєв, А. Бобилів, С. Бобровник, В. Колпаков, О. Мельник, П. Рабінович, діяльнісного – В. Дашутін, В. Сирих, О. Стрельченко, Ф. Фаткуллін, Е. Чернова тощо [127, с. 74, 76].

Під суворо інструментальним кутом зору в механізмі правового регулювання, відповідно до його стадій, С. Алексєєв виділяє три основні ланки: юридичні норми – основа правового регулювання; правові відносини, суб'єктивні права і юридичні обов'язки, що переводять правову енергію



юридичних норм на рівень конкретних суб'єктів – носіїв прав і обов'язків; акти реалізації прав і обов'язків.

У своїх наукових доробках Алексєєв С. також визначає, що у ряді випадків у механізмі правового регулювання включається і четверта ланка – акти застосування права, а також деякі додаткові елементи – індивідуальні акти, правові положення з практики застосування та ін. [125, с. 216].

Діяльнісний підхід, як відзначає Дрозд С., заснований В. Горшеньовим і основна мета цього підходу зводиться до аналізу механізму правового регулювання через призму діяльності уповноважених на те суб'єктів, яка спрямовується на забезпечення втілення приписів правових норм у реальне життя і досягнення мети правового регулювання – відповідного рівня упорядкованості певних суспільних відносин [127, с. 79].

Утім, Сирих В. підкреслює, що механізм правового регулювання слід розглядати як складну систему, що включає максимально повно всі його компоненти, а саме: правові засоби; суб'єктів, які здійснюють правове регулювання чи правову діяльність; юридично значимі результати їх діяльності. Цю позицію поділяє В. Шабалін, аналізуючи механізм правового регулювання як складну сукупність юридичних засобів, як управляючу систему, за допомогою якої здійснюється цілеспрямований правовий вплив на суспільні відносини [126].

Отже, беручи до уваги проведений аналіз, можна дійти висновку, що в основу механізму публічного адміністрування місцевих податків покладено механізм правового регулювання (саме в розумінні системного підходу), а категорія «механізм публічного адміністрування місцевих податків» є похідною від поняття «публічне адміністрування місцевих податків», яке характеризує систему публічного адміністрування місцевих податків, та включає в себе такі елементи, як:

- місцевий податок як правова категорія;
- суб'єкти публічного адміністрування місцевих податків (держава, органи місцевого самоврядування, платники місцевих податків);

– норми фінансового та адміністративного права, що закріплюють права та обов'язки суб'єктів, які беруть участь у процесі публічного адміністрування місцевих податків;

– інститут податкового права що регулює фінансово-правові відносини суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків;

– акти реалізації прав та обов'язків учасників взаємодії, що виражаються у втіленні приписів норм фінансового права у процесі діяльності суб'єктів щодо здійснення адміністрування місцевих податків.

Системний підхід до розуміння механізму публічного адміністрування місцевих податків, що по суті є право в дії, поєднує в собі як інструментальний, так і діяльнісний підхід до механізму правового регулювання. Інструментальний підхід, дає можливість висвітлити внутрішні та зовнішні взаємозв'язки елементів в системі публічного адміністрування місцевих податків, а діяльнісний зумовлює ефективну роботу цієї системи, як цілісного організму, який покликаний забезпечувати фінансову самодостатність територіальних одиниць, при цьому зберігаючи непорушність цілісності держави.

Вважаємо за необхідне, дещо більш детально проаналізувати перший елемент системи публічного адміністрування місцевих податків, яким ми визначаємо місцевий податок як правову категорію, оскільки предметом, стосовно якого виникають взаємовідносини між суб'єктами публічного адміністрування місцевих податків (механізми взаємодії елементів), є місцеві податки, які по суті є внутрішньою детермінантою механізму публічного адміністрування місцевих податків.

Споглядаючи на результати емпіричних досліджень, тільки кожен четвертий із респондентів (25,6 %) розуміє характеристику місцевих податків (Додаток А), а сутність такого інституту податкового права, як місцевий податок в теоретичних дослідженнях розглядається поверхнево, як вид податку, який класифікується залежно від компетенції органу, що встановлює податковий платіж на відповідній території.

Наприклад, М. Волощук, Т. Карабін, М. Менджул визначають, що до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних і міських рад та рад ОТГ, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. До місцевих податків належать: податок на майно; єдиний податок. До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір [128, с. 93].

Аналогічно розглядають місцеві податки й інші вітчизняні науковці, зокрема, О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова і М. Кучерявенко.

На законодавчому рівні поняття податок, визначено у статті 6 ПКУ, як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється із платників податку відповідно до цього Кодексу [63].

Отже, в податковому праві як на категоріальному рівні, так і на рівні законодавчому, визначення поняття місцевий податок відсутнє, але зважаючи на те, що при окресленні існуючих та визначенні необхідних для використання механізмів публічного адміністрування місцевих податків, важливим є чітке розуміння елемента «місцевий податок як правова категорія» пропонуємо визначити це поняття теоретично та законодавчо:

Теоретично визначене поняття: Місцевий податок – це інститут податкового права, який має ознаки системи, та за допомогою системоутворюючих зв'язків з іншими компонентами та підсистемами є складовою частиною єдиної фінансової системи країни.

Законодавчо визначене поняття: Місцевий податок – це обов'язковий, безумовний платіж платника такого податку до місцевого бюджету з метою формування дохідної частини місцевих фондів та фінансування видатків на суспільні блага та послуги.

Розкриваючи зміст поняття «публічне адміністрування місцевих податків» та виводячи визначення цього поняття, як правової категорії, нами з'ясовано, що управління системою місцевих податків здійснюється за допомогою системи правових, організаційних, фінансових, інформаційних та соціальних заходів, що носять переважно імперативний характер, використовуючи механізми фінансового права та керуючись, окрім принципів права податкового, принципами публічного права.

Тож, до елементів механізму публічного адміністрування місцевих податків, вважаємо необхідно віднести:

- суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків (держава, органи місцевого самоврядування, платники місцевих податків);
- норми фінансового та адміністративного права, що закріплюють права та обов'язки суб'єктів, які беруть участь у процесі публічного адміністрування місцевих податків;
- інститут податкового права, що регулює фінансово-правові відносини суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків;
- акти реалізації прав та обов'язків учасників взаємодії, що виражаються у втіленні приписів норм фінансового права у процесі діяльності суб'єктів щодо здійснення адміністрування місцевих податків.

Правові зв'язки між місцевим податком, як правовою категорією та державою, як суб'єктом публічного адміністрування місцевих податків можливо охарактеризувати як фінансовий механізм держави, який через фінансове право, як організаційну форму що має зовнішній прояв у вигляді законодавчого забезпечення та нормативного забезпечення [129, с. 13], породжує правові зв'язки місцевого податку, як правової категорії з іншими суб'єктами публічного адміністрування місцевих податків (органами місцевого самоврядування та платниками податків), в яких місцевий податок, як матеріальна норма податкового права, виконує роль механізму фінансового регулювання місцевого значення, як складової фінансового механізму держави.

Для взаємозв'язків між суб'єктами публічного адміністрування місцевих податків, характерні механізми законотворчості публічного адміністрування місцевих податків, наразі, пропонуємо таке теоретичне визначення цього поняття:

Механізми законотворчості публічного адміністрування місцевих податків – це способи та методи вироблення матеріальних та процесуальних норм податкового права, дослідження кореспондування цих норм із нормами конституційного, господарського, цивільного, фінансового, адміністративного, кримінального права та у разі виявлення колізій оперативного їх усунення.

Місцевий податок, як правова категорія є також внутрішньою детермінантою правових зв'язків між нормами фінансового та адміністративного права, що закріплюють права та обов'язки суб'єктів, які беруть участь у процесі публічного адміністрування місцевих податків та інститутом податкового права, що регулює фінансово-правові відносини суб'єктів системи публічного адміністрування місцевих податків.

Такі правові взаємозв'язки характеризуються послідовністю дій окремих елементів механізму публічного адміністрування, тож пропонуємо таке визначення цієї категорії механізмів, як:

процесуальні механізми публічного адміністрування місцевих податків – це механізми правового регулювання в системі місцевих податків з чіткою регламентацією повноважень суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків.

Правові зв'язки інституту податкового права, що регулює фінансово-правові відносини суб'єктів системи публічного адміністрування місцевих податків та актів реалізації прав та обов'язків учасників взаємодії, що виражаються у втіленні приписів норм фінансового права у процесі діяльності суб'єктів щодо здійснення адміністрування місцевих податків виражаються через дію системи надання послуг платникам місцевих податків, відповідно пропонуємо визначення наступного змісту:

Процедурні механізми публічного адміністрування місцевих податків – це механізми системи надання послуг платникам місцевих податків щодо питань обліку та звітності, обчислення, нарахування, справляння, стягнення прямих податків, контролю та нагляду у формі узагальнених та індивідуальних консультацій, а також за допомогою інформаційних технологій щодо питань обліку та звітності обчислення, нарахування, справляння, стягнення, перекладання непрямих податків, контролю.

Підсумовуючи проведений аналіз можемо констатувати, що по своїй суті механізм публічного адміністрування місцевих податків в Україні виступає в якості міжгалузевої системи правових засобів (механізм правового регулювання), яка забезпечує абстрактне управління з боку держави (державні механізми) процесами організації системи місцевих податків (механізми фінансового права) та місцевим (казуїстичним) правовим регулюванням суспільних відносин (механізм податку, процедура визначення ставки податку, процедура визначення бази оподаткування) під час реалізації прав та обов'язків суб'єктів взаємодії на рівні територіальних одиниць.

Ефективність механізму публічного адміністрування місцевих податків визначається забезпеченням необхідних видатків достатніми розмірами місцевих доходів у вигляді надходжень до фондів витрат коштів від місцевих податкових платежів та зборів.

Механізм публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, на нашу думку, можливо охарактеризувати за допомогою саме системного підходу, оскільки фактично це складна управляюча система, що включає і численну кількість правових засобів і суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків (до яких входять не лише органи місцевого самоврядування та податкові органи (Податкова комісія, Податковий департамент), а й інші органи, такі як окружні оцінювачі, казначеї, комісари, Комітет із фінансів місцевого самоврядування, Рада штату і Рада округу зі стабілізації, Рада сертифікації оцінювачів).

В американських наукових джерелах механізм публічного адміністрування місцевих податків розуміється під категорією «фіскальний менеджмент», який опирається на теорію фіскального федералізму.

Такі науковці як Масгрейв Р. та Масгрейв П. (Musgrave R., Musgrave P.) обґрунтовуючи принципи фіскального федералізму прийшли до висновку, що публічні послуги повинні надаватися відповідно до вподобань жителів відповідного регіону, і члени кожного регіону або юрисдикції повинні платити за послуги, які передбачає ця юрисдикція [106, с. 446].

Іноземний дослідник Уоллес Е. Оутс (Wallace E. Oates) зазначає, що фіскальний федералізм базується на суспільних благах, що складаються з публічних послуг, які формуються відповідно до місцевих потреб та споживаються мешканцями географічно обмеженої юрисдикції, а відтак, мають переваги перед централізованим наданням таких послуг, зокрема і в їх вартості. Адже органи місцевого самоврядування знаходяться ближче до своїх виборчих округів і, ймовірно, мають більш прямий доступ до інформації щодо місцевих вподобань і потреб, які стосуються надання публічних послуг на місцевому рівні [130].

Натомість, Томас Макінтайр Кулі (Thomas McIntyre Cooley) відносив питання оподаткування до сфери інтересів на рівні місцевого самоврядування і вважав, що кошти зібрані від податкових надходжень в одному регіоні не можуть бути використані у зовсім іншому регіоні [131].

Інформація про механізм фіскального менеджменту у штаті Невада оприлюднена на сайті фінансового управління губернатора штату Невада, дає можливість стверджувати про тісний взаємозв'язок суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків (законодавчого органу, податкового департаменту та фінансового управління).

Між законодавчими сесіями Бюджетний відділ відстежує доходи та видатки агентств, щоб забезпечити збалансованість державного бюджету. Бюджетний відділ надає допомогу працівникам відділу/підрозділу у забезпеченні їх бюджетів відповідно до федеральних та державних

нормативних актів та у межах повноважень щодо бюджетних витрат. Бюджетний відділ також надає вказівки та схвалення щодо подання запиту на зміну законодавчо затверджених бюджетів у процесі робочої програми [132].

Після того, як законодавчий процес затвердження бюджетів завершено, Бюджетний відділ несе відповідальність за забезпечення надійного фінансового управління установами штату протягом дворічного періоду. Конституція Невади вимагає, щоб штат мав збалансований бюджет, а це означає, що він не може дефіцитувати витрати. Як тільки стає очевидним, що бюджет Невади стає незбалансованим, наприклад, коли доходи не відповідають прогнозам, вносяться корективи, щоб штат працював у плюсі. Відділ регулярно надає інформацію губернаторові та законодавчому органу щодо стану бюджету та діяльності органів виконавчої влади [132].

Механізми публічного адміністрування місцевих податків чітко регламентовано у Статуті штату Невада.

У штаті Невада Податковий Департамент депонує кошти на рахунку казначейства штату, але ця дохідна частина бюджету, з моменту надходження коштів до казначейства, має бути розподілена контролером, за даними Департаменту, між фондами та фактично може використовуватися лише за цільовим призначенням, тих чи інших фондів.

Процесуальні та процедурні правові зв'язки кожного місцевого податку у штаті Невада з фондом витрат є діаметрально протилежними, наявним у реаліях України [86].

Так, деякі механізми публічного адміністрування місцевих податків передбачають внесення коштів від податкових надходжень повністю чи часткового до загального фонду, а деякі передбачають внесення коштів до фондів за цільовим призначенням.

Наприклад, Статутом штату Невада визначається відсоток комісійної винагороди окружного оцінщика чи казначейства від загальної суми, що надійшла від фізичних осіб із податку на нерухомість [133].



До фонду для підтримки громадських шкіл – перераховується 0,75 % за 100 доларів оціночної вартості з податку на майно сільськогосподарського призначення і відкритий простір [134].

Повне внесення коштів від податкових надходжень до загального фонду штату (State General Fund) здійснюється, наприклад, за податком з продажів (Sales tax) та податком на користування (Use tax), (NRS 372,780) [135].

За податком на патент гірничо-рудної промисловості і доходи від корисних копалин розподіл здійснюється у такий спосіб: окружний казначей (county treasurer) розподіляє на користь кожного місцевого уряду (Local Government) суму коштів, що надійшли до округів від податків, штрафів і відсотків від добувної діяльності в окрузі відповідно до NRS 362.170 [136] та з цієї суми вираховує 5 % комісії, з яких 3 % повинні бути депоновані в загальний фонд округу і 2 % на окремий рахунок на придбання та поліпшення технологій в офісі окружного оцінювача створеного відповідно до NRS 250.085 [137].

Усі надходження від бізнес податку: фінансові інститути та гірничодобувна промисловість (Business Tax: Institutions and Mining) та бізнес податку (Business Tax), комерційного податку (Commerce Tax) (NRS 363A.070 та NRS 363B.060) [138], ліцензійних податків (License Taxes) (NRS 364,060) [139] перераховуються до загального фонду штату.

Завдяки особливостям публічного адмініструванню місцевих податків штат Невада, США є інвестиційно привабливим штатом для бізнесу. Наприклад, штат Невада, США не стягує податок на прибуток підприємств із загальних бізнес-корпорацій.

Але у штаті існує модифікований податок на підприємницьку діяльність (податок на заробітну плату): акцизний податок накладається на роботодавців у сфері банківської справи на основі заробітної плати, виплаченої їхнім працівникам. Банк як роботодавець, повинен сплачувати 2 % акцизного податку з валової заробітної плати за мінусом витрат на

охорону здоров'я. Також акцизним податком обкладаються інші, ніж банки, роботодавці але за ставкою 0,63 % від заробітної плати за мінусом витрат на охорону здоров'я.

Кошти зібрані від податку на паливо для транспортних засобів, окрім авіаційного палива спрямовуються до фонду автомобільних доріг у штаті Невада; сума коштів зібрана, як частина податку у розмірі 5 центів за галон повинна використовуватися виключно на будівництво, технічне обслуговування та відновлювальні роботи доріг (NRS 365.540) [140]. Усі кошти зібрані департаментом за податком на спеціальне паливо (Tax on Special Fuel) здаються на зберігання до казначейства штату у фонд автотранспортних засобів (Motor Vehicle Fund), частина коштів витрачається на управління департаменту транспортних засобів, а частина виключно для будівництва і обслуговування громадських шосе і не можуть бути використані для придбання обладнання, пов'язаного з ним (NRS 366.700) [141].

Також у штаті Невада, США існують механізми публічного адміністрування, коли всі кошти від податку депонуються до загального фонду штату (State General Fund), але визначений розмір грошових коштів до вказаного строку повинен бути внесений до іншого фонду.

Наприклад, кошти від податку на розваги (Tax on Live Entertainment) депонуються до загального фонду штату (State General Fund), але кожного року Департамент до 01 жовтня повинен внести \$ 150 000 від отриманих за цим податком коштів до Ради мистецтв Невади (Nevada Arts Council) (NRS 368A.220) [142]; кошти від ліцензій та податків на алкогольні напої (Intoxicating Liquor: Licenses and Taxes) перераховуються до загального фонду штату (State General Fund) (NRS 369,170) [143], але кошти від ліцензій та податків на тютюн (Tobacco: Licenses and Taxes) надходять до Департаменту та Законодавчий орган (Legislature) визначає щомісяця суму, яка перераховується від цього податку до казначейства штату в депозит

департаменту, як компенсація штату за витрати зі збору податків і ліцензійних платежів (NRS 370.260) [144].

Грошові кошти зібрані Департаментом за державні послуги та штрафи (Governmental Services Tax), повинні бути здані на зберігання в казначейство штату до фонду автотранспортних засобів (Motor Vehicle Fund) (NRS 371.230) [145]; за податком на речовини, що підлягають контролю (Tax on Controlled Substances), усі кошти здаються на зберігання до казначейства штату в загальний фонд і обліковуються окремо. Ці кошти може бути витрачено тільки для грантів окружних і міських правоохоронних органів; Будь-який цивільний штраф за порушення в оподаткуванні цим податком, повинен бути вкладений в казначейство округу для цілей правоохоронних органів і проведення кримінального переслідування (NRS 372A.110) [146].

Казначейство штату депонує кошти, які надходять з Департаменту від податку на пасажирські перевезення (Taxes on Passenger carriers) у такий спосіб: перші 5000000 від загальної суми надходжень у кожен дворічний період до фонду автомагістральних доріг штату (State Highway Fund), будь-які додаткові надходження отримані в кожному фінансовому році до загального фонду штату (State General Fund) (NRS 372B.170) [147].

Департамент вносить усі податки і збори за окружними податками на паливо (County Taxes on Fuel) до фонду, що створюється як місцевий фонд та як фонд підприємства і цей фонд управляється Департаментом. Кошти фонду інвестуються. У фонді створюється резерв не більше \$ 500 000 (NRS 373.087) [148].

За місцевим (локальним) податком на підтримку школи (Local School Support Tax) здійснюється такий розподіл: усі податки, збори, штрафи та пені за цим податком сплачуються платниками податків до Департаменту. Департамент повинен внести ці платежі до казначейства штату в кредит рахунку по податках із продаж та використання загального фонду штату (NRS 374.785) [149], а 0,75 % від податкових надходжень контролер штату

щомісячно перераховує на відповідний рахунок у загальному фонді штату в якості компенсації витрат штату на збір податку.

За місцевим (локальним) податком на надзвичайне обслуговування, ремонт або поліпшення шкільних приміщень (Local Tax for Extraordinary Maintenance, Repair or Improvement of School Facilities) – усі збори, податки, відсотки та штрафи, що накладаються, та всі суми податку, що підлягають сплаті за главою Статуту, що регулює цей податок повинні бути сплачені Департаменту у формі грошових переказів. Департамент разом із казначейством штату депонує ці суми на рахунку податків із продажу та податку з використання у загальному фонді штату. Контролер штату (State Controller) щомісяця, діючи на підставі даних, наданих Департаментом, перераховує з рахунку податків з продажу та податку з використання 1,75 % від усіх надходжень на цей рахунок за попередній місяць на відповідний рахунок у загальному фонді штату як компенсацію штату за адміністрування податку (NRS 374A.030) [150]. Контролер визначає суми зібраних податків з кожного округу та за вирахуванням 1,75 % перераховує грошові кошти до міжурядового фонду та до окружного шкільного фонду.

За податками на трансфер (передачу) нерухомого майна (Taxes on Transfers of Real Property; Generation-Skipping Transfer Tax) діє наступний механізм публічного адміністрування місцевих податків: в кінці кожного кварталу окружний реєстратор (county recorder) передає контролеру штату суму, що дорівнює сумі прибутку, яка еквівалентна 10 центів з кожних \$ 500 вартості нерухомого майна для розміщення на рахунку для малозабезпеченого житла. Інші кошти, зібрані за цим податком передаються контролеру для зарахування на розподільчий рахунок місцевого самоврядування кожного округу. Округ чи місто можуть використовувати такі кошти для оплати витрат, пов'язаних із розробленням доступного житла для сімей, чий дохід не перевищує 80 відсотків від середнього доходу для сімей, які проживають у тому ж окрузі, оскільки цей відсоток визначається Департаментом житлового та міського розвитку США.

Округ або місто, яке використовує кошти у такий спосіб, повинно надавати пріоритет розвитку доступного житла для людей, які є людьми похилого віку або інвалідами (NRS 375.070) [151].

Департамент депонує всі кошти від податку на майно (майнові права) (Tax on Estates) в казначействі штату та після вирахування визначених відсотків за адміністрування цього податку, 50 % суми що лишилася перераховується до благодійного фонду Невадської системи вищої освіти, а 50 % суми до фонду вдосконалення шкіл (NRS 375A.700) [152]. Контролер штату (State Controller) щомісяця, діючи на підставі даних, наданих Департаментом, перераховує 1,75 % від усіх надходжень за податками на розвиток земель відкритого простору (Taxes for Development of Open-Space Land) за попередній місяць на відповідний рахунок у загальному фонді штату як компенсацію штату за адміністрування податку. Контролер визначає суми зібраних податків з кожного округу та за вирахуванням 1,75 % перераховує грошові кошти до міжурядового фонду в казначейство округів. Гроші, отримані від цього податку, повинні зберігатися округом або можуть перераховуватись до міського або районного округу загального благоустрою (NRS 376A.040) [153].

Відповідно до Статуту штату Невада, округи можуть встановлювати спеціальні податки для задоволення тих чи інших соціальних потреб, формуючи окремий фонд. Кошти зі спеціального фонду, можуть бути використані тільки за призначенням фонду.

Така чітка та пряма кореспонденція між надходженнями та видатками бюджету, дає можливість уряду штату більш точно здійснювати кількісний вимір податкової системи, тобто прогнозна величина видатків бюджету за тим чи іншим цільовим фондом з більшою вірогідністю відповідає плануванню бюджетних надходжень [108].

Тож, можемо стверджувати, що як в Україні, так і в штаті Невада різні механізми, які забезпечують діяльність системи публічного адміністрування місцевих податків (механізм держави, механізм правового регулювання,

механізм публічного адміністрування, механізм фінансового права, механізм податку) складають цілісне явище «механізм публічного адміністрування місцевих податків» і його необхідно досліджувати у комплексі його компонентів та елементів за допомогою системного підходу.

Відмінність полягає в тому, що в Україні механізм публічного адміністрування місцевих податків не включає чіткої та прямої кореспонденції між надходженнями та видатками бюджету, а також немає тісних правових внутрішніх зв'язків між суб'єктами системи публічного адміністрування місцевих податків, зокрема, між органами уповноваженими на адміністрування місцевих податків та органами місцевого самоврядування, що може слугувати причиною отримання менш ефективних результатів під час досягнення збалансованості місцевих бюджетів, а ще вказує на необхідність удосконалення процесуальних механізмів публічного адміністрування місцевих податків в Україні.

## **Висновки до розділу 2**

З'ясовано, що формування категорії «публічне адміністрування місцевих податків» здійснювалося від імпліцитної до експліцитної форми та є результатом, що базується на таких категоріях як «оподаткування», «податкове адміністрування», «податковий менеджмент».

Визначено сукупність головних ознак категорії «публічне адміністрування місцевих податків», зокрема: а) базовою основою формування є принципи публічного права, тобто державного управління; б) притаманність методів правового регулювання адміністративного права, переважно імперативного та механізмів фінансового права; в) здійснюється у сфері оподаткування, але обмежено місцевими (локальними) фінансовими інструментами.

Зміст категорії «публічне адміністрування місцевих податків» полягає в державній допомозі своїм громадянам у процесі сплати місцевих податків в

офіційній, загальнодоступній формі. За цих обставин особи та органи уповноважені на таку допомогу повинні бути солідарні з платниками податків, відповідальними перед державою за ефективність процесу наповнення місцевих бюджетів.

Встановлено, що на категоріальному рівні це поняття бере свій початок від детермінанти «публічне адміністрування», що є аналогом державного управління в Україні. У правовій сфері як в Україні, так і штаті Невада ця концепція спирається на принципи публічного права, яке є основою державного управління. Правове регулювання у сфері публічного адміністрування місцевих податків здійснюється із застосуванням переважно імперативного методу.

Запропоновано теоретичне визначення категорії «публічне адміністрування місцевих податків», зокрема це система правових, організаційних, фінансових, інформаційних та соціальних заходів направлених на управління системою місцевих податків, яка регулює взаємовідносини як між елементами всередині цієї системи, так і її зовнішні зв'язки із системою місцевого самоврядування та державного управління, базуючись на принципах публічного права та використовуючи механізми фінансового права за допомогою імперативних методів правового регулювання.

З'ясовано, що базуючись на тих же загальнонаукових принципах оподаткування, що і вітчизняні вчені, американські дослідники мають дещо інше уявлення та інші критерії оцінки щодо принципів справедливості та рівності хоча, в реаліях України, принципи оподаткування набули більшого вираження в експліцитній формі, ніж у штаті Невада.

Визначено, що під час встановлення та застосування механізмів публічного адміністрування місцевих податків в Україні, слід взяти до уваги такі принципи публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, як принцип доступності, саме в інтерпретації, що форми, інструкції та правила, які регулюють обчислення суми податку, повинні бути короткими

та легко зрозумілими, а також принцип спрощення механізмів адміністрування та мінімізації втручання у прийняття економічних рішень в ефективних ринкових відносинах.

Установлено, що питання механізму адміністрування податків в Україні залишається й надалі дискусійним, а питання щодо механізмів публічного адміністрування місцевих податків системно не досліджувалося взагалі.

Виокремлено систему публічного адміністрування місцевих податків та елементи механізму публічного адміністрування місцевих податків. Встановлено, що до елементів механізму публічного адміністрування місцевих податків необхідно відносити: а) суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків (державу, органи місцевого самоврядування, платники місцевих податків); б) норми фінансового та адміністративного права, що закріплюють права та обов'язки суб'єктів, які беруть участь у процесі публічного адміністрування місцевих податків; в) інститут податкового права, що регулює фінансово-правові відносини суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків; г) акти реалізації прав та обов'язків учасників взаємодії, що виражаються у втіленні приписів норм фінансового права у процесі діяльності суб'єктів щодо здійснення адміністрування місцевих податків.

Надано авторське визначення місцевого податку: а) інститут податкового права, який має ознаки системи та за допомогою системоутворюючих зв'язків з іншими компонентами та підсистемами є складовою частиною єдиної фінансової системи країни; б) обов'язковий, безумовний платіж платника такого податку до місцевого бюджету, з метою формування дохідної частини місцевих фондів та фінансування видатків на суспільні блага та послуги.

Теоретично визначено правові категорії: а) *механізми законотворчості публічного адміністрування місцевих податків* – способи та методи вироблення матеріальних та процесуальних норм податкового права,



дослідження кореспондування цих норм із нормами конституційного, господарського, цивільного, фінансового, адміністративного, кримінального права та у разі виявлення колізій оперативного їх усунення; б) *процесуальні механізми публічного адміністрування місцевих податків* – механізми правового регулювання в системі місцевих податків з чіткою регламентацією повноважень суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків; в) *процедурні механізми публічного адміністрування місцевих податків* – механізми системи надання послуг платникам місцевих податків щодо питань обліку та звітності, обчислення, нарахування, справляння, стягнення прямих податків, контролю у формі узагальнених та індивідуальних консультацій, а також за допомогою інформаційних технологій щодо питань обліку та звітності обчислення, нарахування, справляння, стягнення, перекладання непрямих податків, контролю.

Зазначено, що механізм публічного адміністрування місцевих податків в Україні виступає в якості міжгалузевої системи правових засобів (механізм правового регулювання), яка забезпечує абстрактне управління з боку держави (державні механізми) процесами організації системи місцевих податків (механізми фінансового права) та місцевим (казуїстичним) правовим регулюванням суспільних відносин (механізм податку, процедура визначення ставки податку) під час реалізації прав та обов'язків суб'єктів взаємодії на рівні територіальних одиниць.

Установлено відмінність в механізмах публічного адміністрування місцевих податків в Україні та штаті Невада, США, зокрема, щодо кореспонденції між надходженнями та видатками бюджету, а також тісних правових внутрішніх зв'язків між суб'єктами системи публічного адміністрування місцевих податків, зокрема, між органами уповноваженими на адміністрування місцевих податків та органами місцевого самоврядування.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНИ

#### **3.1. Прогнозування та перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні**

Наукове прогнозування розвитку публічного адміністрування місцевих податків є підґрунтям перспективи планомірного управління системою місцевих податків, на противагу стихійному реагуванню на непередбачувані виклики.

У рамках децентралізації держава передаючи повноваження, ресурси та фінанси громадам має надію на повноцінний місцевий розвиток.

Місцевий розвиток залежить, як від меж повноважень місцевих громад, так і від ресурсів та фінансів, отримання яких необхідно забезпечити за допомогою різних механізмів, зокрема і механізмів публічного адміністрування місцевих податків.

Європейською хартією місцевого самоврядування встановлено, що органи місцевого самоврядування мають право в рамках національної економічної політики на власні фінансові ресурси, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень. Обсяг фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування повинен відповідати повноваженням, передбаченим конституцією або законом і, принаймні, частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону [154].

Перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків, за такою ознакою, як управління системою місцевих податків, умовно можна поділити на напрями: а) централізований; б) децентралізований.

Централізований напрям публічного адміністрування місцевих податків характеризується не абстрактним державним управлінням системою місцевих податків (на рівні законодавчої гілки влади), а фактично жорсткою централізацією управління місцевими фінансами у їх дохідній частині, через центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику та усіченими повноваженнями органів місцевого самоврядування.

Децентралізований напрям наділяє владними повноваженнями у сфері публічного адміністрування місцевих податків територіальні одиниці (області, об'єднанні територіальні громади), що мають конституційні обмеження щодо належної правової процедури, рівного захисту законів у сфері оподаткування місцевими податками, а також, з боку держави, забезпечується державно-правовим примусом.

Аналізуючи норми ПКУ, що регулюють публічне адміністрування місцевих податків в Україні, можемо констатувати, що в реаліях сьогодення публічне адміністрування місцевих податків фактично є централізованим, попри декларування фінансової децентралізації.

Так, відповідно до ПКУ до повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад відноситься прийняття рішень про встановлення місцевих податків та зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків і зборів, з обов'язковим визначенням об'єкта оподаткування, платників податків і зборів, розміру ставки, податкового періоду та інших обов'язкових елементів податку [63], але визначення переліку місцевих податків та зборів, установлення яких належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, а також елементів податку, відноситься до повноважень Верховної Ради України [63].

Тож, фактично до повноважень сільських, селищних, міських рад та рад ОТГ відноситься лише встановлення ставок місцевих податків та зборів у межах ставок, визначених ПКУ, тобто і ці повноваження є обмеженими.

Окрім того, наповнення місцевих бюджетів здійснюється переважно за рахунок загальнодержавних податків (податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок). Місцеві податки в Україні, як вбачається з експертного аналізу стану виконання місцевих бюджетів 2020 року (Додаток Б, Мал. 1) [155], мають досить малу частку в дохідній частині місцевих бюджетів.

Інші повноваження сільських, селищних, міських рад та рад ОТГ зводяться до надсилання інформації до контролювального органу щодо ставок та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів у порядку та за формою, затвердженими КМУ та отримання звітів від контролювальних органів у розрізі джерел доходів: про суми нарахованих та сплачених податків та/або зборів, суми податкового боргу та надмірно сплачених до місцевих бюджетів податків та/або зборів на відповідних територія; про суми списаного безнадійного податкового боргу; суми розстрочених і відстрочених грошових зобов'язань та/або податкового боргу платників податків, які повинні бути сплачені до місцевих бюджетів на відповідних територія [63].

Також слід відзначити, що відповідно до БКУ (ст. 64) місцеві податки та збори, що сплачуються (перераховуються) згідно з ПКУ, зараховуються до загального фонду бюджетів сіл, селищ та міст [156] і використовуються, як свідчить інформація з експертного аналізу стану виконання місцевих бюджетів 2020 року, щодо видатків місцевих бюджетів переважно на оплату праці (Додаток Б, Мал. 2) [155].

Так, до завершення процесу децентралізації в Україні, вважаємо дійсно доцільним та більш ефективним саме централізований підхід у публічному адмініструванні місцевих податків. Але надалі, на думку автора, такий підхід може призвести до визнання фінансової неспроможності місцевих громад та нівелювати всю реформу децентралізації, як це вже відбувалося на початку 1930 років, коли зростала залежність місцевих бюджетів від державного бюджету та результатом податкової реформи було звуження податкових повноважень органів місцевого самоврядування [9, с. 39], що в результаті

може привести до фінансових проблем держави в цілому. Оскільки історична ретроспектива неодноразово свідчила про неспроможність центральної влади без допомоги суспільства вирішувати складні питання суспільного життя кожної окремої територіальної одиниці.

Але, перш ніж перейти до іншої форми публічного адміністрування місцевих податків (від централізованої до децентралізованої), вважаємо за необхідне запропонувати здійснити вдосконалення механізмів адміністрування місцевих податків, що можуть забезпечувати значну частину доходів місцевих бюджетів від податкових надходжень, а саме податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки та земельного податку.

Адже понад половину респондентів (55,1 %) (Додаток А) вказують на недосконалість національного законодавства щодо публічного адміністрування місцевих податків та в першому розділі дисертаційного дослідження було з'ясовано, що однією із причин недосконалості законодавства, що регулює публічне адміністрування місцевих податків є відсутність дотримання законодавцем такого фундаментального принципу оподаткування, як принцип визначальної бази.

Аналізуючи через призму фундаментальних принципів оподаткування такі місцеві податки, як податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки та земельний податок, стає очевидною необхідність удосконалення механізмів публічного адміністрування цих місцевих податків у зв'язку з недотриманням законодавцем таких загальнонаукових принципів оподаткування, як вигоди та адміністративної зручності [1, с. 762–763].

Платниками податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки згідно зі статтею 266 ПКУ є фізичні та юридичні особи, окремо нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та /або нежитлової нерухомості. Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його частка. Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його часток [56].

Також передбачені пільги зі сплати цього податку: база оподаткування об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, зокрема 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, зокрема їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, зокрема їх часток), – на 180 кв. метрів. Таке зменшення надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік) [63].

Окрім того, оскільки цей податок відноситься до місцевих податків, то сільським, селищним, міським радам та радам ОТГ, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, надано право встановлювати пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями). Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості, для фізичних осіб визначаються виходячи з їх майнового стану та рівня доходів.

Пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів нежитлової нерухомості, встановлюються залежно від майна, яке є об'єктом оподаткування [63].

Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюється за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради ОТГ, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що

не перевищує 1,5 відсотки розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року за 1 квадратний метр бази оподаткування [63].

Отже, податок на майно відмінне від земельної ділянки через призму єдиних принципів має прогресивний характер, адже відповідно до принципу *адміністративної зручності є доволі зручним для держави*, бо вільний доступ до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень дає можливість без застосування значних адміністративних ресурсів отримати інформацію про суб'єктів оподаткування, об'єкт та базу оподаткування даним податком, *але для платника податків адміністрування податку на підставі повідомлення-рішення, яке надсилається платникові податку контролювальним органом є не зовсім зручним*, адже можливість для контролювального органу не повідомити вчасно платника податків «через нестачу конвертів, марок», але фактично стверджувати що повідомлення-рішення відправлено, і що платник податку несе відповідальність за його отримання, в даний час реально існує [56].

Також зі сторони платника податку можливе ухилення від сплати податку, через умисне неотримання повідомлення-рішення контролювального органу, та ствердження, що іншої підстави, ніж вручене повідомлення-рішення, для сплати податку, у платника немає, бо строк сплати податку встановлений ПКУ – протягом 60 днів із дня вручення податкового повідомлення – рішення. Тож, на нашу думку, доцільним є вдосконалення механізму повідомлення платника податків про суму зобов'язання з оплати податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, що підлягає сплаті, наприклад, виклавши пункт 266.7.2 статті 266 ПКУ у такій редакції «Податкове/податкові повідомлення – рішення про сплату суми/сум податку, обчисленого згідно з підпунктом 266.7.1 пункту 266.7 цієї статті, та відповідні платіжні реквізити, зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, *надсилаються рекомендованим листом з*

*повідомленням про вручення за адресою місцезнаходження майна (вручаються власноручно під підпис під час звернення платника податків до контролювального органу) або надсилається смс повідомленням на номер мобільного телефону чи на адресу електронної пошти, якщо такий платник податків написав до контролювального органу заяву про надсилання податкового повідомлення-рішення смс повідомленням чи на адресу електронної пошти, які ним вказані у заяві» [56].*

Автор вважає, що така редакція п. 266.7.2 статті 266 ПКУ встановить дієвий механізм адміністрування місцевого податку за принципом адміністративної зручності, бо процедура направлення і отримання повідомлення про податкове зобов'язання не буде залежати від місця перебування платника податку [56].

Щодо принципу вигоди для платника податку, то ставка у процентному співвідношенні до мінімальної заробітної плати за 1 кв. метр для платників податків які є пенсіонерами або тимчасово безробітними це не сумірна плата з отриманими ними соціальними гарантіями держави, тож, на думку автора, необхідно внести зміни до п. 266.5.1 статті 266 ПКУ, виклавши його у такій редакції: «Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує *1 відсоток розміру мінімального прожиткового мінімуму*, встановленого законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування» [56].

За принципом платоспроможності податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки досягає горизонтальної рівності в частині того, що платники податків з однаковою базою оподаткування сплачують однакові суми ставки податку, але у таких платників може бути різна



платоспроможність, тож як зазначалось вище необхідно відсоткову ставку прив'язати до мінімального прожиткового мінімуму замість мінімальної заробітної плати, таким чином буде досягнуто горизонтальної рівності і щодо платоспроможності платників податку [56].

Пунктом 266.7.1-1 статті 266 ПКУ визначено, що «за наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, зокрема його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку, сума податку, розрахована відповідно до підпунктів «а» – «г» цього підпункту збільшується на 25 000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку) [63].

Отже, цей місцевий податок містить у собі і принцип вертикальної рівності, оскільки до деякої межі бази оподаткування ставка податку є пропорційною, але після перетину такої межі ця ставка є прогресивною, адже платники з різним майновим станом сплачують різні за обсягом суми податку, що відповідає етичним принципам соціальної справедливості [56].

Автор переконаний, що необхідно вдосконалити прогресивну ставку яка знаходиться за межею 300 квадратних метрів для квартири та 500 квадратних метрів для будинку, адже фіксована сума в 25 000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку), яка не прив'язана ні до квадратних метрів, ні до відсоткової ставки повністю нівелює досягнення горизонтальної та вертикальної рівності за межею бази оподаткування 300 та 500 квадратних метрів [56].

З огляду на вище наведене вважаємо доцільним запропонувати внести зміни до пункту 266.7.1-1 статті 266 ПКУ, та викласти його в такій редакції: «За наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, зокрема його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, загальна площа якого перевищує 300

квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), сума податку, розраховується:

– за площу до 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку) відповідно до підпунктів «а» – «г» підпункту 266.7.1 цього пункту;

– за площу понад 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1 відсоток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування».

За такого підходу оподаткування нерухомого майна, на наше переконання, буде досягнуто горизонтальної та вертикальної рівності і за межею бази оподаткування 300 та 500 квадратних метрів об'єкт житлової нерухомості.

Земля, що вже є об'єктом ринкових відносин, також є об'єктом оподаткування в системі місцевих податків – земельним податком, який на думку автора, при ефективному публічному адмініструванні, повинен стати одним із основних інструментів підвищення доходів місцевих та державного бюджетів.

Вважаємо, що вдосконалення механізму публічного адміністрування місцевого податку, який встановлено відповідно до пп. 265.1.3 ст. 265 ПКУ, як плата за землю – є першочерговим завданням держави, тим паче після набрання чинності ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення» [157].

Проаналізуємо цей місцевий податок через призму єдиних принципів, які забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи:

вигоди та адміністративної зручності, платоспроможності і визначальної бази.

Відповідно до ст. 269 ПКУ платниками земельного податку є:

- власники земельних ділянок, земельних часток (паїв);
- землекористувачі [63].

Підпунктами 270.1.1. та 270.1.2. п. 270.1 ст. 270 ПКУ об'єктами оподаткування встановлено: земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності [63].

Базою оподаткування згідно із пп. 271.1.1 п. 271.1 ст. 271 ПКУ визначено нормативну грошову оцінку земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого розділом ПКУ, який регулює оподаткування майна [63].

Стаття 274 ПКУ визначає, що ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 % від їх НГО, для земель загального користування – не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх НГО [63].

Пунктом 281.3 ст. 281 ПКУ встановлено пільгу, щодо сплати земельного податку, відповідно до якої звільняються на період дії єдиного податку IV групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку IV групи.

Окрім того, пп. 269.2. ст. 269 ПКУ визначено, що для суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності ПКУ встановлюються особливості справляння податку [63].

До IV групи спрощеної системи оподаткування відносяться сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 % (пп.4 п. 291.4 ст. 291) [63].

Для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку встановлюється відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПКУ з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду та залежить від категорії (типу) земель, їх розташування і становить (у відсотках бази оподаткування): для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57; для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57; для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,19; для земель водного фонду – 2,43; для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, – 6,33 [63].

Базою оподаткування для платників єдиного податку IV групи спрощеної системи оподаткування, згідно з п. 292<sup>1</sup>.2 ПКУ є НГО одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом [63].

За принципом вигоди для платника податку, власника земельної ділянки сільськогосподарського призначення, який передав таку земельну ділянку в оренду, з одного боку нібито відсутнє податкове навантаження, але одночасно відсутня і будь-яка вигода, бо він не отримує будь-яких суспільних благ та, власне, за дуже мізерну орендну плату він отримує лише погіршення стану його приватної власності, через недбале ставлення до неї землекористувача. Для місцевого бюджету вигода від таких платників податків (власників земельних ділянок, що передали їх в оренду) також відсутня, адже фактично вони не сплачують будь-яких коштів до бюджету,

тож і місцеві органи влади, власне, не переймаються їх потребами і суспільними благами.

За принципом вигоди земельний податок, який стягується з платників податку IV групи спрощеної системи оподаткування можна вважати надміру вигідним для платника податку, адже до місцевого бюджету він сплачує податок у розмірі менше 1 % від нормативної грошової оцінки землі і фактично за безцінь орендує земельну ділянку у її власника при цьому в процесі здійснення господарської діяльності при недотриманні сівозмін фактично виснажує землі задля отримання надприбутків та руйнує дорожні покриття, які відновлюються за рахунок місцевих та державних бюджетів.

За принципом адміністративної зручності земельний податок, що сплачується платниками податку IV групи спрощеної системи оподаткування є зручним для держави щодо організації адміністрування цього податку, адже платник податку самостійно визначає річну суму та до 20 лютого поточного року подає декларацію до контролювального органу, та, відповідно до цієї декларації щоквартально сплачує податок.

Щодо зручності адміністрування земельного податку для платника податку, він також є доволі зручним, оскільки сплата податку здійснюється щоквартально та найбільший відсоток сплачується у період отримання плодів (доходів) від використання земельних ділянок.

За принципом платоспроможності земельний податок, що сплачується платниками податку IV групи спрощеної системи оподаткування, має незначний податковий тягар та за горизонтальною рівністю є таким, що відповідає принципу платоспроможності, так як ставки є пропорційними, то платники податків з однаковою податковою базою (нормативною грошовою оцінкою 1 га землі) сплачують однакові суми податку.

Досягнення ж вертикальної рівності при оподаткуванні земельним податком платників податку IV групи спрощеної системи оподаткування є неможливим, бо ставки цього податку пропорційні, а не прогресивні.

В результаті платники податку з однаковою площею земельних ділянок (об'єктом оподаткування) та однаковою НГО одного гектара землі (базою оподаткування), але різним майновим станом (платоспроможність залежить від посіву різних сільськогосподарських культур) будуть сплачувати земельний податок у однаковій сумі грошових коштів.

За принципом визначальної бази земельний податок повинен формуватися задля мети прогресивного розвитку ринку землі, але фактично в Україні відсутня стратегія такого розвитку ринку землі, яка б забезпечувала державі, власникам, а також користувачам земельних ділянок економічну вигоду та конкурентноспроможність відносно іноземних інвесторів.

Проаналізувавши земельний податок, який сплачують платники податку IV групи спрощеної системи оподаткування через призму єдиних принципів, які забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи, а також застосування пільги для власників земельних ділянок, які передали такі земельні ділянки в оренду вище зазначеним платникам податків, можна дійти висновку, що земельний податок загалом відповідає принципу адміністративної зручності, частково відповідає принципу вигоди та принципу платоспроможності, та не відповідає принципу визначальної бази.

На нашу думку, доцільним є запропонувати рекомендації щодо вдосконалення механізму адміністрування земельного податку таким чином, щоб стало можливим досягнення вертикальної рівності принципу платоспроможності, а також досягнення балансу за принципом вигоди як для платників податку власників земельних ділянок фізичних осіб, так і платників податків IV групи спрощеної системи оподаткування.

Вважаємо, що сплачувати земельний податок повинні і власники земельних ділянок, як податок на нерухоме майно зі спеціальним призначенням (сільськогосподарським) і, землекористувачі за використання такого нерухомого майна, залежно від вирощуваних, на таких землях, культур.

Відповідно до ст. 269 ПКУ платниками земельного податку є: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі [63], то на нашу думку, застосування до власників земельних ділянок пільги у сплаті податку на землю при передачі земельної ділянки (паю) у користування платнику єдиного податку IV групи є недоречним, адже прибуток від такого нерухомого майна отримують обидва суб'єкта (один від оренди, інший – від прямого використання об'єкта оподаткування).

Тож, якщо власник земельних ділянок сільськогосподарського призначення, загальна площа яких не перевищує 100 гектарів, використовує їх особисто, на думку автора, доречним буде застосовувати пільгу щодо сплати земельного податку встановленого відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПКУ з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду та залежить від категорії (типу) земель, їх розташування і становить (у відсотках бази оподаткування): для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95; для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57; для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57; для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19; для земель водного фонду – 2,43; для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33 [63].

Але власник земельних ділянок сільськогосподарського призначення, загальна площа яких не перевищує 100 гектарів, повинен сплачувати земельний податок за ставкою встановленою згідно зі статтею 274 ПКУ у розмірі для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх нормативної грошової оцінки [63], яка на наше переконання, повинна визначатися органом місцевого самоврядування, залежно від вирощуваних на таких земельних ділянках культур. Адже саме орган місцевого

самоврядування є територіально найбільш наближеним до об'єкта та суб'єктів оподаткування земельним податком, що знижує вірогідність подання платниками податків недостовірних даних щодо виду вирощуваних культур.

З огляду на вище запропоновані рекомендації вважаємо доцільним запропонувати внести такі зміни до Податкового кодексу України:

До пункту 274.1. ст. 274 ПКУ та викласти його в такій редакції:

«Ставка податку за земельні ділянки, НГО яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 % від їх НГО, для земель загального користування – не більше 1 % від їх НГО, а для сільськогосподарських угідь, загальна площа у власності однієї особи, яких не перевищує 100 гектарів – не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх НГО, (ставка визначається органом місцевого самоврядування, залежно від вирощуваних на таких земельних ділянках сільськогосподарських культур), а для лісових земель – не більше 0,1 % від їх НГО».

Пункт 281.3 ст. 281 ПКУ викласти в такій редакції:

*«2.3.1. Від сплати податку встановленого відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПКУ звільняються власники земельних ділянок та земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення, загальна площа яких не перевищує 100 гектарів, за умови особистого їх використання, зокрема і якщо такий власник є платником податку четвертої групи;*

*2.3.2. У разі передачі власником земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику податку четвертої групи (іншому платникові податку четвертої групи), податок установлений відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПКУ, сплачується землекористувачем (субкористувачем), як податковим агентом власника земельних ділянок та земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення».*

Пункт 293.9. ст. 293 ПКУ викласти в такій редакції:

«Для власників земельних ділянок та земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення, зокрема і платників єдиного податку



четвертої групи. розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):...»

Доповнити ст. 293 ПКУ пунктом 293.9.7. у такій редакції:

*«Для власників земельних ділянок та земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення, загальна площа яких перевищує 100 гектарів, зокрема, якщо вони використовують дані земельні ділянки особисто та/або є платниками єдиного податку четвертої групи, а також для платників єдиного податку четвертої групи, як податкових агентів власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), за земельні ділянки, що використовуються ними на умовах оренди (суборенди) розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь (крім ставки, визначеної п. 293.9.1) становить – не менше 0,3 % та не більше 1 % від їх НГО, (ставка визначається органом місцевого самоврядування, залежно від вирощуваних на таких земельних ділянках сільськогосподарських культур).*

На наше переконання, за такого підходу цілком можливо досягнути принципу визначальної бази, оскільки за допомогою земельного податку стане доступним стимулювання розширення власного обробітку земель, розвитку фермерського господарства, а також досягнення принципу вертикальної рівності, адже завдяки врахуванню видів вирощуваних сільськогосподарських культур під час встановлення органами місцевого самоврядування ставок земельного податку, ці ставки матимуть можливість корелюватися з платоспроможністю платників податків.

Задля окреслення перспектив розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні за децентралізованим напрямом, який наділятиме владними повноваженнями у сфері публічного адміністрування місцевих податків територіальні одиниці (області, об'єднанні територіальні громади), доцільним, на наш погляд, є використання досвіду з удосконалення

податкового законодавства щодо публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США.

Окрім того, наші переконання підтверджуються і емпіричними даними, згідно з якими 70,7 % (2/3 опитаних) вказують на необхідність підвищення ефективності публічного адміністрування місцевих податків в Україні та шляхами підвищення такої ефективності респонденти вважають удосконалення чинного законодавства (54,9 %) та імплементацію досвіду зарубіжних країн (32,8 %) (Додаток А).

### **3.2. Використання досвіду штату Невада, США щодо вдосконалення податкового законодавства у сфері публічного адміністрування місцевих податків в Україні**

Як встановлено в першому розділі дисертаційного дослідження, публічне адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США є децентралізованим і повноваження штату з питань оподаткування обмежується Конституцією штату та федеральними конституційними обмеженнями належної правової процедури і рівного захисту законів.

Унаслідок емпіричних досліджень нами встановлено, що понад половини опитаних (52,7 %) стверджують, що вдосконалення публічного адміністрування місцевих податків в Україні сприятиме пришвидшенню вступу нашої країни до країн Європейського Союзу (Додаток А).

Окрім того, респонденти (40,3 %) зауважують, що імплементація передового іноземного досвіду щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні здійснюється у край низько, а понад третина (33,7 %) вважають, що така імплементація не здійснюється взагалі (Додаток А).

Під час запозичення позитивного досвіду штату Невада, США щодо вдосконалення законодавства у сфері публічного адміністрування місцевих податків, беззаперечно, необхідно брати до уваги як різницю у формі

державного устрою, так і відмінності у правових системах нашої держави та США.

За такого підходу є очевидним, що механізми законотворчості публічного адміністрування місцевих податків в Україні є відмінними від таких механізмів у штаті Невада, США і, на наше переконання, не потребують будь-яких змін через те, що Україна є унітарною державою і має єдину систему права та єдину судову систему.

Оскільки у попередніх розділах дисертаційного дослідження з'ясовано, що публічне адміністрування місцевих податків як в Україні, так і у штаті Невада, США базуються на одних і тих же загальнонаукових принципах оподаткування, то вважаємо за можливе і використання досвіду штату Невада, США щодо вдосконалення процесуальних та процедурних механізмів публічного адміністрування місцевих податків.

Використання досвіду штату Невада, США щодо застосування механізмів публічного адміністрування такого місцевого податку, як податок на нерухоме майно, на наше переконання, може дати спроможність законодавчій гілці влади в Україні вдосконалити норми податкового права, як інституту фінансового права в Україні в системі місцевих податків. Удосконалення норм права, які регулюють оподаткування місцевими податками може забезпечити не лише формальне регулювання суспільних відносин, які складаються з приводу встановлення, введення, сплати податків, застосування до платників податків механізмів примусу, а й досягти результативності правового регулювання цих відносин.

До того ж, на нашу думку, акценти публічного адміністрування місцевих податків можливо змістити від переважного застосування механізмів примусу до підвищення податкової дисципліни та податкової культури, а також перетворення державної податкової служби з переважно контролювально-карального органу на сервісний центр для допомоги платникам податків у виконанні їх суспільних обов'язків та забезпеченні особистих майнових та немайнових прав.

Адже у разі досягнення досконалості локальних механізмів податкового регулювання, до яких, ми зазначали у попередніх розділах дисертаційного дослідження, А. Нікітішин відносить визначення складу платників податків, податкові пільги, обчислення суми податку чи збору, визначення об'єкта та бази оподаткування, встановлення розміру ставки податку [121], що беззаперечно здійснюють вплив на свідомість та поведінку суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків, можливо буде отримати і прогресивний економічний ефект, вираженням якого слугуватиме досягнення збалансованості місцевих бюджетів.

Американські науковці зазначають, що відповідно до принципу платоспроможності визначальним є те, що єдина (або регресивна) ставка податку накладає більший тягар з погляду випереджених потреб домогосподарств із низьким рівнем доходу порівняно з домогосподарствами з високим рівнем доходу [158, с. 3].

Податки на нерухомість у штаті Невада, як правило, є найбільшим джерелом доходу для органів штату та локальних (місцевих) органів влади, як і в інших штатах. Відмінною особливістю механізму оподаткування нерухомого майна є те, що цей податок – визначається як щорічна оцінка, що розраховується як частка від значення властивостей майна, хоча формули, які використовуються в різних територіальних одиницях, часто різняться [159].

Здійснивши в першому розділі дисертаційного дослідження історико-правовий аналіз розвитку публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США та визначивши деякі характерні відмінності у застосуванні механізму публічного адміністрування такого місцевого податку штату Невада, США, як податок на майно, вважаємо, що використання досвіду штату Невада, США у практиці публічного адміністрування такого місцевого податку в Україні, може позитивно вплинути на ефективність місцевого оподаткування в Україні при перспективі розвитку публічного адміністрування місцевих податків за децентралізованим напрямом.

Адже податок на майно у штаті Невада, США за принципом вигоди та адміністративної зручності є максимально зручним для платників податків та штату, адже його адміністрування виконується за чітким планом, який починається з ідентифікації об'єкта оподаткування, за допомогою комп'ютерних програм, оцінки майна в межах встановлених Податковим департаментом, відповідним спеціалістом (county assessors), платник податків має пільги зі сплати податку на майно у визначених Статутом штату Невада випадках [80].

За принципом платоспроможності, податок на майно у штаті Невада, США має як горизонтальну, так і вертикальну рівність, бо оцінка майна для цілей оподаткування здійснюється за методом оцінки – оподаткованої вартості, а не ринкової вартості [80], що означає – платники податку, які мають однакову податкову базу (а не однакову податкову ставку) сплачують однакові суми податку. Визначені у Статуті штату Невади, США пільги щодо сплати податку на майно [86] дозволяють досягти вертикальної рівності, оскільки платники податків із різною платоспроможністю сплачують різні за обсягом суми податку.

Вважаємо, що під час використання досвіду штату Невада, США доречно взяти до уваги досить детальну регламентацію в законодавстві штату визначення оподаткованої вартості нерухомого майна.

Ставка податку на нерухоме майно в штаті Невада, США становить 35 % від оподаткованої вартості майна [160].

Визначення оподаткованої вартості нерухомого майна у штаті Невада, США встановленого статтею 361.227 Статуту штату Невада (NRS) [160], як приклад для вдосконалення механізму обчислення податку на нерухоме майно (визначення бази оподаткування), що при перспективі розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні за децентралізованим напрямом, може слугувати альтернативою порядку визначення бази оподаткування нерухомого майна відмінного від земельної ділянки (площі нерухомого майна) застосовуваному в Україні.

Статутом штату Невада встановлено, що особа, уповноважена на визначення оподаткованої вартості нерухомого майна, оцінює повну грошову вартість, яка включає в себе вартість купівлі цього майна плюс витрати на капітальні поліпшення (за виключенням поточного обслуговування та ремонту), за вирахуванням амортизаційних відрахувань такого поліпшення за весь період експлуатації та зносу [160].

Амортизація поліпшення стану нерухомого майна розраховується як зменшення на 1,5 % вартості таких поліпшень за кожен рік скоригованого фактичного віку поліпшення, максимум до 50 років [160].

Окрім того, статтею 361.227 Статуту штату Невада (NRS) визначається, що розрахована оподатковувана вартість будь-якого майна не повинна перевищувати його повної грошової вартості. Особа, що уповноважена визначати оподатковувану вартість майна, повинна зменшити її, якщо це необхідно, для дотримання цієї вимоги [160].

Така уповноважена особа, під час визначення, чи оподатковувана вартість перевищує повну грошову вартість нерухомого майна, або ж, якщо чинником оцінки є довготривалий термін експлуатації, має право брати до уваги:

- порівняльні продажі, основані на цінах, фактично сплачених у ринкових операціях;
- підсумок оціночної повної грошової вартості земельної ділянки та вартості внесених поліпшень;
- капіталізацію очікуваного справедливого економічного доходу чи справедливої економічної ренти або аналіз дисконтованого грошового потоку.

Окрім права, передбачено також, обов'язок окружного оцінщика щодо застосування зменшення оподаткованої вартості нерухомого майна, передбаченого Статутом штату Невада, у разі, якщо власник нерухомого майна звертає увагу на факти, що обґрунтовують необхідність такого зменшення або, якщо окружний оцінщик виявляє ці факти під час фізичної

переоцінки майна чи у разі, якщо інспекторові округу відомо про ці факти [160].

Округний оцінювач повинен протягом 15 днів надати власникові нерухомого майна, на його прохання, копію останньої оцінки майна, включаючи, без обмеження, копії будь-яких даних про продажі, матеріали, подані в апеляційному порядку до Ради округу чи Ради штату з вирівнювання (State Board of Equalization) та інші матеріали, що використовувалися для визначення оподаткованої вартості майна або можуть бути використані для захисту прав платника податків [160].

Отже, на нашу думку, використання досвіду штату Невада, США у встановленні і застосуванні, як бази оподаткування нерухомого майна, оподаткованої вартості, а не площі такого майна, уніфікує податок на нерухоме майно відповідно до загальнонаукового принципу оподаткування – платоспроможності, то і зросте податкова дисципліна у платників місцевих податків, і публічне адміністрування місцевих податків стане ефективнішим з огляду на принципи адміністративної зручності.

Оскільки ставка податку з регресивної перетвориться на прогресивну та зменшить податковий тягар із платників податків з низькою платоспроможністю і буде справедливою для платників податку з високим рівнем доходу.

Окремої уваги, на нашу думку, заслуговують повноваження та ієрархічні взаємозв'язки таких суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, як Податкова комісія (Nevada Tax Commission), та Податкового департаменту (Department of Taxation), бо до повноважень Податкової комісії штату Невада, відноситься встановлення:

- стандартів визначення вартості різних видів поліпшень нерухомого майна;
- стандартів визначення вартості заміни особистого майна різних видів;

– графіків амортизації особистого майна з урахуванням його передбачуваного терміну служби [160].

На думку автора, Податкова комісія (Nevada Tax Commission) є прототипом Громадської ради при ДПС в Україні, але з кардинально протилежними повноваженнями.

Податковий департамент (Department of Taxation), є органом виконавчої влади штату Невада, США [161], що фактично, є аналогом ДПС в Україні, який ієрархічно є відносно самостійною, нижчою відносно Податкової комісії (Nevada Tax Commission), ланкою в системі публічного адміністрування місцевих податків, але процесуальні та процедурні механізми публічного адміністрування місцевих податків характеризують повноваження цього органу як сервісної служби.

Податкова комісія штату Невада (Nevada Tax Commission), заснована відповідно до переглянутого Статуту штату Невада (ст. 360.010 NRS) [162], є ієрархічно вищим органом в системі публічного адміністрування місцевих податків, тобто головою Департаменту оподаткування (Department of Taxation). Податкова комісія створена як група ділових людей з різним професійним досвідом, які контролюють загальне управління місцевим оподаткуванням та діяльність Департаменту оподаткування.

Податкова комісія приймає положення, що входять до Адміністративного кодексу штату Невада (NAC) [163], визначає політику застосування та аудиту, а також затверджує форми та процедури Департаменту оподаткування для публічного адміністрування місцевих податків. Податкова комісія також розглядає скарги платників податків на рішення Податкового департаменту щодо слухання та, відповідно до законодавства, приймає рішення щодо забезпечення рівномірного оподаткування між платниками податків та між різними податками [164].

Податкова комісія може переглядати будь-які рішення Департаменту оподаткування. Відповідно до статті 360.245 Статуту штату Невада будь-яка фізична особа, товариство, корпорація, асоціація чи інша юридична особа,



яка вважає, що її права порушено таким рішенням, може оскаржити це рішення шляхом подання повідомлення про апеляційне оскарження до Департаменту оподаткування протягом 30 днів після вручення рішення цій особі, підприємству чи іншій юридичній особі [165].

Рішення Податкової комісії штату Невада є остаточним рішенням для Департаменту оподаткування в розумінні оскарження в судовому порядку. Оскільки виконавчий директор, або будь-який інший працівник, або представник Департаменту оподаткування не має права звертатися до суду задля оскарження рішення Податкової комісії [165].

Податкова комісія може консультиватися з радниками і офіційними чиновниками щодо підготування податкового списку, збору податків і інших доходів. (NRS 360.250). Податкова комісія наділена також такими повноваженнями, як приймати формули, що використовуються Департаментом оподаткування для визначення оподаткованої вартості об'єктів централізованої оцінки, і засвідчувати оцінку централізованої оцінки об'єктів, оцінену Департаментом оподаткування. Податкова комісія встановлює одиницю оцінки, що буде використана для земель сільськогосподарського призначення і мобільних будинків (NRS 361.325), а також стандарти та графіки, які слід використовувати для оцінки особистого майна (NRS 361.227). Податкова комісія може також вживати заходів стабілізації, якщо виявить нижчу чи вищу оцінку будь-якого класу майна ніж справжній відсоток визначений відповідно до закону (NRS 361.333) [80, с. 8].

Відповідно до статті 361.4547 Статуту штату Невада (NRS) після затвердження остаточних бюджетів для різних органів місцевого самоврядування, визначених у статті 354.474 NRS, та їх подання до Департаменту оподаткування для перевірки та затвердження, Податкова комісія штату Невада затверджує раду комісарів округів з кожного округу, комбіновану податкову ставку, необхідну для отримання суми доходу, що передбачена затвердженими бюджетами, і затверджує цю комбіновану ставку для кожного повіту [166].

Податкова комісія штату Невада, США збирається кілька разів на рік для розгляду апеляцій, розгляду та проведення громадських слухань щодо нормативних актів та здійснення інших дій, необхідних для роботи Департаменту оподаткування [164].

Також, вважаємо за необхідне, під час використання досвіду штату Невада, США щодо публічного адміністрування місцевих податків, взяти до уваги визначення повноважень казначея штату, окружного казначея та казначея міста, які також відіграють важливу роль у системі публічного адміністрування місцевих податків в штаті Невада, США.

Відповідно до ст. 226.110 статуту штату Невада, США казначей штату, серед іншого, має такі повноваження:

- отримувати та зберігати всі грошові кошти, якщо законом прямо не вимагається отримання та зберігання грошових коштів іншою уповноваженою особою;
- надсилати контролеру штату всі отримані грошові кошти з будь-якого джерела їх отримання;
- вести справедливий, правдивий та всебічний облік усіх отриманих та виплачених грошових коштів;
- виправляти, стягувати та збирати збори за інвестування грошових коштів у будь-який фонд або грошові кошти у вигляді процентів за вклад, що отримані на рахунок, а також за спеціальні послуги, надані іншим установам штату чи представникам громадськості, які збільшують витрати на управління офісом казначея.

Казначей штату несе пряму відповідальність за видачу будь-якого зобов'язання, яке він видає від імені штату [167].

Окружний казначей це обраний чиновник, який виставляє рахунки і збирає всі податки, що нараховуються за списком податку на нерухомість. Відповідно до статті 361.475 Статуту штату Невада кілька повітових скарбників цього штату є офіційними одержувачами податків відповідно до

положень цієї глави для своїх кількох округів, і вони отримують усі податки, нараховані за списком податків на нерухоме майно.

У певних випадках, окружний оцінювач виставляє рахунки і збирає майнові податки на особисте майно. (NRS 361.483; 361.5605). Окружний казначей керує стягненням податків із правопорушників, і конфіскацією та продажем майна, у випадку якщо податки залишаються неоплаченими. (NRS 361.5648 через 361.595).

Окружний казначей вираховує і застосовує відповідну суму знижки до будь-якого основного житла і загальну знижку і консультується з окружним оцінювачем щодо визначення, яке майно є прийнятним для знижки (NAC 361.6055). Окружний казначей також керує будь-якими претендентами на відстрочку платежу з податку на майно. (NRS 361.736 через 361.7898). Окружний казначей пересилає частку податку на майно до штату (NRS 361.745) і розподіляє отримані податки серед різних фондів та органів місцевого самоврядування в межах округу. (NRS 361.755) [65, с. 13].

Скарбник або казначей округу, що виконує обов'язки міського казначея за посадою, повинен зберігати всі гроші, що належать місту, окремо від усіх інших грошових коштів, які зберігаються на будь-які інші цілі чи фонди, як встановлено статтею 266.515 Статуту штату Невада, США [168].

З переліку повноважень казначеїв у штаті Невада, США вбачається, що грошові кошти, що надходять від податкових платежів зберігаються не на загальному рахунку в штаті, а суто на рахунках територіальних одиниць, і можуть використовуватися тільки в межах потреб цієї територіальної одиниці, що є також доказом цілковито децентралізованого фінансування територіальних одиниць і не зводиться лише до статистичної звітності щодо їх доходів.

Автор переконаний, що використання досвіду штату Невада у встановленні тимчасових місцевих податків, а також взаємодії та співпраці між органами місцевого самоврядування, Комітетом з фінансів місцевого самоврядування, Податковим департаментом та Податковою комісією у разі

настання важкої фінансової ситуації в тій чи іншій територіальній одиниці штату Невада, США також, може забезпечити перспективу розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні за децентралізованим напрямом.

Оскільки про склад та повноваження Податкового департаменту та Податкової комісії ми зазначали раніше, наразі, маємо переконання, перш ніж розглянути досвід взаємодії між вказаними суб'єктами публічного адміністрування місцевих податків, доцільно звернути увагу на склад та повноваження Комітету з питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance).

Комітет із фінансів місцевого самоврядування складається з одинадцяти членів, призначених за такою схемою: три особи призначені Лігою міст Невади; ще три особи призначені Асоціацією округів Невади; три особи призначені Асоціацією опікунів шкіл Невади; та дві особи призначені Радою бухгалтерів штату Невада. Комітет відповідає за прийняття політичних рішень та питання фіскального адміністрування визначених у розділах 350 та 354 Статуту штату Невада, а також консультує Департамент із питань фіскального управління місцевого самоврядування [169].

Статтею 354.107 Статуту штату Невада визначається, що Комітет із питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) [170] ухвалює положення, які визначають формат фінансової звітності, розміщеної на вебсайті міста чи округу відповідно до стандартів визначених статтями 244.225, 268.030 та 354.210 статуту [171].

Комітет із питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) наділений також повноваженнями щодо оприлюднення правил щодо прийняття Акта про бюджети та фінанси місцевого самоврядування, муніципальні зобов'язання, а також щодо здійснення моніторингу фінансового стану місцевих юрисдикцій через різноманітні звіти, подані до відділу (NRS 354.665) [65].

Комітет з питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) переглядає плани коригувальних дій щодо пом'якшення можливої фінансової надзвичайної ситуації, поданої органами місцевого самоврядування, надає висновки спостережень та рекомендації органам місцевого самоврядування, і періодично переглядає стан фінансових операцій місцевих урядів керуючись нормами статті 354.685 Статуту штату Невада [172].

У разі виявлення важкого фінансового стану в місцевих юрисдикціях, Податковий департамент (Department of Taxation) за схваленням Комітету з питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance), має право прийняти на себе повноваження щодо управління місцевою владою.

Відповідно до статті 354.695 Статуту штату Невада встановлюються повноваження та обов'язки Департаменту оподаткування (Department of Taxation) за наявності важкого фінансового стану тієї чи іншої територіальної одиниці, серед яких:

- установа та впровадження політики управління та плану фінансування місцевого самоврядування;
- забезпечення призначення фінансового менеджера місцевого самоврядування, який має кваліфікацію для управління фіскальними справами місцевого самоврядування;
- забезпечення призначення будь-яких інших осіб, необхідних для того, щоб місцева влада могла надавати основні послуги, для яких вона була створена, максимально економічно та ефективно;
- створити систему бухгалтерського обліку та окремі рахунки в банку або кредитній спілці, за необхідності, щоб мати можливість отримувати грошові кошти та інші активи місцевого самоврядування, а також здійснювати видаткові платежі;
- запровадити такі обмеження щодо найму працівників, які вважатимуться необхідними;

– вести переговори та затверджувати всі контракти, укладені місцевим урядом або від його імені до виконання, та укладати такі контракти від імені місцевого уряду, якщо Податковий департамент вважає це за необхідне [173].

Якщо Комітет із питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) надав Податковій Комісії (Nevada Tax Commission), рекомендації у зв'язку із серйозною фінансовою надзвичайною ситуацією в органах місцевого самоврядування, що ґрунтується на наявності однієї або кількох умов, описаних у пунктах (c), (d), (g), (h), (n), (o), (p), (r) або (aa) підрозділу 2 статті 354.685 Статуту штату Невада, Податковий департамент повинен:

– взяти на себе всі права, обов'язки та повноваження відповідно до встановлених повноважень у Статуті штату Невада, які в іншому випадку залишаються за місцевою владою у період серйозної фінансової надзвичайної ситуації;

– затверджувати всі витрати грошових коштів з будь-якого фонду чи рахунку та всі перекази грошових коштів з одного фонду до іншого;

– найняти таких спеціалістів, які необхідні для поліпшення фінансового стану місцевого самоврядування;

– провести зустрічі з будь-якими кредиторами місцевого самоврядування, добросовісно провести переговори та сформулювати програму ліквідації боргу, яка може, без обмежень, включати коригування боргових зобов'язань шляхом обміну існуючих облігацій на нові облігації з пізнішим терміном погашення та іншою процентною ставкою [173].

Податковий департамент (Department of Taxation) може вимагати відшкодування від місцевого самоврядування витрат, які Департамент несе за управління місцевою владою. Якщо таке відшкодування неможливе, Департамент може вимагати від тимчасового фінансового комітету виділення грошових коштів задля такого відшкодування з рахунку непередбачених витрат, відповідно до встановлених Статутом штату Невада стандартів (NRS 353.266, 353.268 та 353.269).

Кожне агентство, правління, департамент, комісія, комітет чи інший суб'єкт штату повинні надавати технічну фінансову допомогу щодо управління місцевою владою, в таких межах, яка вимагається Податковим департаментом.

При цьому керівний орган місцевого самоврядування, яким керує Податковий департамент, за описаних обставин важкого фінансового стану, може надавати Податковому департаменту або фінансовому менеджерів (якому Податковий департамент може делегувати свої повноваження) рекомендації щодо управління місцевою владою [173].

Виконавчий директор Податкового департаменту (Executive Director) у разі встановлення, що серйозна фінансова надзвичайна ситуація, яка існує в органах місцевого самоврядування, що перебуває під управлінням Департаменту оподаткування (Department of Taxation), навряд чи припинить своє існування протягом 3-х років, визначає:

- розмір суми будь-якого податку або обов'язкового нарахування, яку стягує місцева влада, що повинна бути збільшена для забезпечення збалансованого бюджету місцевої влади;

- спосіб обмеження надання послуг місцевим самоврядуванням для забезпечення збалансованого бюджету місцевого самоврядування, та подає свої висновки до Комітету з питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance).

Комітет із питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) перевіряє висновки, представлені виконавчим директором Податкового департаменту (Department of Taxation) та у разі, якщо комітет визначить, що серйозна фінансова надзвичайна ситуація, яка існує в органах місцевого самоврядування, навряд чи припиниться протягом 3 років і що висновки, зроблені виконавчим директором Податкового департаменту є належними, то подає свої рекомендації та висновки до Податкової комісії штату Невади. Якщо Комітет із питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) визначить, що

фінансова надзвичайна ситуація, ймовірно, припиниться протягом 3-х років, це рішення не підлягає перегляду Податковою комісією штату Невада (NRS 354.723) [174].

Податкова комісія штату Невада (Nevada Tax Commission) призначає публічні слухання не пізніше 30 днів після подання Комітетом із питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) своїх рекомендацій та висновків. Податкова комісія штату Невади повинна повідомити громадськість про слухання принаймні за 10 днів до дати, коли це слухання відбудеться. Виконавчий директор Податкового департаменту надає керівному органу місцевого самоврядування, що опинився у важкій фінансовій ситуації копії всіх документів, що мають відношення до рекомендації та висновків Комітету з питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance).

Якщо після публічних слухань Податкова комісія штату Невади прийме рекомендацію та висновки Комітету з питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance), та якщо виборці місцевого самоврядування не схвалюють роз'єднання або розпуск місцевого самоврядування, то Податкова комісія може встановити, що:

- максимальний адвалорний податок, що стягується в межах місцевого самоврядування, якщо такий є, має бути збільшений до 5 доларів США на кожні 100 доларів оціночної вартості;

- будь-які інші податки або обов'язкові нарахування, які стягуються місцевим урядом, незважаючи на будь-які обмеження щодо цих податків або нарахувань, передбачені Статутом штату Невада, повинні бути збільшені у розмірі, який Податкова комісія штату Невада визнає необхідним для забезпечення збалансованого бюджету місцевого самоврядування;

- послуги, що надаються місцевим урядом, повинні бути обмежені в таких межах, який Податкова комісія штату Невада визнає за необхідне, для забезпечення збалансованого бюджету місцевого самоврядування) [174].



Окрім того, статтею 354.705 Статуту штату Невада (NRS) встановлено, що у разі, якщо Податковий департамент взяв на себе управління місцевою владою, виконавчий директор Податкового департаменту готує для розгляду Комітету з питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) план збільшення доходів та зменшення витрат, що призведе до стійкої фінансової стабільності місцевого самоврядування.

Якщо Комітет із питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) визнає, що наявних доходів місцевого самоврядування недостатньо для забезпечення виплати необхідного обслуговування боргу та операційних витрат відповідно до плану, Комітет подає Податковій Комісії переглянутий план щодо того, які місцеві органи влади повинні запровадити такі додаткові податки або збори:

- збір податку на нерухомість у розмірі за ставкою, яка у поєднанні з усіма іншими ставками, що є аналогічними у штаті, не перевищує 4,50 доларів США на кожні 100 доларів оціночної вартості;

- додатковий податок на тимчасове проживання у розмірі, що не перевищує 1 % валових надходжень від оренди переданого в користування орендарю житла в межах юрисдикції місцевого самоврядування для всіх осіб, які займаються наданням житла в оренду. Будь-який такий податок повинен стягуватися та адмініструватися так само, як усі інші податки на тимчасове проживання, що стягуються місцевою владою або для неї;

- додаткові збори за послуги, що надаються місцевою владою.

Також обов'язковим є зазначення дати, з якої податок повинен бути вперше введений або з якого набуває чинності зміна ставки податку, який має бути першим днем першого календарного кварталу, який починається принаймні через 120 днів після дати набрання чинності розпорядження [175].

Після отримання плану від Комітету з питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance), група, що складається з трьох членів Податкової комісії Невади (Nevada Tax Commission), призначених Податковою комісією, та трьох членів Комітету з

питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance), призначених Комітетом, проводить публічні слухання у місці, що знаходиться в межах місцевого уряду, в якому існує серйозна фінансова надзвичайна ситуація, після того, як громадськість була повідомлена про такі слухання принаймні за 10 днів до дати, коли це слухання відбудеться. На додаток до публічного повідомлення, колегія повідомляє керівний орган кожного органу місцевого самоврядування, який входить до цієї юрисдикції, або міст, які примикають до юрисдикції місцевого самоврядування, де існує надзвичайна фінансова ситуація [175].

Після публічних слухань, проведених в порядку, встановленому Статутом штату Невада (NRS) Податкова комісія може ухвалити поданий план або прийняти переглянутий план. Якщо Податкова комісія ухвалює переглянутий план, то він повинен бути затверджений членами Комітету з питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance), що входять до складу комісії, описаної вище. Будь-який план, прийнятий відповідно до Статуту штату Невада, повинен включати строк, протягом якого будь-які нові або збільшені податки чи збори можуть збиратися, але такий строк не може бути більшим, ніж 5 років.

Після прийняття плану Податковою комісією штату Невада місцева влада, в якій існує серйозна фінансова надзвичайна ситуація, вводить або забезпечує накладення додаткових податків та зборів, включених до плану, на строк, зазначений у плані, або до того часу коли Комітет із питань фінансів місцевого самоврядування (Committee on Local Government Finance) визнає фінансову надзвичайну ситуацію припиненою. Будь-який збір додаткового податку на майно поширюється на всіх платників податків, незалежно від того, сплачені ними раніше податки були лише частково чи повністю [175].

Отже, описаний вище досвід штату Невада, США, який є прикладом інтегрованої взаємодії органів місцевого самоврядування та органів, уповноважених на публічне адміністрування місцевих податків, свідчить про

ефективність публічного адміністрування місцевих податків не лише при застосуванні механізмів нарахування, обчислення, утримання та примусового стягнення податків, а й про ефективність казуїстичного управління місцевим оподаткуванням, у разі настання фінансових криз у тій чи іншій територіальній одиниці.

За такого підходу в публічному адмініструванні місцевих податків, очевидною є не лише професійна компетентність та відповідальність посадових осіб, уповноважених на адміністрування місцевих податків, а й податкова дисципліна платників місцевих податків та податкова культура всіх суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків у сукупності.

Оскільки, ще в першому розділі дисертаційного дослідження, ми встановили, що до 1901 року система оподаткування майна спиралася виключно на окружних оцінювачів (County assessors) [65], а Податкова комісія штату Невада (Nevada Tax Commission) була створена значно раніше (в 1913 році) [77], ніж Податковий департамент (Department of Taxation), який утворено в 1975 році [78], і при досить малому кількісному складі (п'ять, а потім 8 членів) мала досить широкі повноваження у системі публічного адміністрування місцевих податків.

Тож, на наше переконання, доцільно звернути увагу на досвід формування податкової дисципліни та податкової культури в штаті Невада, США, що може бути використано в Україні, під час удосконалення податкового законодавства щодо публічного адміністрування місцевих податків за децентралізованим напрямом.

Так, аналізуючи в другому розділі дисертаційного дослідження принципи публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США ми з'ясували, що серед іншого, під час застосування механізмів публічного адміністрування місцевих податків, важливе значення мають такі критерії системи місцевого оподаткування, як забезпечення справедливого адміністрування, та, що процес адміністрування має бути зрозумілим платнику податків [106, с. 216], а прояв принципу доступності,

встановленого Статутом штату Невада, полягає в тому, що форми, інструкції та правила, що регулюють обчислення суми податку, повинні бути короткими та легко зрозумілими [176].

Одним із механізмів, який заслуговує на увагу, та у якому втілено зазначені принципи публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, на думку автора, є Білль про права платників податків.

У 1991 році до глави 360 Статуту штату Невада (NRS) було внесено зміни шляхом додавання положень про права та обов'язки платників податків, які мають назву «Білль про права платників податків», та, які до 2005 року розповсюджувалися серед платників податків у формі паперових брошур, а з 2005 року розповсюдження цих положень здійснюється шляхом розміщення їх на офіційному вебсайті Податкового департаменту та у публічних бібліотеках [177].

Законодавчим органом штату Невада (Nevada Legislature) у статті 360.291 (NRS) встановлено, що кожен платник податків має право:

1) на ввічливе, справедливе, одностайне, послідовне та сповнене здорового глузду ставлення з боку офіцерів та працівників Податкового департаменту (Department of Taxation);

2) на оперативну відповідь Податкового департаменту (Department of Taxation), при кожній його комунікації з платником податків;

3) надавати мінімальну документацію та іншу інформацію, яка може вимагатися Податковим департаментом (Department of Taxation), в розумних межах для виконання своїх обов'язків;

4) на письмові пояснення поширених помилок, недоліків та порушень, з якими стикаються платники податків, та інструкцій щодо уникнення таких проблем;

5) бути письмово повідомленим Податковим департаментом (Department of Taxation), у разі, якщо офіцером, працівником чи агентом цього органу встановлено, що платник податків має право на звільнення від

сплати податків або здійснене нарахування податку є більшим, ніж вимагає закон;

б) на письмові інструкції із зазначенням того, як платник податків може подати клопотання про:

- коригування оцінки майна, що підлягає оподаткуванню;
- повернення або визначення кредиту за переплату податків, відсотків або пені;

- зменшення або звільнення облигації чи іншої форми забезпечення, що вимагається відповідно до положень цього розділу, які адмініструються Податковим департаментом (Department of Taxation) [178];

7) після остаточного визначення переплати негайно отримати таку переплату податків, за винятком випадків, передбачених Статутом штату Невада (NRS);

8) отримати конкретну консультацію Податкового департаменту (Department of Taxation) щодо податків, що вводяться штатом;

9) під час будь-якої комунікації з Податковим департаментом (Department of Taxation), включаючи аудит, конференцію, співбесіду чи слухання:

- на пояснення офіцера, агента чи працівника Департаменту (Department of Taxation), яке описує процедури, що слід дотримуватися, та права платників податків відповідно до них;

- бути представником себе чи будь-кого, хто за законом, іншим чином, уповноважений представляти платника податків перед Департаментом (Department of Taxation);

- робити аудіозаписи з використанням платником податків власного обладнання та за власні кошти;

- отримувати копії будь-якого документа чи аудіозапису, зробленого Департаментом (Department of Taxation) або, що є у його розпорядженні, щодо визначення чи стягнення будь-якого податку, що нараховується

платнику податків, після сплати фактичних витрат Департаменту (Department of Taxation) за такі копії [178];

10) на повне пояснення повноважень Департаменту (Department of Taxation) щодо нарахування податку або стягнення податків, що не сплачуються, включаючи процедури та повідомлення для перегляду та оскарження, які необхідні для захисту платника податків. Пояснення, яке відповідає вимогам цього розділу, також має бути включене до кожного повідомлення платнику податків про те, що Департаментом (Department of Taxation) буде проводитися перевірка;

11) на негайне звільнення з під будь-якої застави, яку Департамент (Department of Taxation) наклав на нерухоме чи особисте майно, за несплату будь-якого податку, якщо:

- податок сплачено;
- строк позовної давності для стягнення податку спливає;
- застава є результатом помилки Департаменту (Department of Taxation);
- Департамент (Department of Taxation) визначить, що податки, проценти та пені достатньо забезпечені заставою іншого майна;
- звільнення майна з-під застави не поставить під загрозу стягнення податків, процентів та пені;
- звільнення застави сприятиме стягненню податків, процентів та пені;
- Департамент (Department of Taxation) визначить, що застава створює економічні труднощі платнику податків [178];

12) бути вільним від розслідування та нагляду з боку офіцера, агента чи працівника Департаменту (Department of Taxation), для будь-яких цілей, які не мають прямого відношення до адміністрування податків, що адмініструються Департаментом (Department of Taxation);

13) бути вільним від утисків та залякування з боку офіцера, агента чи працівника Департаменту (Department of Taxation) з будь-якої причини;

14) тлумачити на користь платника податків Статути (закони), що вводять податки, та будь-які нормативно-правові акти, прийняті відповідно до них, якщо ці Статути (закони) чи нормативні документи мають сумнівну чинність чи дію, якщо немає спеціальних законодавчих положень, які повинні бути застосованими [178].

Окрім того, статтею 360.2915 Статуту штату Невада, США передбачено, що на виконання Біллю про права платників податків Департамент (Department of Taxation) може прийняти положення, що передбачають сплату будь-якого податку в розстрочку протягом періоду, що не перевищує 12 місяців після укладення письмової угоди платником податків та Департаментом (Department of Taxation). Виконавчий директор Департаменту (Department of Taxation) може, за наявності поважних причин, дозволити платникові податків сплачувати податковий борг частинами протягом періоду більше 12 місяців та скасувати метод розстрочки платежу для платника податків, який прострочив свої платежі [178].

До обов'язків виконавчого директора Податкового Департаменту (Department of Taxation) також відноситься виготовлення брошури простими нетехнічними термінами, де викладено Білль про права платників податків та опис правил, прийнятих Департаментом (Department of Taxation) відповідно до норм Статуту штату Невада, США.

Копію брошури повинно бути розміщено на веб-сайті Інтернету, що ведеться Департаментом (Department of Taxation), а також надається будь-якій особі за її запитом у офісах Департаменту (Department of Taxation), та Департаменту автомобільних транспортних засобів та публічних бібліотеках у кожному окрузі цього штату, а також розповсюджується з кожним повідомленням платнику податків про те, що Департамент (Department of Taxation) буде проводити перевірку [178].

Не менш важливим для використання під час удосконалення законодавства, що регулює публічне адміністрування місцевих податків, в реаліях нашої держави, на нашу думку, є досвід взаємозв'язків Податкового

департаменту (Department of Taxation) із платниками податків (підприємцями чи юридичними особами), що тільки розпочинають свою господарську діяльність у штаті Невада.

Відповідно до статті 360.2925 Статуту штату Невада, США Податковий департамент (Department of Taxation) надає кожному платникові податків, який, на його думку, вперше буде сплачувати податки з бізнесу:

1) спрощені письмові вказівки щодо прав та обов'язків платника податків, включаючи:

- ведення записів, достатніх для цілей аудиту;
- процедури депонування або сплати податків;
- процедури оскарження будь-яких зобов'язань щодо сплати податків, пені чи відсотків та вимагання відшкодування, коригування чи кредитування помилково нарахованих податків, включаючи кроки щодо оскарження в їх відмові;
- процедури стягнення процентів за переплату податків;
- процедури отримання випуску облігацій, застави, зборів або інших форм забезпечення сплати податків.

2) Інформацію про найпоширеніші помилки платників податків у подібних бізнесах щодо нарахування, звітності та сплати податків [178].

Важливим на нашу думку, є також факт, що на федеральному рівні оподаткування, паралельно теж, постійно застосовуються механізми публічного адміністрування податків спрямовані на підвищення податкової обізнаності, а відтак, і податкової дисципліни та культури в системі оподаткування.

Так, протягом 1950–1953 років Бюро внутрішніх доходів (IRS) вдосконалювало механізми публічного адміністрування федеральних податків, насамперед, взаємодія з платниками податків здійснювалася через письмову та друковану форму комунікації з використанням поштової служби США і прохідних офісів (walk-in offices), також було розпочато програму «Навчання з податків» шляхом направлення до 30 000 молодших та старших



шкіл податкового набору з навчальним текстом, розповсюджувалися бланки податкової декларації та регулярних повернень [179], що на нашу думку, слугувало й розвиткові механізмів публічного адміністрування місцевих податків. Прохідні офіси, що перетворилися в Центри податкової допомоги (Tax Assistance Centers) продовжують допомагати платникам податків і сьогодні.

У 1988 році Бюро внутрішніх доходів (IRS) переглянула свою програму «Розуміння податків» для студентів вищої школи, включивши комп'ютерне програмне забезпечення та відео програми в інструктивні матеріали.

У 1988 році Бюро внутрішніх доходів (IRS) розмістило Публікацію «Ваші права як платника податків», які вимагали від Бюро внутрішніх доходів (IRS) повністю інформувати платників податків про їх права як платників податків та процеси експертизи, оскарження, стягнення та повернення коштів [179].

У 2007 році Національний адвокат платників податків, Ніна Е. Олсон (The National Taxpayer Advocate (NTA), Nina E. Olson) яка була голосом платників податків у Службі внутрішніх доходів (IRS) та раніше Конгресу, у своєму щорічному звіті рекомендувала Конгресу прийняти законопроект про права та обов'язки платників податків, у формі суспільного договору між урядом та платниками податків, яким би засвідчувалось: «Платники податків погоджуються звітувати та сплачувати податки, які вони боргують, і уряд погоджується надавати послуги та здійснювати нагляд, щоб гарантувати, що платники податків можуть і будуть це робити» [180, с. 18].

Вона обґрунтовувала свої рекомендації тим, що Податковий кодекс США не містить стислого і чіткого переліку прав та обов'язків платників податків і вони не є легкодоступними для платників податків, а також написані не зрозумілою для багатьох платників податків мовою.

Національний адвокат платників податків Ніна Е. Олсон (The National Taxpayer Advocate (NTA), Nina E. Olson) також, вважала, що таким чином платники податків будуть переконані в справедливості і чесності податкової

системи та будуть більш схильні добровільно дотримуватись правил, встановлених податковим законодавством.

На думку Ніни Е. Олсон (Nina E. Olson), якщо платники податків бачать і розуміють чітку декларацію своїх прав, як платників податків, та у разі розуміння, які конкретні законодавчі засоби захисту цих прав, випливають з декларації, вони зможуть краще скористатися цими засобами захисту. Співробітники Бюро внутрішніх доходів (IRS), у свою чергу, будуть краще розуміти, чому ці спеціальні засоби захисту існують. Такий зв'язок між правами і обов'язками співробітників Бюро внутрішніх доходів та платників податків приводитиме до очікуваної та зрозумілої поведінки платників податків щодо виконання своїх обов'язків [180, с. 19].

Більш про права платників у формі Публікації окремих положень, що об'єднує наявні права в Податковому кодексі США у десять основних прав та робить їх чіткими, зрозумілими та доступними для платників податків, Службою внутрішніх доходів США (IRS) було впроваджено лише в 2014 році та включено до обов'язку цієї служби здійснювати розсилку такого нормативного акта під час листування з платниками податків [181].

Вище проведений аналіз досвіду публічного адміністрування податків, як на місцевому рівні у штаті Невада, так і на федеральному рівні оподаткування у США, свідчить про те, що для ефективності роботи системи публічного адміністрування місцевих податків, окрім іншого, необхідно постійно і системно застосовувати механізми виховання двосторонньої податкової культури та дисципліни у суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків, а не лише збільшувати податкове навантаження та посилювати податковий контроль.

На наше переконання, доцільним та актуальним в реаліях сьогодення є використання наведеного в цьому підрозділі дисертаційного дослідження досвіду публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада під час подальшого пошуку та, власне, окреслення шляхів удосконалення

вітчизняного законодавства у сфері публічного адміністрування місцевих податків за децентралізованим напрямом.

Публічне адміністрування місцевих податків в Україні, як правова категорія, на наше переконання, знаходиться на перетині двох галузей публічного права – фінансового та адміністративного права, тож і шляхи вдосконалення законодавства щодо публічного адміністрування місцевих податків повинні включати в себе дотримання принципів публічного права та консолідацію механізмів взаємодії між суб'єктами системи публічного адміністрування місцевих податків, зовнішнім проявом яких, тобто за формою, є нормативно-правові акти та є суспільним договором між платниками податків та урядом держави, за їх суттю.

Як відомо, та неодноразово зазначалося нами в дисертаційному дослідженні, наразі, в нашому суспільстві здійснюється перехід від адміністративно-командної податкової політики до податкової політики ринкової спрямованості, в якій, як нами з'ясовано в попередніх розділах дисертаційного дослідження, вітчизняними вченими (наприклад, А. Крисоватим) головну роль відіграє податковий менеджмент, який американські науковці визначають як фіскальний менеджмент, що опирається на теорію фіскального федералізму, тому, як пропозицію використання передового досвіду зарубіжних країн нами було обрано досвід штату Невада, США.

На наше переконання, цей перехід в Україні повинен здійснюватися без радикальних змін у методах управління системою місцевих податків, але має супроводжуватися чітко регламентованою процедурою взаємозв'язків суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків та системою контролю за процедурними і процесуальними механізмами публічного адміністрування місцевих податків з боку держави, а також солідарною відповідальністю суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків перед державою.

Як слідує з аналізу розвитку публічного адміністрування місцевих податків, проведеного нами у першому розділі дисертаційного дослідження, можна стверджувати, що за органом, уповноваженим на адміністрування місцевих податків та метою стягнення місцевих податків процеси і процедури оподаткування місцевими податками в нашій державі знаходяться на здійсненому нами виокремленні етапів розвитку – третьому етапі (централізоване управління інститутом держави та публічного адміністрування місцевих податків).

Тобто, публічне адміністрування місцевих податків наразі є централізованим, але зважаючи на триваючий в Україні процес децентралізації, зокрема і фінансової, розвиток публічного адміністрування місцевих податків впевнено рухається до четвертого етапу на якому власне змінюються не лише повноваження органів, уповноважених на адміністрування місцевих податків, але й мета утримання податків.

Тобто, фактично, при подальшому розвитку фінансової децентралізації виникає потреба у впровадженні дещо нової моделі механізмів публічного адміністрування місцевих податків, що передбачає постійний взаємозв'язок між державними органами виконавчої влади, уповноваженими на публічне адміністрування місцевих податків, органами місцевого самоврядування та інститутами громадянського суспільства за допомогою юридичних конструкцій, що забезпечують можливість ухвалювати відповідні ефективні рішення і таким чином дозволяють оперативно реагувати на нові потреби та виклики територіальних одиниць нашої держави [182; 183; 184; 185].

На нашу думку, забезпечення цілісного правового регулювання під час формування дохідної частини місцевого бюджету, як виконання головної функції інституту місцевих податків, полягає, насамперед, в окресленні шляхів удосконалення податкового законодавства щодо публічного адміністрування місцевих податків за децентралізованим напрямом, з використанням позитивного досвіду штату Невада, США при цьому

пам'ятаючи, що досліджуючи зміст поняття «публічне адміністрування місцевих податків», ми дійшли висновку, що на категоріальному рівні поняття «державне управління» в Україні є аналогом поняття «публічне адміністрування» у США.

Самостійність регіонів у формуванні бюджетів громад, на наше переконання, може значно зрости у разі можливості застосування органами місцевого самоврядування таких юридичних конструкцій, які дадуть можливість формувати дохідну частину місцевого бюджету залежно від потреб тієї чи іншої територіальної одиниці.

Адже такий підхід корелюється з тезою, що висловлював ще І. Янжул, що вченню про розходи повинно відводитися перше місце відносно вчення про доходи [5, с. 52].

У процесі здійснення реформи децентралізації ми пропонуємо такі шляхи вдосконалення норм податкового законодавства щодо публічного адміністрування місцевих податків:

– удосконалення норм чинного законодавства в частині повноважень органів місцевого самоврядування у сфері публічного адміністрування місцевих податків;

– розроблення Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків, що включатиме механізми взаємодії органів місцевого самоврядування з територіальними відділами ДПС та територіальними органами Державної казначейської служби;

– удосконалення норм законодавства, що стосуються публічного адміністрування місцевих податків в частині прав та обов'язків суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків.

Як бачимо з норм ПКУ та нормативно-правових актів, якими регламентується діяльність ДПС, Державної казначейської служби та органів місцевого самоврядування, взаємодія між вказаними суб'єктами зводиться до обміну інформацією щодо встановлення місцевих податків, та подачі звітності про суми нарахованих та сплачених податків та/або зборів.

Під час розкриття змісту поняття «публічне адміністрування місцевих податків», ми дослідили та обґрунтовали, що ця правова категорія є динамічним правовим явищем, яке потребує гнучкого місцевого (казуїстичного) правового регулювання та державного (абстрактного) управління, вважаємо за доцільне запропонувати розширити повноваження органів місцевого самоврядування у сфері публічного адміністрування місцевих податків.

Зважаючи на проведені нами емпіричні дослідження наведені у Додатку А, вважаємо, запропонувати розширити повноваження органів місцевого самоврядування у сфері публічного адміністрування місцевих податків шляхом надання останнім права приймати рішення щодо зміни бази оподаткування нерухомого майна та введення тимчасового (додаткового) податку на нерухоме майно, після схвалення такої ініціативи на громадських слуханнях територіальної громади.

Адже відповідно до емпіричних досліджень 54,5 % респондентів, вважають, що податок на нерухоме майно (квартири, будинки), необхідно нараховувати на спеціально визначену, лише для оподаткування, вартість квартири (будинку), а не на загальну площу такого нерухомого майна, до того ж, думки респондентів різняться за територіальними одиницями, тобто за місцезнаходженням платників місцевих податків.

Окрім того, така пропозиція корелюється з визначенням поняття «база оподаткування» встановленому в статті 23 ПКУ, що це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання [63].

З огляду на вище наведене вважаємо доцільним запропонувати внести зміни до пункту 12.1.4 статті 12 ПКУ, виклавши його в такій редакції:

«12.1.4. положення, визначені в пунктах 7.1, 7.2 статті 7 цього Кодексу щодо місцевих податків та зборів, *окрім положення визначеного підпунктом 7.1.3.пункту 7.1 статті 7 цього Кодексу*».

Доповнити пункт 12.3. статті 12 ПКУ підпунктом 12.3.2-1 такого змісту:

*«12.3.2 -1 Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах своїх повноважень, можуть прийняти рішення щодо зміни бази оподаткування нерухомого майна із загальної площі об'єкта житлової та нежитлової нерухомості на оподатковувану вартість об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, після схвалення такої ініціативи на громадських слуханнях територіальної громади».*

У підпункті 12.3.3. пункту 12.3. статті 12 ПКУ після частини речення «...в якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів» та «...в електронному вигляді інформацію щодо ставок та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів» додати *«та обраної бази оподаткування (щодо податку на нерухоме майно)».*

Відповідно, задля кореспондування норм ПКУ між собою, та з нормами, якими регулюються повноваження органів місцевого самоврядування, вважаємо за доцільне запропонувати:

1. Внести зміни до підпункту 266.3.1. пункту 266.3 статті 266 ПКУ, виклавши його в такій редакції:

*«266.3.1. Базою оподаткування за вибором територіальної громади може бути:*

*– загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його часток;*

*– оподатковувана вартість об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його часток».*

2. Статтю 69 ЗУ «Про місцеве самоврядування» доповнити частиною 2 такого змісту: *«Органи місцевого самоврядування в межах своїх повноважень, відповідно до ПКУ можуть приймати рішення щодо зміни*

*бази оподаткування нерухомого майна в межах території, що входить до їх юрисдикції, у разі схвалення такої ініціативи на громадських слуханнях територіальної громади».*

Вважаємо, що внесення запропонованих змін до ПКУ та ЗУ «Про місцеве самоврядування» не потребує кардинальних змін у структурі органів уповноважених на публічне адміністрування місцевих податків, тож не несе додаткових адміністративних витрат держави, але забезпечить можливість збільшувати дохідну частину місцевих бюджетів за рахунок надходжень від сплати податку на нерухоме майно, враховуючи потреби та виклики окремих територіальних одиниць держави.

А також, окрім іншого, врахування переконань мешканців територіальних громад стосовно обрання бази оподаткування нерухомого майна в їхній територіальній одиниці, на нашу думку, спонукатиме платників місцевих податків до податкової дисципліни та виховання податкової культури.

Враховуючи позитивний досвід фінансової децентралізації в штаті Невада, США щодо зберігання грошових коштів, що надходять від сплати місцевих податків на рахунках територіальних одиниць, і можуть використовуватися тільки в межах потреб цієї територіальної одиниці, дає нам підстави вважати, що при децентралізованому напрямі публічного адміністрування місцевих податків, доцільним є запропонувати вдосконалення законодавства в частині механізмів взаємодії органів місцевого самоврядування з територіальними відділами ДПС та територіальними органами Державної казначейської служби у формі Концепції розвитку фінансової децентралізації (структура Концепції наведена у Додатку В).

Під час розроблення Концепції розвитку фінансової децентралізації, вважаємо за доцільне рекомендувати дотримуватися фундаментальних принципів оподаткування та принципів, визначених нами в другому розділі дисертаційного дослідження як принципів публічного права, які стали



основою категорії «публічне адміністрування місцевих податків» (загального блага, збалансованості, справедливості, свободи та рівності в суспільстві, добросовісності та розумності та синергії права, закону та підзаконних нормативно-правових актів).

Також, на наше переконання, доцільно запропонувати під час розроблення Концепції розвитку фінансової децентралізації врахувати наші рекомендації щодо шляхів і способів розв'язання проблем фінансового характеру місцевого рівня, а саме передбачити:

1. Уведення до структури територіальних органів Державної казначейської служби України посад: казначей ОТГ та казначей органу місцевого самоврядування, а також серед іншого, запропонувати включити до повноважень особи, яка займатиме таку посаду, такі повноваження:

– мобілізація ресурсів у місцевому бюджеті шляхом отримання та зберігання всіх грошових коштів об'єднаної територіальної громади чи органу місцевого самоврядування, та контроль за використанням цих коштів суто на потреби територіальної одиниці в якій вони сплачені платниками місцевих податків, якщо законом прямо не вимагається отримання та зберігання грошових коштів іншим уповноваженим органом;

– відкриття, закриття та обслуговування рахунків у системі електронного адміністрування місцевих податків відповідної ОТГ чи органу місцевого самоврядування;

– ведення бухгалтерського обліку операцій відповідної об'єднаної територіальної громади чи органу місцевого самоврядування;

– встановлення на підставі бухгалтерського обліку операцій відповідної ОТГ чи органу місцевого самоврядування настання в територіальній одиниці критичного фінансового стану (якщо дефіцит загального та/або спеціального фонду місцевого бюджету перевищує використання вільного залишку бюджетних коштів, а видатки місцевого бюджету на обслуговування місцевого боргу перевищують 10 відсотків

видатків загального фонду місцевого бюджету протягом будь-якого бюджетного періоду);

– подання звіту про настання в територіальній одиниці критичного фінансового стану до центрального органу виконавчої влади, на який покладаються завдання щодо протидії правопорушенням, що посягають на функціонування економіки держави (яким наразі в Україні є Бюро економічної безпеки), а також, клопотання про проведення аналізу ризиків (щодо оцінки загроз економічній безпеці у територіальній одиниці, ступеня її вразливості та рівня негативного впливу на неї), та розроблення, на основі оцінюваних ризиків, управлінських рішень, спрямованих на мінімізацію таких ризиків, а також на спроможність державних інституцій нейтралізувати загрозу економічній безпеці у територіальній одиниці;

– обов'язок під час виконання покладених на таку посадову особу завдань постійно взаємодіяти з територіальним органом ДПС та ОТГ чи органом місцевого самоврядування;

– погодження встановлення ставок місцевих податків і зборів виходячи з прогнозу місцевого бюджету, що формується на основі місцевих потреб.

2. Розширення повноважень територіальних органів ДПС у разі встановлення казначеєм ОТГ чи казначеєм органу місцевого самоврядування настання в територіальній одиниці критичного фінансового стану (якщо дефіцит загального та/або спеціального фонду місцевого бюджету перевищує використання вільного залишку бюджетних коштів, а видатки місцевого бюджету на обслуговування місцевого боргу перевищують 10 % видатків загального фонду місцевого бюджету протягом будь-якого бюджетного періоду), які серед іншого можуть включати:

– визначення і впровадження політики управління та плану фінансування ОТГ чи органу місцевого самоврядування;

– призначення фінансового менеджера ОТГ чи органу місцевого самоврядування, який має кваліфікацію для управління фіскальними справами ОТГ чи органу місцевого самоврядування;

– забезпечення призначення будь-яких інших осіб, необхідних для того, щоб місцева влада могла надавати основні послуги, для яких вона була створена, максимально економічно та ефективно;

– за необхідності, створення системи бухгалтерського обліку та окремих рахунків в банку, задля можливості отримання грошових коштів та інших активів ОТГ чи органу місцевого самоврядування, а також можливості здійснення видаткових платежів;

– запровадження обмежень щодо найму працівників в органи ОТГ чи органу місцевого самоврядування, які вважатимуться необхідними;

– ведення переговорів та затвердження всіх контрактів, укладених ОТГ чи органом місцевого самоврядування або від їх імені до виконання, та укладення таких контрактів від імені ОТГ чи органу місцевого самоврядування, якщо територіальний орган ДПС вважатиме це за необхідне;

– уведення тимчасових (додаткових) податків на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки та податків на землю;

– взяття на себе всіх прав, обов'язків та повноважень ОТГ чи органу місцевого самоврядування визначених в чинному законодавстві України, у разі надзвичайної фінансової ситуації в ОТГ чи органі місцевого самоврядування, з можливістю вимагати відшкодування від ОТГ чи органу місцевого самоврядування витрат, які несе територіальний орган ДПС за управління місцевою владою.

Розширення повноважень територіальних органів ДПС, у разі настання в територіальній одиниці критичного фінансового стану, на нашу думку, дасть можливість вчасно реагувати на фінансові кризи в окремих територіальних одиницях та, беззаперечно, уникати навантаження на

державний бюджет, у частині витрат на субсидіювання таких територіальних одиниць.

3. Формування податкової дисципліни та податкової культури у суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків шляхом поглиблення взаємозв'язків та підвищення рівня довіри між територіальними органами ДПС та платниками місцевих податків.

Задля чого, вважаємо необхідним запропонувати внести зміни до статті 21 ПКУ шляхом доповнення пункту 21.1. статті 21 підпунктом 21.1.12. такого змісту: *«21.1.12. Уповноважена особа територіального органу ДПС, зобов'язана надати:*

*– письмові пояснення поширених помилок, недоліків та порушень, з якими стикаються платники місцевих податків, та інструкцій щодо уникнення таких проблем;*

*– письмові вказівки для платників податків єдиного податку (суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб та юридичних осіб третьої та четвертої групи спрощеної системи оподаткування), які тільки розпочинають свою господарську діяльність, щодо ведення бухгалтерського обліку достатнього для проведення податкового аудиту, процедури сплати податків та процедури оскарження рішень територіальних органів ДПС, інформації про найпоширеніші помилки платників податків у подібних господарювальних суб'єктів щодо звітності, нарахування та сплати єдиного податку;*

*– письмові повідомлення платнику місцевих податків, у разі, якщо, уповноважена особа цього органу встановить, що платник місцевих податків має право на пільгу чи звільнення від сплати того чи іншого місцевого податку або здійснене нарахування податку є більшим, ніж вимагає чинне законодавство України;*

*– негайно, після остаточного визначення територіальним органом ДПС, що у платника місцевих податків існує переплата, письмові повідомлення платнику місцевих податків з письмовими інструкціями про*

*процедуру отримання платником місцевих податків такої переплати або можливості зарахування переплати до рахунку сплати іншого місцевого податку, у разі, якщо така особа має ще невиконане податкове зобов'язання за іншим місцевим податком;*

*– письмові пояснення щодо повноважень територіального органу ДПС, а також прав платників місцевих податків, процедур, яких слід дотримуватися під час нарахування, сплати, примусового стягнення місцевих податків, включаючи процедури та повідомлення для здійснення перерахунку та оскарження рішень територіального органу ДПС, які необхідні для захисту платника місцевих податків, на прохання останніх.*

На наше переконання, використання досвіду формування податкової дисципліни та податкової культури в штаті Невада, США допоможе змінити відношення суспільства до такої фінансової категорії, як місцевий податок, що є тією рушійною силою, яка в рамках процесу децентралізації може суттєво вплинути, як позитивно, так і негативно на дохідну частину місцевих бюджетів, та й на сам результат децентралізації.

З огляду на запропоновані для внесення, зміни до ПКУ, та пропозиції для врахування при розробленні Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків, вважаємо за доцільне в рамках розділу «Завдання Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків» також, розробити для сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад Положення про визначення оподатковуваної вартості об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його часток, як бази оподаткування нерухомого майна, Положення про введення, припинення та скасування тимчасового (додаткового) податку на нерухоме майно, Декларацію про права платників податків простими нетехнічними термінами, беручи до уваги результати нашого дисертаційного дослідження з використанням досвіду штату Невада, США зі вдосконалення податкового законодавства щодо публічного адміністрування місцевих податків [186; 187; 188; 189].

### Висновки до розділу 3

Встановлено, що подальший розвиток публічного адміністрування місцевих податків в Україні, може здійснюватися за такими напрямками (беручи за основу управління системою місцевих податків): а) централізований; б) децентралізований.

Зазначено, що до завершення процесу децентралізації в Україні, доцільним та більш ефективним має бути саме централізований підхід у публічному адмініструванні місцевих податків, але слід удосконалити механізми адміністрування місцевих податків, що можуть забезпечувати значну частину доходів місцевих бюджетів від податкових надходжень, а саме податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки та земельного податку.

Запропоновано внести зміни до ПКУ, зокрема: а) до підпункту 266.7.1. пункту 266.7 статті 266 ПКУ, завдяки яким, можливим буде дотриматися загальнонаукових принципів оподаткування, а саме відповідності податку на нерухоме майно за межею 300 квадратних метрів для квартири та 500 квадратних метрів для будинку, принципам горизонтальної та вертикальної рівності; б) до пункту 274.1. статті 274, пункту 281.3. статті 281, пункту 293.9. статті 293 ПКУ щодо оподаткування земельних ділянок сільськогосподарського призначення. За такого підходу, на думку автора, за допомогою земельного податку стане доступним стимулювання розширення власного обробітку земель, розвитку фермерського господарства, а також досягнення загальнонаукових принципів оподаткування – визначальної бази та вертикальної рівності.

Обґрунтовано доцільність використання досвіду штату Невада, США у частині оподаткування місцевими податками за децентралізованим напрямом, а саме: а) встановлення і застосування, як бази оподаткування нерухомого майна, оподатковуваної вартості, а не площі такого майна, що на переконання автора, приведе податок на нерухоме майно відповідно до загальнонаукового принципу оподаткування – платоспроможності, а відтак і,

зросте податкова дисципліна у платників місцевих податків, а публічне адміністрування місцевих податків стане ефективнішим з огляду на принципи адміністративної зручності; б) встановлення тимчасових (додаткових) місцевих податків; в) інтегрованої взаємодії та співпраці між органами місцевого самоврядування та органами уповноваженими на публічне адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США, як ефективного механізму казуїстичного управління місцевим оподаткуванням, у разі настання важкої фінансової ситуації в тій чи іншій територіальній одиниці, що на нашу думку, також, може забезпечити перспективу розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні за децентралізованим напрямом; г) застосування механізмів виховання двосторонньої податкової культури та дисципліни у суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків.

Запропоновано такі шляхи вдосконалення норм податкового законодавства України щодо публічного адміністрування місцевих податків:

1. У частині повноважень органів місцевого самоврядування у сфері публічного адміністрування місцевих податків, необхідно надати їм правові підстави приймати рішення щодо зміни бази оподаткування нерухомого майна в межах території, що входить до їх юрисдикції, зокрема, слід внести зміни до підпункту 12.1.4 пункту 12.1., пункту 12.3. статті 12, підпункту 266.3.1. пункту 266.3 статті 266 ПКУ та доповнити статтю 69 ЗУ «Про місцеве самоврядування».

2. Розробити та ухвалити Концепцію розвитку публічного адміністрування місцевих податків (Додаток Г), що включатиме механізми взаємодії органів місцевого самоврядування з територіальними відділами ДПС та територіальними органами Державної казначейської служби України. Така концепція має передбачати:

– введення до структури територіальних органів Державної казначейської служби України посад: казначеїв ОТГ та казначеїв органів місцевого самоврядування за якими на законодавчому рівні закріпити обов'язок постійно взаємодіяти з: а) територіальними органами ДПС та ОТГ

чи органами місцевого самоврядування з питань виконання місцевих бюджетів за доходами та видатками; б) територіальними управліннями БЕБ у разі настання в територіальних одиницях критичного фінансового стану;

– розширення повноважень територіальних органів ДПС у разі настання в територіальній одиниці критичного фінансового стану (якщо дефіцит загального та/або спеціального фонду місцевого бюджету перевищує використання вільного залишку бюджетних коштів, а видатки місцевого бюджету на обслуговування місцевого боргу перевищують 10 % видатків загального фонду місцевого бюджету протягом бюджетного періоду);

– формування податкової дисципліни та податкової культури у суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків, шляхом поглиблення взаємозв'язків та підвищення рівня довіри між територіальними органами ДПС та платниками місцевих податків;

3. У частині прав та обов'язків суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків, слід внести зміни до статті 21 ПКУ, зокрема доповнити пункт 21.1. статті 21 підпунктом 21.1.12, яким визначити зобов'язання уповноваженої особи територіального органу ДПС надавати письмові пояснення та настанови платникам місцевих податків щодо поширених помилок, недоліків та порушень, з якими стикаються платники місцевих податків.

Доведено, що під час формування Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків, в розділі «Завдання Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків», слід врахувати, що для сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад необхідно розробити: а) Положення про визначення оподаткованої вартості об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, зокрема його часток, як бази оподаткування нерухомого майна; б) Положення про введення, припинення та скасування тимчасового (додаткового) податку на нерухоме майно; в) Декларацію про права та обов'язки платників податків.



## ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні детально вивчено наукові погляди вітчизняних вчених та науковців стосовно публічного адміністрування місцевих податків, а також проаналізовано положення вітчизняного законодавства у сфері публічного адміністрування місцевих податків. Також викладено наукові підходи американських дослідників із питань публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада, США.

Узагальнюючи викладене у дисертаційному дослідженні, можемо викласти такі найбільш важливі здобутки:

1. Визначено чотири історичні етапи розвитку публічного адміністрування місцевих податків (перший – родовий лад, другий – зародження та розвиток інституту держави, третій – централізоване управління інститутом держави, четвертий – децентралізоване управління інститутом держави), які свідчать, що залежно від зміни епох та розвитку інституту держави змінювалися як суб'єкти публічного адміністрування місцевих податків, так і мета утримання місцевих податків.

Запропоновано класифікувати типи публічного адміністрування місцевих податків за характеристикою епох, що корелюються з п'ятьма типами побудови податкових систем (східні країни, класичний світ, феодалізм, абсолютизм, конституціоналізм) із долученням шостого типу публічного адміністрування місцевих податків, що відповідає реаліям сучасності – епохи глобалізації управлінських процесів.

2. Доведено, що публічне адміністрування місцевих податків в Україні має визначену структуру вповноважених органів із відповідними повноваженнями, функціями та межами юридичної відповідальності суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків. До публічного адміністрування місцевих податків необхідно відносити: принципи, методи та механізми, які притаманні публічним та фінансовим правовідносинам, що регулюються нормами фінансового та адміністративного права.

3. Виокремлено елементи системи публічного адміністрування місцевих податків та елементи механізму публічного адміністрування місцевих податків до яких віднесено: місцевий податок як правову категорію; суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків (держава, органи місцевого самоврядування, платники місцевих податків); норми фінансового та адміністративного права, що закріплюють права та обов'язки суб'єктів, які беруть участь у процесі публічного адміністрування місцевих податків; інститут податкового права, що регулює фінансово-правові відносини суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків; акти реалізації прав та обов'язків учасників взаємодії, що виражаються у втіленні приписів норм фінансового права у процесі діяльності суб'єктів щодо здійснення адміністрування місцевих податків.

4. Здійснено порівняльний аналіз характеристики механізмів публічного адміністрування місцевих податків в Україні та штаті Невада, США та встановлено відмінність у механізмах публічного адміністрування місцевих податків у штаті Невада.

5. Надано авторське визначення категорії «публічне адміністрування місцевих податків», зокрема це система правових, організаційних, фінансових, інформаційних та соціальних заходів направлених на управління системою місцевих податків, яка регулює взаємовідносини як між елементами всередині цієї системи, так і її зовнішні зв'язки із системою місцевого самоврядування та державного управління, базуючися на принципах публічного права та використовуючи механізми фінансового права за допомогою імперативних методів правового регулювання.

Представлено авторську дефініцію таких понять як: «місцевий податок», «механізми законотворчості публічного адміністрування місцевих податків», «процесуальні механізми публічного адміністрування місцевих податків», «процедурні механізми публічного адміністрування місцевих податків».

6. Обґрунтовано доцільність уведення до структури територіальних органів Державної казначейської служби України посад: казначеїв ОТГ та казначеїв органів місцевого самоврядування за якими на законодавчому рівні закріпити обов'язок постійно взаємодіяти з: а) територіальними органами ДПС та ОТГ чи органами місцевого самоврядування з питань виконання місцевих бюджетів за доходами та видатками; б) територіальними управліннями БЕБ у разі настання в територіальних одиницях критичного фінансового стану (якщо дефіцит загального та/або спеціального фонду місцевого бюджету перевищує використання вільного залишку бюджетних коштів, а видатки місцевого бюджету на обслуговування місцевого боргу перевищують 10 % видатків загального фонду місцевого бюджету протягом бюджетного періоду).

7. Обґрунтовано, що перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні, за такою ознакою як управління системою місцевих податків, умовно можна поділити за напрямками: а) централізований – включає управління місцевими фінансами у їх дохідній частині, через центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної фінансової політики та обмеженими повноваженнями органів місцевого самоврядування; б) децентралізований – опосередковує напрям за яким основними владними повноваженнями у сфері публічного адміністрування місцевих податків наділяються територіальні одиниці, які мають конституційні обмеження щодо належної правової процедури публічного адміністрування місцевих податків.

Із урахуванням позитивного досвіду штату Невада, США щодо публічного адміністрування місцевих податків, зокрема податку на нерухоме майно, автором наголошено на більш широкому запровадженню децентралізованого напрямку розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні, як ефективного та гнучкого місцевого (казуїстичного) управління місцевим оподаткуванням.

Розроблено структуру Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків, яка включає: а) основні передумови розвитку публічного адміністрування місцевих податків; б) мету та завдання Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків; в) принципи розвитку публічного адміністрування місцевих податків; г) організаційну структуру суб'єктів системи публічного адміністрування місцевих податків; г) моніторинг й оцінювання розвитку публічного адміністрування місцевих податків; д) контроль системи публічного адміністрування місцевих податків; е) шляхи і способи розв'язання проблемних питань, що виникають у ході впровадження концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків; є) очікувані результати під час упровадження концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків.

8. З'ясовано шляхи подальшого розвитку публічного адміністрування місцевих податків в Україні та виокремлено централізований і децентралізований напрями, основною відмінністю яких є визначення суб'єкта, що наділяється основними владними повноваження та функціями щодо управління місцевими фінансами у їх дохідній частині. Запропоновано напрями вдосконалення норм чинного законодавства в частині повноважень органів місцевого самоврядування у сфері публічного адміністрування місцевих податків щодо можливості приймати рішення щодо зміни бази оподаткування нерухомого майна в межах території, що входить до їх юрисдикції.

Сформульовано пропозиції щодо внесення змін до статей 10, 12, 21, 266, 274, 281, 293 ПКУ та статті 69 ЗУ «Про місцеве самоврядування». Обґрунтовано необхідність формування податкової дисципліни та податкової культури у суб'єктів публічного адміністрування місцевих податків.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / [пер. с англ. П. Клюкина]. М. : Эксмо, 2016. 1056 с.
2. David Ricardo. On The Principles of Political Economy and Taxation. (third edition 1821). Batoche Books, Kitchener, 2001. 333 p. URL: <http://www.library.fa.ru/files/Ricardo-Principles.pdf>.
3. Сперанский М. М. Проекты и записки / под ред. С. Н. Валка. М. ; Л. : Академия наук СССР, 1961. 245 с. URL: <http://www.spsl.nsc.ru/FullText/%D0%9A%D0%BD%D0%B8%D0%B3%D0%B8/%D0%A3%D1%81%D1%82.%209%20%D0%A1.717.pdf>.
4. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / соч. Николая Тургенева. СПб. : тип. Н. Греча, 1818. 368 с. URL: <http://elib.shpl.ru/ru/nodes/59239-turgenev-n-i-opyt-teorii-nalogov-spb-1818#mode/inspect/page/9/zoom/4>.
5. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. М. : Статут, 2002. 555 с. URL: <https://www.lib.tpu.ru/fulltext/m/2009/consultant/yanjul.pdf>.
6. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6 С. 27–35. URL: [http://library.wunu.edu.ua/images/stories/praci\\_vukladachiv/%D0%A4%D0%B0%D0%BA%D1%83%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%82%20%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D1%96%D0%B2/%D0%9A%D0%B0%D1%84%20%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D1%96%D0%B2/%D0%90%D0%BD%D0%B4%D1%80%D1%83%D1%89%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%92%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D0%BC%D0%B8%D1%80/%D0%A4%D1%96%D1%81%D0%BA%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B5%20%D0%B0%D0%B4%D0%BC%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D1%8F%D0%BA%20%D0%](http://library.wunu.edu.ua/images/stories/praci_vukladachiv/%D0%A4%D0%B0%D0%BA%D1%83%D0%BB%D1%82%D0%B5%D1%82%20%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D1%96%D0%B2/%D0%9A%D0%B0%D1%84%20%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D1%96%D0%B2/%D0%90%D0%BD%D0%B4%D1%80%D1%83%D1%89%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE%20%D0%92%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D0%BC%D0%B8%D1%80/%D0%A4%D1%96%D1%81%D0%BA%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B5%20%D0%B0%D0%B4%D0%BC%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D1%8F%D0%BA%20%D0%)

BD%D0%B0%D1%83%D0%BA%D0%B0%20%D1%96%20%D0%BC%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%86%D1%82%D0%B2%D0%BE.PDF.

7. Крисоватий А. І., Томнюк Т. Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. 212 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/24519/1/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D1%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D1%96%D0%B2%20%D0%B2%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D1%96.pdf>.

8. Федосов В. М., Опарін В. М., Львовчкін С. В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / за наук. ред. В. М. Федосова. Київ : КНЕУ, 2002. 387 с. URL: [https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/9691/fin\\_restructr\\_ukr.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/9691/fin_restructr_ukr.pdf?sequence=1&isAllowed=y).

9. Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2011. 196 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/60801825.pdf>.

10. Податкове право : навч. посіб. / [Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.] ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с. URL: [https://library.nlu.edu.ua/POLN\\_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf](https://library.nlu.edu.ua/POLN_TEXT/KNIGI/Podat-Pravo.pdf).

11. Бечко П. К., Захарчук О. А. Основи оподаткування : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 168 с. URL: <https://ua1lib.org/ireader/3144673>.

12. Гегель Г. В. Ф. Основи філософії права або природне право і державознавство / [пер. з нім. Р. Осадчука та М. Кушніра]. Київ : Юніверс, 2000. 336 с. URL: [https://hromadalib.files.wordpress.com/2015/12/hegel\\_2000\\_grundlinien.pdf](https://hromadalib.files.wordpress.com/2015/12/hegel_2000_grundlinien.pdf).

13. Ясько І. В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2019. 196 с. URL: <https://lpnu.ua/sites/default/files/2020/dissertation/1695/dysertaciynarobotanazdobuttyanaukovogostupenyakandydatanaukyaskaigoryavitaliyovycha-1.pdf>.
14. Тора. Пятикнижие и гафтарот. Ивритский текст с русским переводом и классическим комментарием «Сончино» / Комментарий составил д-р Й. Герц, Главный Раввин Британской Империи. М. : Мосты культуры ; Гешарим, 1999. 1456 с.
15. England and Wales Poor Law Records Pre-1834. URL: [https://www.familysearch.org/wiki/en/England\\_and\\_Wales\\_Poor\\_Law\\_Records\\_Pre-1834](https://www.familysearch.org/wiki/en/England_and_Wales_Poor_Law_Records_Pre-1834).
16. Taxation in France. *Wikipedia. The Free Encyclopedia* : [сайт]. URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation\\_in\\_France](https://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_France).
17. Податкові системи зарубіжних держав : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, З. С. Варналій, І. А. Прокопенко, Т. В. Тучак. Київ : Кондор, 2012. 222 с. URL: [http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/444/1/402\\_IR.pdf/](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/444/1/402_IR.pdf/).
18. 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. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/09/Podatkovaya-systema.pdf>.
19. Фінансове право : підручник / [Ю. М. Жорнокуй, О. В. Кашкарьова, Т. В. Колесник та ін.] ; за заг. ред. О. М. Бандурки та О. П. Гетманець. Харків : Екограф, 2015. 500 с. URL: <http://kizman-tehn.com.ua/wp-content/uploads/2017/09/%D0%A4%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B5%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE.pdf>.

20. Пришва Н. Ю. Податкове право : навч. посіб. Київ : Юрінком Інтер, 2010. 365 с.
21. Налоги и налогообложение : учебник. / под ред. М. В. Романовского, Н. Г. Ивановой. М. : Юрайт, 2015. 441 с. URL: [https://urss.ru/PDF/add\\_ru/190432-1.pdf](https://urss.ru/PDF/add_ru/190432-1.pdf).
22. Финансово-экономический словарь / под ред. А. А. Абишева. Алматы : Экономика, 2006. 704 с. URL: <http://economics.kntu.kr.ua/pdf/33/15.pdf>.
23. Магопечь О. А. Визначення сутності поняття «оподаткування» в контексті його сприйняття як соціального процесу. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія : Економічні науки.* 2018. Вип. 33. С. 111–119. URL: <http://economics.kntu.kr.ua/pdf/33/15.pdf>.
24. Письменный В. В. Місцеве оподаткування в умовах демократичних перетворень : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Тернопіль, 2008. 22 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/60801903.pdf>.
25. Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації. Київ : Емкон, 2014. 376 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/32608872.pdf>.
26. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2005. 371 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/24549/1/%.pdf>.
27. Волощук Р. Є. Система адміністрування податків в Україні: інституційна структура та ефективність функціонування : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Київ, 2015. 231 с. URL: [http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/2062/1/%d0%90%d0%b2%d1%82%d0%be%d1%80%d0%b5%d1%84%d0%b5%d1%80%d0%b0%d1%82\\_%d0%92%d0%be%d0%bb%d0%be%d1%89%d1%83%d0%ba\\_2015.pdf](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/2062/1/%d0%90%d0%b2%d1%82%d0%be%d1%80%d0%b5%d1%84%d0%b5%d1%80%d0%b0%d1%82_%d0%92%d0%be%d0%bb%d0%be%d1%89%d1%83%d0%ba_2015.pdf).



28. Кравцова Т. М. Адміністрування податків як системо утворюючий правовий інструмент оподаткування в Україні. *Приватне та публічне право*. 2017. № 1. С. 64–67. URL: [http://pp-law.in.ua/archive/1\\_2017/15.pdf](http://pp-law.in.ua/archive/1_2017/15.pdf).
29. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 312 с. URL: [https://shron1.chtyvo.org.ua/Bandurka\\_Oleksandr/Podatkove\\_pravo.pdf](https://shron1.chtyvo.org.ua/Bandurka_Oleksandr/Podatkove_pravo.pdf).
30. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Львів, 2014. 224 с. URL: [https://lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/02/dis\\_Paslavska.pdf](https://lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2015/02/dis_Paslavska.pdf).
31. Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. Налоговый менеджмент : учеб. пособ. Харьков : ИНЖЭК, 2006. 488 с. URL: [file:///C:/Users/User/Desktop/%D0%86%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%20%D0%AE.%20nal\\_man.pdf](file:///C:/Users/User/Desktop/%D0%86%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BE%D0%B2%20%D0%AE.%20nal_man.pdf).
32. Рачинський Р. М. Доктринальне визначення поняття адміністрування податків і зборів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6, т. 3. URL: [http://apnl.dnu.in.ua/6\\_tom\\_3\\_2017/35.pdf](http://apnl.dnu.in.ua/6_tom_3_2017/35.pdf).
33. Файоль А. Общее и промышленное управление / [пер. на русский язык Б. В. Бабина-Кореня]. М. : Центральный институт труда, 1923. *Гуманитарный портал* : [сайт]. URL: <https://gtmarket.ru/library/basis/5783/5784>.
34. Ястремська О. М., Мажник Л. О. Публічне адміністрування : навч. посіб. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 132 с. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/10360>.
35. Колпаков В. К., Кузьменко О. В. Адміністративне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 544 с. URL: <http://www.pravoznavec.com.ua/books/letter/252/%CA/18567#chapter>.
36. Публічне адміністрування в Україні : навч. посіб. / [ В. Б. Дзюндзюк, Н. М. Мельтюхова, Н. В. Фоміцька та ін.] ; за заг. ред. В. В. Корженка, Н. М. Мельтюхової. Харків : Хар. РІ НАДУ «Магістр», 2011. 306 с. URL: [http://www.dut.edu.ua/uploads/1\\_334\\_71011815.pdf](http://www.dut.edu.ua/uploads/1_334_71011815.pdf).

37. Амосов О., Гавкалова Н. Моделі публічного адміністрування (архетипові парадигма). *Публічне управління: теорія та практика*. 2013. Спец. вип. С. 6–13. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/handle/123456789/4713>.

38. Адміністративне право. Загальна частина : навч. посіб. / С. М. Алфьоров, С. В. Ващенко, М. М. Долгополова, А. П. Купін. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 216 с. URL: [http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/1230/4/Kupin\\_Administrative\\_Law.pdf](http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/1230/4/Kupin_Administrative_Law.pdf)

39. Бандурка О. М. Адміністративний процес України : монографія. Харків : ХНУВС ; Майдан, 2019. 422 с. URL: <http://dspace.univd.edu.ua/xmlui/handle/123456789/7669>.

40. Кур'ян В. Забезпечення публічного адміністрування місцевих податків як один із напрямів підвищення економічної безпеки країни. *Економічна безпека країни в умовах трансформації економіки* : матеріали круглого столу (18 черв. 2021 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. URL: [https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/kruh\\_stil\\_180621.pdf](https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/kruh_stil_180621.pdf).

41. Адміністративне право України (загальна частина) : навч. посіб. / [О. І. Остапенко, М. В. Ковалів, С. С. Єсімов, Л. С. Гулак., Н. Я. Отчак, Л. О. Остапенко]. Львів : НУ «Львівська політехніка», 2019. 504 с. URL: <http://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/2826/1/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D1%96%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%B5%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE%20%D0%9E%D0%A1%D0%A2%D0%90%D0%9F%D0%95%D0%9D%D0%9A%D0%9E%20--%20%D0%BC%D0%B0%D0%BA%D0%B5%D1%82.pdf>.

42. Митяй О. В., Світовий О. М. Дослідження понять «державне управління» і «публічне адміністрування». *Держава та регіони. Серія : Державне управління*. 2018. Вип. 1. С. 124–128. URL: [http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/1\\_2018/24.pdf](http://pa.stateandregions.zp.ua/archive/1_2018/24.pdf).

43. Нагаєв В. М. Публічне адміністрування : електрон. навч. посіб. Харків : ХНАУ, 2018. 278 с. URL:

[http://dspace.knau.kharkov.ua/jspui/bitstream/123456789/1076/1/%C2\\_2018\\_.PDF](http://dspace.knau.kharkov.ua/jspui/bitstream/123456789/1076/1/%C2_2018_.PDF).

44. Адміністративне право України. Повний курс : підручник / [В. Галунько, П. Діхтієвський, О. Кузьменко, С. Стеценко та ін.]. Херсон : ОЛДІ-ПЛЮС, 2018. 446 с. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/19688/1/%D0%93%D0%B0%D0%BB%D1%83%D0%BD%D1%8C%D0%BA%D0%BE-%D0%90%D0%94%D0%9C%D0%86%D0%9D%D0%86%D0%A1%D0%A2%D0%A0%D0%90%D0%A2%D0%98%D0%92%D0%9D%D0%95-%D0%9F%D0%A0%D0%90%D0%92%D0%9E-%D0%A3%D0%9A%D0%A0%D0%908-ilovepdf-compressed-1%20%281%29.pdf>.

45. Грицяк І. А. Європейське управління: теоретико-методологічні засади : монографія. Київ : К.І.С., 2006. 398 с. URL: <https://ua1lib.org/book/3098499/eabc44>.

46. Тарасов И. Т. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М. : Статут, 2004. 618 с. URL: <http://lib.lunn.ru/KP/Classiki/tarasov.pdf>.

47. Кур'ян В. Інститут місцевих податків, як система. *Науковий вісник публічного та приватного права* : зб. наук. праць. 2018. Вип. 6, т. 2. С. 43–48. URL: [http://nvppp.in.ua/vip/2018/6/tom\\_2/11.pdf](http://nvppp.in.ua/vip/2018/6/tom_2/11.pdf)

48. Історія держави і права зарубіжних країн : навч. посіб. (для курсантів і студентів усіх форм навч.) / під заг. ред. канд. юрид. наук, доцента Л. М. Князькової, канд. філос. наук О. С. Туренка ; Донецький юрид. ін-т ЛДУВС. Донецьк : Цифрова типографія, 2010. 298 с. URL: <https://ua1lib.org/book/2993517/ffcb59>.

49. Ярошенко Ф. О., Павленко В. В., Павленко В. П. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за заг. ред. А. М. Подоляки. Київ : Персонал, 2012. 416 с. URL: [https://maup.com.ua/assets/files/lib/book/istoria\\_podatkiv\\_pavlenko.pdf](https://maup.com.ua/assets/files/lib/book/istoria_podatkiv_pavlenko.pdf).

50. Кузьминець О. В., Дурнов Є. С., Сокур Ю. В, Історія держави та права зарубіжних країн (схеми, коментарі, термінологічний словник) : навч. посіб. Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2012. 242 с. URL: <https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/idp/NP-IDP-sxemu.pdf>.

51. Опря Є. А. Історичні аспекти формування та розвитку податкової системи в Україні. *Університетські наукові записки*. 2005 № 3 (15). С. 375–378. URL: <http://old.univer.km.ua/visnyk/856.pdf>.

52. Місцеві фінанси : підручник / за ред. О. П. Кириленко. [2-ге вид., допов. і перероб.]. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2014. 448 с. URL: [http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/12095/1/Miscevi\\_finansuPD\\_2\\_9F.pdf](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/12095/1/Miscevi_finansuPD_2_9F.pdf).

53. Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика : монографія. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2007. 320 с. URL: [http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/3009/1/3233\\_IR.pdf](http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/3009/1/3233_IR.pdf).

54. Даниленко С. Формування податкового законодавства в УСРР 1921–1923 роки. *Український історичний збірник*. 2015. Вип. 18. С. 212–222. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/103303/19-Danylenko.pdf?sequence=1>.

55. Смаглюк В. В. Історичні умови розвитку державної податкової політики в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. С. 93–96. URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/1\\_2017/18.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2017/18.pdf).

56. Кур'ян В. Історичні аспекти правового регулювання місцевих податків в Україні через призму єдиних принципів побудови податкової системи. *Прикарпатський юридичний вісник* : наук.-практ. журн. 2016. № 5 (14). С. 73–76. URL: [http://pjuv.nuoua.od.ua/v5\\_2016/19.pdf](http://pjuv.nuoua.od.ua/v5_2016/19.pdf)

57. Про самооподаткування сільського населення : указ Президії Верховної Ради УРСР від 23 квіт. 1984 р. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/6853-10#Text>.

58. Українська Радянська Енциклопедія. : в 12 т. / [ред. колегія : М. П. Бажан (голов. ред.) та ін.]. Київ : УРЕ, 1963. Т. 11. Патріотизм – Пряности. 392 с.

59. Про створення державної податкової служби в Українській РСР : постанова Ради Міністрів Української РСР від 12 квіт. 1990 р. № 74. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74-90-%D0%BF#Text>.

60. Про внесення змін до рішень Уряду УРСР у зв'язку з прийняттям Закону УРСР «Про державну податкову службу в Українській РСР» : постанова Кабінету Міністрів Української РСР від 11 лип. 1991 р. № 87. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/87-91-%D0%BF#Text>.

61. Про систему оподаткування : Закон України від 25 черв. 1991 р. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>.

62. Про місцеві податки і збори : декрет Кабінету Міністрів України від 20 трав. 1993 р. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/56-93#o126>.

63. Податковий кодекс України : прийнятий 02 груд. 2010 р. ; в редакції від 21 листоп. 2021 р. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

64. Кур'ян В. Правові основи становлення податку на майно у податковій системі штату Невада, США. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія : Юридичні науки. 2016. Вип. 6, т. 2. С. 109–112. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_jur\\_2016\\_6%282%29\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_jur_2016_6%282%29_29)

65. Nevada Property Tax: Elements and Application Department of Taxation Division of Local Government Services. URL: <file:///C:/Users/User/Desktop/2021%20Property%20Tax%20Elements%20and%20Application%20Manual.pdf>.

66. Nevada Admission Acts, Act of Congress 1861 organizing the territory of Nevada. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Const/NVAdmActs.html>.

67. Stephen Michael Sheppard, *The Wolters Kluwer Bouvier Law Dictionary* Desk Edition. URL: [https://advance.lexis.com/document/answercarddocument/?pdmfid=1000516&crd=9c1abace-a07c-43ee-989d-5d84c94aedf9&pddocfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fanalytical-materials%2Furn%3AcontentItem%3A5FXB-8NT0-011T-Y154-00000-00&pdcontentcomponentid=422309&pddoctitle=Bouvier+Law+Dictionary+-+Tax+\(Taxation\)&pditab=allpods&ecomp=ydgpk&prid=16f89e28-fac5-4762-9cc9-62cfbf1fd514](https://advance.lexis.com/document/answercarddocument/?pdmfid=1000516&crd=9c1abace-a07c-43ee-989d-5d84c94aedf9&pddocfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fanalytical-materials%2Furn%3AcontentItem%3A5FXB-8NT0-011T-Y154-00000-00&pdcontentcomponentid=422309&pddoctitle=Bouvier+Law+Dictionary+-+Tax+(Taxation)&pditab=allpods&ecomp=ydgpk&prid=16f89e28-fac5-4762-9cc9-62cfbf1fd514).

68. Nevada-A-History-of-the-Silver-State. URL: <https://ru.scribd.com/read/289730567/Nevada-A-History-of-the-Silver-State#>.

69. Robbins E. Cahill *Recollections of Work in State Politics, Government, Taxation, Gaming Control, Clark County Administration, and the Nevada Resort Association*, University of Nevada Oral History Program. URL: <https://ia803108.us.archive.org/23/items/CahillRobbins/Cahill,%20Robbins.pdf>.

70. The Constitution of the State of Nevada. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Const/NVConst.html>.

71. History of Nevada. URL: [https://jic.nv.gov/About/History\\_of\\_Nevada/](https://jic.nv.gov/About/History_of_Nevada/).

72. Statutes of Nevada, 1919, Page 230 (CHAPTER 117). URL: <https://www.leg.state.nv.us/Statutes/29th1919/Stats191902.html#Stats191902page230>.

73. Рішення Верховного Суду штату Невада 1865 року (*Hale & Norcross Gold & Silver Mining Co. v. Storey County*, 1 Nev. 104). *Lexis Advance* : [сайт]. URL: <https://advance.lexis.com/document/?pdmfid=1000516&crd=47b7043e-3b1c-4986-b674-5a37df236fcb&pddocfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fcases%2Furn%3AcontentItem%3A3XT0-47V0-00KR-D00D-00000->

00&pdcontentcomponentid=144909&pdshepid=urn%3AcontentItem%3A7XWS-0M61-2NSD-K0JW-00000-00&pdteaserkey=sr5&pditab=allpods&ecomp=ydgpk&earg=sr5&prid=484c43ef-90a8-4243-9116-805f59182d45.

74. Рішення Верховного Суду штату Невада від 1894 року (People ex rel. Pratt Inst. v. Board of Assessors, 141 N.Y. 476). *Lexis Advance* : [сайт]. URL: [75. Рішення Верховного Суду штату Невада \(Int'l Game Tech., Inc. v. Second Judicial Dist. Court, 122 Nev. 132\). \*Lexis Advance\* : \[сайт\]. URL: <https://advance.lexis.com/document/?pdmfid=1000516&crd=28f40ec1-e3ac-405d-b27c-b87b0d1dac78&pddocfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fcases%2Furn%3AcontentItem%3A4J7P-WWX0-0039-4131-00000-00&pdcontentcomponentid=144909&pdshepid=urn%3AcontentItem%3A7XWN-D431-2NSD-R4K3-00000->](https://advance.lexis.com/document/documentlink/?pdmfid=1000516&crd=f968fa05-d317-4f6e-a3ef-6877aed8e522&pddocfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fcases%2Furn%3AcontentItem%3A3RRM-YG40-003F-6391-00000-00&pdpinpoint=PAGE_477_3320&pdcontentcomponentid=9096&pddoctitle=%D0%9B%D1%8E%D0%B4%D0%B8+%D0%B1%D1%8B%D0%B2%D1%88%D0%B8%D0%B5+%D0%BE%D1%82%D0%BD.+%D0%98%D0%BD%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%82%D1%83%D1%82+%D0%9F%D1%80%D0%B0%D1%82%D1%82%D0%B0+%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%82%D0%B8%D0%B2+%D1%8D%D0%BA%D1%81%D0%BF%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%BE%D0%B2+%D0%91%D1%80%D1%83%D0%BA%D0%BB%D0%B8%D0%BD%D0%B0%2C+141+%D0%9D%D1%8C%D1%8E-%D0%99%D0%BE%D1%80%D0%BA+476%2C+477%2C+36+NE+508.&pdproductcontenttypeid=urn%3Apct%3A30&pdiskwicview=false&ecomp=Js9nk&prid=8f260963-cb06-4443-8174-9ef760d61931.</a></p>
</div>
<div data-bbox=)

00&pdteaserkey=sr2&pditab=allpods&ecomp=ydgpk&earg=sr2&prid=3b7c3804-9ff7-4a41-9f66-fe35127ef690.

76. Statutes of Nevada 1905, Page 17, Laws of the State of Nevada passed at the Twenty-second Session of the Legislature. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Statutes/22nd1905/Stats190501.html#Stats190501page17>.

77. Statutes of Nevada, 1913, Page 175 (CHAPTER 134) – An Act in relation to the public revenues, creating the Nevada tax commission, defining its powers and duties and matters relating thereto, and repealing all acts and parts of acts in conflict herewith. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Statutes/26th1913/Stats191301.html#Stats191301page175>.

78. Statutes of Nevada, 1975, Page 1649 (CHAPTER 748, AB 317). URL: <https://www.leg.state.nv.us/Statutes/58th/Stats197508.html#Stats197508page1649/>.

79. Statutes of Nevada, 1915, Page 252 (CHAPTER 182). URL: <https://www.leg.state.nv.us/Statutes/27th1915/Stats191502.html#Stats191502page252/>.

80. Nevada Property Tax: Elements and Application. Department of Taxation Division of Local Government Services, Update November 10, 2016. 87 p. URL: [https://tax.nv.gov/LocalGovt/County\\_Property\\_Tax/General\\_Property\\_Tax\\_Information\\_and\\_Links\\_to\\_County\\_Assessors\\_and\\_Treasurers/](https://tax.nv.gov/LocalGovt/County_Property_Tax/General_Property_Tax_Information_and_Links_to_County_Assessors_and_Treasurers/).

81. Statutes of Nevada, 1909, Page 75. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Statutes/24th1909/Stats190901.html#Stats190901page75>.

82. Statutes of Nevada, 1913, Page 411 (CHAPTER 266) An Act to provide revenue for the support of the government of the State of Nevada, to establish a tax on gifts, legacies, inheritances, bequests, devises, successions and transfers, to provide for its collection and to direct the disposition of its proceeds, to provide for the enforcement of liens created by this act, and for suits to quiet title against



claims of lien arising hereunder. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Statutes/26th1913/Stats191303.html#Stats191303page411>.

83. Statutes of Nevada, 1975, Page 153 AN ACT relating to property taxation; clarifying use of descriptions of land by reference to certain maps in possession of county officers.[Approved March 25, 1975]. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Statutes/58th/Stats197501.html#Stats197501page153>.

84. Statutes of Nevada, 2019/2020 (Procedure). URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-361.html#NRS361Sec333>.

85. Revenue Reference manual. Fiscal Analysis division January 2013. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Division/fiscal/FinalRRM2013.pdf>.

86. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/Index.cfm>.

87. John Joseph Wallis, A History of the Property Tax in America, Department of Economics University of Maryland & National Bureau of Economic Research. URL: <http://econweb.umd.edu/~wallis/mypapers/ptfinal.pdf>.

88. Карлін М. І., Ліповська-Маковецька Н. І. Податкові системи країн Америки : навч. посіб. Луцьк : Вежа-Друк, 2015. 232 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/157730532.pdf>.

89. Кур'ян В. Місія, філософія та цілі, як основа механізмів публічного адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США). *Наукові праці Національного авіаційного університету*. Серія : Юридичний вісник «Повітряне і космічне право». Київ: НАУ, 2020. № 3 (56). С. 96–101. URL: <https://jrnل.nau.edu.ua/index.php/UV/article/view/14897>

90. Кур'ян В. Порівняльний аналіз характеристики механізмів публічного адміністрування місцевих податків в Україні та штаті Невада, США. *KELM*. 2021. № 5. С. 172–176. (Республіка Польща). URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/viewpdf/7145>

91. Кур'ян В. Вплив відмінностей у податковій політиці України та США на податкову культуру громадян цих країн. *Тенденції розвитку національних економік: економічний та правовий виміри* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Україна, 18–19 трав. 2017 р.). Київ, 2017. С. 46–48.

92. Баїк О. І. Поняття і категорії як основа науки податкового права України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія : Юридичні науки. 2015. № 824. С. 10–13. URL: <http://ena.lp.edu.uahttp://ena.lp.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/ntb/31262/03-10-13.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

93. Баїк О. І. Понятійно-категоріальний апарат податкового права України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2019. 522 с. URL: <https://lpnu.ua/sites/default/files/2020/dissertation/1682/dysertaciyanazdobuttyanakovogostupenyadoktorayurydychnyhnaukbayiko1.pdf>.

94. Фуллер Лон Л. Мораль права : наук. вид. / [пер. з англ. Н. Комарова]. Київ : Сфера, 1999. 232 с. URL: <http://filoslib.narod.ru/files/FullerMoralPrava.PDF>.

95. Оленич Р. М. Латинська мова : підручник. Львів : Світ, 1993. 333 с. URL: <http://194.44.152.155/elib/local/sk574199.pdf>.

96. Теорія держави та права : навч. посіб. / [Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, О. Б. Горова, А. М. Завальний, Н. В. Заяць та ін.] ; за заг. ред. С. Д. Гусарева, О. Д. Тихомирова. Київ : НАВС ; Освіта України, 2017. 320 с. URL: [https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/tdp/navch\\_pos\\_tdp.pdf](https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/tdp/navch_pos_tdp.pdf).

97. Чернік С. Д. Наукові підходи до визначення впливу римського права на формування англійського права. *Наукові записки*. Серія : Право. 2020. Вип. 8. Спецвипуск. С. 4–7. URL: [https://www.cuspu.edu.ua/images/nauk\\_zapiski/pravo/8\\_spec\\_2020/4-7.pdf](https://www.cuspu.edu.ua/images/nauk_zapiski/pravo/8_spec_2020/4-7.pdf)

98. Administration. Relating to management and running a business. *Macmillan thesaurus* : [сайт]. URL:

<https://www.macmillanthesaurus.com/topics/relating-to-management-and-running-a-business>.

99. Public administration. *Macmillan thesaurus* : [сайт]. URL: <https://www.macmillandictionary.com/dictionary/british/public-administration>.

100. Скрипилев Е. А. Дигесты Юстиниана / [пер. с лат. И. С. Перетерский] ; ред. Е. А. Скрипилев. М. : Наука, 1984. 456 с. URL: <http://digestaiust.narod.ru/01.html>.

101. Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А. Я. Сухарев ; [ред. кол. : М. М. Богуславский, М. И. Козырь, Г. М. Миньковский и др.]. М. : Сов. Энциклопедия, 1984. 415 с.

102. Фінансове право України : навч. посіб. (у схемах, таблицях та коментарях) / К. А. Гурковська, О. Б. Мороз, Ю. С. Назар, Л. М. Сукмановська. Львів : ЛьвДУВС, 2016. 308 с. URL: <http://dspace.lvduvs.edu.ua/handle/1234567890/449>.

103. Woodrow Wilson. The Study of Administration. *Political Science Quarterly*. 1887. Vol. 2, No. 2 (Jun.), P. 197–222. URL: [https://www.jstor.org/stable/2139277?seq=1#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/2139277?seq=1#metadata_info_tab_contents).

104. A Dictionary of American and English Law, With Definitions of the Technical Terms of The Canon and Civil Laws/ by Stewart Rapalie and Robert L. Lawrence / F.D. Linn & Company, 1888. URL: [file:///C:/Users/User/Desktop/%D0%94%D0%B6%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BB%D0%B0,%20%D1%89%D0%BE%20%D0%B2%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B2%D1%83%D1%8E%D1%82%D1%8C%D1%81%D1%8F%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%20%D0%BD%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%96%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%97/A\\_Dictionary\\_of\\_American\\_and\\_English\\_Law.pdf](file:///C:/Users/User/Desktop/%D0%94%D0%B6%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%BB%D0%B0,%20%D1%89%D0%BE%20%D0%B2%D0%B8%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%B2%D1%83%D1%8E%D1%82%D1%8C%D1%81%D1%8F%20%D0%BF%D1%80%D0%B8%20%D0%BD%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%96%20%D0%B4%D0%B8%D1%81%D0%B5%D1%80%D1%82%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%97/A_Dictionary_of_American_and_English_Law.pdf).

105. New Law Dictionary, Henry James Holthouse, ESQ. Of the inner temple, Special Pleader Boston: Charles C. Little and James Brown London:

Thomas Blenkarn, 1850. URL:  
<https://archive.org/details/anewlawdictiona00holtgoog/page/n15/mode/2up>.

106. Musgrave Richard Abel, Musgrave Peggy B. Public finance in theory and practice. 5-th ed. p. em. 627 c. URL: [https://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Richard%20A.%20and%20Musgrave%20Peggy%20B.%201989%20%281973%29%20Public%20Finance%20in%20Theory%20and%20Practice\\_5th%20ed.pdf](https://desmarais-tremblay.com/Resources/Musgrave%20Richard%20A.%20and%20Musgrave%20Peggy%20B.%201989%20%281973%29%20Public%20Finance%20in%20Theory%20and%20Practice_5th%20ed.pdf).

107. Kaplow Louis. TAXATION, Discussion Paper No. 542, 2/2006, Harvard Law School, Cambridge, MA 02138, P. 113. URL: [http://www.law.harvard.edu/programs/olin\\_center/papers/pdf/Kaplow\\_542.pdf](http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/Kaplow_542.pdf).

108. Optimal Taxation in Theory and Practice N. Gregory Mankiw Matthew Weinzierl Danny Yagan Copyright. URL: [https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/4263739/mankiw\\_optimaltaxationtheory](https://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/4263739/mankiw_optimaltaxationtheory).

109. Рішення Верховного суду США від 1927 року. *Compania General de Tabacos de Filipinas v Collector of Internal Revenue*, 275 US 87, 100 (1927). URL: [https://advance.lexis.com/document/documentlink/?pdmfid=1000516&crd=9d9cedb0-0d59-466a-a587-1d4de05b150a&pddocfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fcases%2Furn%3AcontentItem%3A3S4X-FTN0-003B-73MB-00000-00&pdpinpoint=PAGE\\_100\\_1100&pdcontentcomponentid=6443&pddoctitle=Compania+Gen.+de+Tabacos+de+Filipinas+%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%82%D0%B8%D0%B2+%D1%81%D0%B1%D0%BE%D1%80%D1%89%D0%B8%D0%BA%D0%B0+%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B8%D1%85+%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D0%B2%2C+275+US+87%2C+100+\(1927\)&pdproductcontenttypeid=urn%3Apct%3A30&pdiskwicview=false&ecomp=Js9nk&prid=9c1abace-a07c-43ee-989d-5d84c94aedf9](https://advance.lexis.com/document/documentlink/?pdmfid=1000516&crd=9d9cedb0-0d59-466a-a587-1d4de05b150a&pddocfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fcases%2Furn%3AcontentItem%3A3S4X-FTN0-003B-73MB-00000-00&pdpinpoint=PAGE_100_1100&pdcontentcomponentid=6443&pddoctitle=Compania+Gen.+de+Tabacos+de+Filipinas+%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%82%D0%B8%D0%B2+%D1%81%D0%B1%D0%BE%D1%80%D1%89%D0%B8%D0%BA%D0%B0+%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B8%D1%85+%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D0%B2%2C+275+US+87%2C+100+(1927)&pdproductcontenttypeid=urn%3Apct%3A30&pdiskwicview=false&ecomp=Js9nk&prid=9c1abace-a07c-43ee-989d-5d84c94aedf9).

110. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2005. 193 с. URL: <https://ua1lib.org/book/3189316/6617d2?id=3189316&secret=6617d2>

111. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3т. / заг. ред. М. Я. Азарова. [2-ге вид., допов. та перероб.]. Київ : Міністерство фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2011. 590 с. URL: <http://ndi-fp.nusta.edu.ua/newsView/83/>.

112. Ясько І. В. Принципи оподаткування. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. Серія : Юридичні науки. 2015. № 824. С. 135–139. URL: <http://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/may/2178/vnulpurn201582422.pdf>.

113. Філософський енциклопедичний словник / [редкол.: В. І. Шинкарук (голова) та ін.] ; НАН України ; Ін-т філософії імені Г. С. Сковороди. Київ : Абрис, 2002. 742 с. URL: [https://shron1.chtyvo.org.ua/Shynkaruk\\_Volodymyr/Filosofskyi\\_entsyklopedychnyi\\_slovnyk.pdf](https://shron1.chtyvo.org.ua/Shynkaruk_Volodymyr/Filosofskyi_entsyklopedychnyi_slovnyk.pdf).

114. John Stuart Mill. *Principles of Political Economy*, edited by W. J. Ashley. London : Longmans, 1921. 804 p. URL: <https://eet.pixel-online.org/files/etranslation/original/Mill,%20Principles%20of%20Political%20Economy.pdf>.

115. *Measuring Tax Burden: A Historical Perspective* / В. К. Atroscopic, James R. Nunns. University of Chicago Press. January 1991. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/6852052.pdf>.

116. Zubrow R. A., Decker R. L., Plank E. H. *Financing state and local government in Nevada*. Library of Congress, Catalog Card Number: 60-16593, 1960. 695 с. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Division/Research/Publications/InterimReports/1961/Bulletin044.pdf>.

117. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2004. 39 с.

118. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3 т. / за ред. Т. І. Єфименко, А. І. Мярковського ; ДННУ «Акад. фін. управління». [2-ге вид., переробл. й допов.]. Київ. : ДННУ «Акад. фін. управління». 2013. URL: [https://afu.kiev.ua/getfile.php?page\\_id=450&num=15](https://afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=450&num=15).

119. Податкове право України : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2010. 256 с. URL: [http://www.dut.edu.ua/uploads/1\\_1389\\_38672669.pdf](http://www.dut.edu.ua/uploads/1_1389_38672669.pdf).

120. Дем'янишин В. Г. Податковий механізм: теоретична концептуалізація та напрями удосконалення. *Модернізація корпоративних фінансів і фінансових ринків* : зб. наук. пр. проф.-виклад. складу каф. фінансів суб'єктів господарювання і страхування. Тернопіль, 2014. Вип. 1. С. 18–27. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/13493/1/2014%20Demianyshyn%20VH%20Podatkovyi%20mekhanizm.pdf>.

121. Нікітішин А. О. Основні напрями вдосконалення механізму податкового регулювання. *Ефективна економіка* : електрон. журн. 2016. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4789>.

122. Словник іншомовних слів / за ред. О. С. Мельничука. Київ : Голов. ред. УРЕ, 1974. 776 с. URL: <file:///C:/Users/User/Desktop/%D0%9C%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B8%D1%87%D1%83%D0%BA-%D0%9E-%D1%80%D0%B5%D0%B4-%D0%A1%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D0%BA-i%D0%BD%D1%88%D0%BE%D0%BC%D0%BE%D0%B2%D0%BD%D0%B8%D1%85-%D1%81%D0%BBi%D0%B2.pdf>.

123. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / [уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел]. Київ ; Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с. URL: [https://chtyvo.org.ua/authors/Busel\\_Viacheslav/VTSSUM/](https://chtyvo.org.ua/authors/Busel_Viacheslav/VTSSUM/).

124. Теорія держави і права : підручник / [О. М. Бандурка, О. М. Головка, О. С. Передерій та ін.] ; за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф.,

акад. НАПрН України О. М. Бандурки ; МВС України ; Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків : ХНУВС, 2018. 416 с. URL: [http://dspace.univd.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/6689/Teoriia%20derzhavy%20i%20prava\\_pidruchnyk\\_KhNUVS\\_2018.pdf?sequence=4&isAllowed=y](http://dspace.univd.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/6689/Teoriia%20derzhavy%20i%20prava_pidruchnyk_KhNUVS_2018.pdf?sequence=4&isAllowed=y)

125. Алексеев С. С. Теория права. М. : БЕК, 1995. 320 с. URL: [https://lib.in.ua/wp-content/uploads/2019/05/Aleks\\_toery\\_law.pdf](https://lib.in.ua/wp-content/uploads/2019/05/Aleks_toery_law.pdf).

126. Тарханович Т. І. Механізм дії права, механізм правового регулювання, механізм реалізації права: особливості взаємодії. Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. 2010. Вип. 50. С. 12–18. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/34626/02-Tarakhonych.pdf>.

127. Дрозд С. М. Фінансово-правове регулювання медичного забезпечення поліцейських : дис. ... д-ра філософії : 081. Київ, 2021. 208 с. URL: [file:///C:/Users/User/Desktop/dysert\\_drozd\\_sm.pdf](file:///C:/Users/User/Desktop/dysert_drozd_sm.pdf)].

128. Волощук М. Г., Карабін Т. О., Менджул М. В. Фінансове право : навч. посіб. [3-тє вид., допов. та перероб.]. Ужгород : Вид. Олександри Гаркуші, 2017. 244 с. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/14778>.

129. Зюнькін А. Г. Фінансове право : опорний конспект лекцій. [3-тє вид., допов.]. Київ : МАУП, 2003. 160 с. URL: [https://maup.com.ua/assets/files/lib/book/pr3\\_07.pdf](https://maup.com.ua/assets/files/lib/book/pr3_07.pdf).

130. Wallace E. Oates /On The Evolution of Fiscal Federalism: Theory and Institutions. *National Tax Journal*. 2008. Vol. LXI, No. 2 June. URL: <https://www.ntanet.org/NTJ/61/2/ntj-v61n02p313-34-evolution-fiscal-federalism-theory.pdf>.

131. Thomas McIntyre Cooley. A Treatise on the Law of Taxation: Including the Law of Local Assessments. *Lexis Advance* : [сайт]. URL: <https://advance.lexis.com/document/?pdmfid=1000516&crd=2a9decef-2b47-4cf8-9960-36fa326c8366&pddocfullpath=%2Fshared%2Fdocument%2Fcases%2Furn%3AcontentItem%3A3XVM-FM40-00KR-D3SW-00000->

00&pdcontentcomponentid=144909&pdshepid=urn%3AcontentItem%3A7XWW-MS71-2NSD-R2F7-00000-00&pdteaserkey=sr0&pditab=allpods&ecomp=nzgpk&earg=sr0&prid=f7cd9e0b-fae9-4ccb-b097-29a9637d18c5.

132. Fiscal Management. Governor's Finance Office. URL: <https://budget.nv.gov/Fiscal-Management/>.

133. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-361.html#NRS361Sec530>.

134. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-387.html#NRS387Sec195/>.

135. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-372.html#NRS372Sec780>.

136. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-362.html#NRS362Sec170>.

137. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-250.html#NRS250Sec085>.

138. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-363A.html#NRS363ASec070>.

139. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-364.html#NRS364Sec060>.

140. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-365.html#NRS365Sec540>.

141. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-366.html#NRS366Sec700>.

142. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-368A.html#NRS368ASec220>.

143. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-369.html#NRS369Sec170>.

144. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-370.html#NRS370Sec260>.



145. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL:  
<https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-371.html#NRS371Sec230>.
146. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL:  
<https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-372A.html#NRS372ASec110>.
147. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL:  
<https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-372B.html#NRS372BSec170>.
148. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL:  
<https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-373.html#NRS373Sec083>.
149. Statutes of Nevada, Effective through June 30, 2021. URL:  
<https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-374.html#NRS374Sec785>.
150. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL:  
<https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-374A.html#NRS374ASec030>.
151. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL:  
<https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-375.html#NRS375Sec070>.
152. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL:  
<https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-375A.html#NRS375ASec700>.
153. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL:  
<https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-376A.html#NRS376ASec040>.
154. Європейська хартія місцевого самоврядування : підписаний 15 жовт. 1985 р. в м. Страсбурзі. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL:  
[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_036#top](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036#top).
155. Експертний аналіз стану виконання місцевих бюджетів 2020 року. *Децентралізація в Україні* : [сайт]. URL:  
<https://decentralization.gov.ua/news/13249>.
156. Бюджетний кодекс України : прийнятий 9 лип. 2010 р. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Texta>.
157. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення : Закон України від

31 берез. 2020 р. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-20#Text>.

158. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. Tufts University Global Development And Environment Institute. URL: <https://www.coursehero.com/file/41842973/Taxes-in-the-United-Statespdf/>.

159. Department of Taxation Division of Local Government Services 1550 E. College Parkway, Suite 115 Carson City, NV 89706 Real Property Transfer tax fy 2019-2020 Report / July 1, 2019 to June 30, 2020.

160. Statutes of Nevada, 2019/2020. [NRS 361.227 Determination of taxable value]. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-361.html#NRS361Sec227>.

161. Classics in the Theory of Public Finances / Edited by Richard A. Musgrave and Alan T. Peacock Macmillan. London ; Melbourne ; Toronto : St. Martin's Press New York, 1967. URL: <https://link.springer.com/content/pdf/bfm%3A978-1-349-23426-4%2F1.pdf/>.

162. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-360.html#NRS360Sec010>.

163. Nevada Administrative Code. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NAC/NAC-361.html>.

164. The Nevada Tax Commission. URL: [https://tax.nv.gov/Boards/Nevada\\_Tax\\_Commission\\_Forms/Nevada\\_Tax\\_Commission](https://tax.nv.gov/Boards/Nevada_Tax_Commission_Forms/Nevada_Tax_Commission).

165. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-360.html#NRS360Sec245>.

166. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-361.html#NRS361Sec4547>.

167. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-226.html#NRS226Sec110>.

168. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-266.html#NRS266Sec500>.

169. Committee on Local Government Finance Department of Taxation State of Nevada. URL: [https://tax.nv.gov/Boards/Committee\\_on\\_Local\\_Govt\\_Finance/Committee\\_on\\_Local\\_Government\\_Finance/](https://tax.nv.gov/Boards/Committee_on_Local_Govt_Finance/Committee_on_Local_Government_Finance/).

170. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-354.html#NRS354Sec107>.

171. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-354.html#NRS354Sec210>.

172. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-354.html#NRS354Sec685>.

173. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-354.html#NRS354Sec695>.

174. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-354.html#NRS354Sec723>.

175. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-354.html#NRS354Sec705>.

176. Statutes of Nevada, 2019/2020. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-360.html#NRS360Sec090>.

177. AN ACT relating to taxation; providing a taxpayers' bill of rights; authorizing the waiver under certain circumstances of taxes, penalties and interest owed to the state; and providing other matters properly relating thereto : Senate Bill No. 472—Senators O'Connell, Rawson, Rhoads, Raggio, Adler, Coffin, Cook, Getto, Glomb, Hickey, Horn, Jacobsen, Neal, Nevin, O'Donnell, Shaffer, Smith, Titus, Townsend, Tyler and Vergiels. URL: <https://www.leg.state.nv.us/Statutes/66th/Stats199107.html#Stats199107page1579>.

178. Statutes of Nevada, 2019/2020. Taxpayers' Bill of Rights. URL: <https://www.leg.state.nv.us/NRS/NRS-360.html#NRS360Sec291>.

179. Internal Revenue Service /History Timeline/. URL: [irs.gov/ru/about-irs](https://irs.gov/ru/about-irs).

180. Maria Ivon Moya, Petitioner v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE, United States Tax Court April 17, 2019, Filed Docket No. 13343-15. URL: [https://www.ustaxcourt.gov/opinions/2019/152\\_TC\\_No\\_11.pdf](https://www.ustaxcourt.gov/opinions/2019/152_TC_No_11.pdf).

181. News release, Media Relations Office Washington, D.C. «IRS Adopts «Taxpayer Bill of Rights;» 10 Provisions to be Highlighted on IRS.gov, in Publication 1» URL: <https://perma.cc/4R3M-ARMK>.

182. Кур'ян В. Перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків за централізованим та децентралізованим напрямом в умовах реформи децентралізації. *Інвестиційна безпека як складова економічної безпеки держави* : матеріали круглого столу (25 листоп. 2021 р.). Київ, 2021. URL: [https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/prohrama\\_ks\\_251121.pdf](https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/prohrama_ks_251121.pdf).

183. Кур'ян В. Земельний податок через призму єдиних принципів побудови податкової системи. *Актуальні проблеми правового регулювання економіки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Україна, 26 трав. 2017 р.). Київ, 2017. С. 41–45.

184. Кур'ян В. Роль суб'єктів економічних відносин в системі місцевих податків України. *Нагальні питання структурної перебудови економіки України та перспективи її подальшого розвитку* : зб. матеріалів і тез наук.-теорет. конф. (м. Київ, 08 лют. 2019 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2019. С. 27–30.

185. Кур'ян В. Податкова культура та податкова дисципліна, як запорука дієвих механізмів публічного адміністрування місцевих податків. *Актуальні питання фінансового забезпечення закладів вищої освіти МВС України в сучасних умовах* : матеріали круглого столу (27 листоп. 2020 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2020. URL: [https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2020/kruh\\_stil\\_271120.pdf](https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2020/kruh_stil_271120.pdf).

186. Кур'ян В. Доцільність впровадження прогресивного методу оподаткування в систему місцевих податків в Україні. *Актуальні питання*

*розвитку юридичної науки в умовах COVID-19* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 10–11 груд. 2020 р.). Рівне, 2020. С. 24–26.

187. Кур'ян В. Вдосконалення поняття «податок» задля підвищення податкової культури громадян *Юридична наука в умовах євроінтеграції України і Молдови: сучасні орієнтири правового розвитку* : Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кишинів, Республіка Молдова, 24–25 берез. 2017 р.). Кишинів, 2017. С. 124–126.

188. Кур'ян В. Генезис поняття «Публічне адміністрування місцевих податків» та приведення теоретичного і законодавчо визначеного поняття до реалій сьогодення в Україні. *Право і суспільство*. 2020. № 5. С. 110–115.  
URL: [http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/5\\_2020/19.pdf](http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/5_2020/19.pdf)

189. Кур'ян В. Вдосконалення норм податкового законодавства України щодо публічного адміністрування земельного податку відповідно до фундаментальних принципів оподаткування, *Юридичний бюлетень*. 2021. № 21. С. 73–79. URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2021/21/12.pdf>

## ДОДАТКИ

## Додаток А

**Дані**  
опитування та анкетування 820 державних службовців, керівників  
підрозділів уповноважених установ, службовців, підприємців щодо  
публічного адміністрування місцевих податків в Україні  
(у %, 2021 р.)

<i>№ п/п</i>	<i>Питання</i>	<i>Результати</i>
<b>1.</b>	<b><i>Стаж роботи в уповноважених установах, які забезпечують публічне адміністрування місцевих податків в Україні:</i></b> а) до 3 років б) від 3 до 8 років в) від 8 до 13 років г) понад 13 років д) відсутній зовсім	10,7 23,2 30,1 25,8 10,2
<b>2.</b>	<b><i>Соціальний стан:</i></b> а) державний службовець б) керівник підрозділу установи в) службовець г) підприємець	33,8 5,2 41,2 19,8
<b>3.</b>	<b><i>Вік:</i></b> а) до 20 років б) від 21 до 30 років в) від 31 до 40 років г) від 41 до 50 років д) понад 50 років	4,9 30,6 40,7 18,7 5,1
<b>4.</b>	<b><i>Освіта:</i></b> а) середня б) неповна вища освіта в) базова вища освіта г) повна вища освіта	9,6 8,8 29,8 51,8
<b>5.</b>	<b><i>Що Ви знаєте про публічне адміністрування місцевих податків в Україні:</i></b> а) загальне уявлення б) характеристику місцевих податків в) особливості адміністрування місцевих податків г) зміст публічного адміністрування місцевих податків в Україні	10,2 25,6 35,1 29,1

<b>6.</b>	<b>Які джерела Вашої інформації про це:</b> а) наукова література б) законодавчі та нормативно-правові акти в) досвід керівництва в уповноважених установах г) наявність вищої освіти д) здійснення підприємницької діяльності є) інше	16,4 26,0 5,9 15,7 16,3 19,7
<b>7.</b>	<b>Як Ви оцінюєте сучасний стан публічного адміністрування місцевих податків в Україні:</b> а) позитивно б) задовільно в) незадовільно г) <i>україн негативно</i>	8,3 43,2 31,9 16,6
<b>8.</b>	<b>Який у Вас рівень поінформованості про діяльність уповноважених установ щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні:</b> а) достатній б) середній в) низький г) маю загальне уявлення	30,1 52,5 7,7 9,7
<b>9.</b>	<b>Якому джерелу інформації про діяльність уповноважених установ щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні Ви надаєте перевагу:</b> а) періодичні видання б) аналітичні матеріали в) статистичні дані г) наукова література д) особистий досвід	10,4 30,3 21,8 27,8 9,7
<b>10.</b>	<b>Чи досконале, на Ваш погляд, національне законодавство щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні:</b> а) так б) ні в) потребує удосконалення г) складно відповісти	30,4 55,1 11,4 3,1

11.	<p><b>На Вашу думку при публічному адмініструванні такого місцевого податку, як податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, база оподаткування повинна встановлюватись:</b></p> <p>а) на загальну площу нерухомого майна  б) на ринкову вартість нерухомого майна  в) на спеціально визначену, лише для оподаткування, вартість нерухомого мана  г) інше</p>	<p>29,0  13,0  54,5  3,5</p>
12.	<p><b>Як Ви оцінюєте діяльність уповноважених установ по здійсненню публічного адміністрування місцевих податків в Україні:</b></p> <p>а) позитивно  б) задовільно  в) незадовільно  г) украй негативно</p>	<p>15,6  31,9  48,8  3,7</p>
13.	<p><b>Чим, на Вашу думку, зумовлені основні недоліки у діяльності уповноважених установ щодо здійснення публічного адміністрування місцевих податків в Україні:</b></p> <p>а) відсутністю послідовності та системності у діяльності уповноважених установ у цій сфері  б) недосконалістю чинного законодавства  в) корумпованістю посадових осіб державних органів  г) низьким рівнем податкової культури  д) низьким рівнем податкової дисципліни</p>	<p>29,4  40,4  11,2  9,4  9,6</p>
14.	<p><b>Які фактори, на Ваш погляд, більш за все впливають на здійснення публічного адміністрування місцевих податків в Україні:</b></p> <p>а) соціальні  б) політичні  в) економічні  г) організаційні  д) правові</p>	<p>10,6  20,3  20,8  2,8  45,5</p>
15.	<p><b>Чи вважаєте Ви за необхідність підвищення ефективності публічного адміністрування місцевих податків в Україні:</b></p> <p>а) так  б) ні  в) складно відповісти</p>	<p>70,7  16,4  12,9</p>



16.	<p><i>З метою підвищення ефективності публічного адміністрування місцевих податків в Україні необхідно:</i></p> <p>а) імплементувати досвід закордонних країн</p> <p>б) удосконалити чинне законодавство</p> <p>в) підвищити рівень податкової культури та податкової дисципліни</p>	<p>32,8</p> <p>54,9</p> <p>12,3</p>
17.	<p><i>Як, на Ваш погляд, здійснюється імплементація передового іноземного досвіду щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні:</i></p> <p>а) достатньо</p> <p>б) украй низько</p> <p>в) не використовується</p> <p>г) складно відповісти</p>	<p>10,2</p> <p>40,3</p> <p>33,7</p> <p>15,8</p>
18.	<p><i>Чи сприятиме удосконалення публічного адміністрування місцевих податків в Україні на пришвидчення її вступу до країн Європейського Союзу:</i></p> <p>а) так</p> <p>б) ні</p> <p>в) складно відповісти</p>	<p>52,7</p> <p>19,8</p> <p>27,5</p>

**Аналітична довідка**  
**про результати опитування та анкетування державних службовців,**  
**керівників підрозділів уповноважених установ, службовців, підприємців**  
**щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні**

З метою з'ясування рівня обізнаності, оцінювання сучасного стану, ступеню досконалості законодавства, а також визначення основних недоліків у сфері публічного адміністрування місцевих податків в Україні проведено опитування та анкетування державних службовців, керівників підрозділів уповноважених установ, службовців, підприємців. Загальна кількість респондентів становила 820 осіб.

Вік опитуваних становив: до 20 років – 4,9 %, від 21 до 30 років – 30,6 %, від 31 до 40 років – 40,7 %, від 41 до 50 років – 18,7 %, понад 50 років – 5,1 %. За соціальним станом респонденти поділилися наступним чином: державні службовці – 33,8 %, керівники підрозділів установ – 5,2 %, службовці – 41,2 %, підприємці – 19,8 %.

За стажем роботи в уповноважених установах, які забезпечують публічне адміністрування місцевих податків в Україні, результати відповідей респондентів поділилися наступним чином: до 3 років – 10,7 %, від 3 до 8 років – 23,2 %, від 8 до 13 років – 30,1 %, понад 13 років – 25,8 %, стаж відсутній – 10,2 %.

За освітою опитані надали такі результати: середню освіту мають – 9,6 %, неповну вищу освіту – 8,8 %, базову вищу освіту – 29,8 %, повну вищу освіту – 51,8 %.

Безпосередньо під час спілкування з опитуваними з'ясувалося, що лише кожен десятий (10,2 %) мають загальне уявлення про публічне адміністрування місцевих податків в Україні. Що стосується характеристики місцевих податків, то тільки кожен четвертий (25,6 %) розуміється в цих

питаннях. Понад третина респондентів обізнані з особливостями адміністрування місцевих податків – 35,1 % і лише 29,1 % розуміють зміст публічного адміністрування місцевих податків в Україні.

В процесі спілкування з респондентами, останні засвідчили, що джерелами їх інформації стосовно публічного адміністрування місцевих податків є: наукова література – 16,4 %, законодавчі та нормативно-правові акти – 26,0 %, досвід керівництва в уповноважених установах – 5,9 %, наявність вищої освіти – 15,7 %, здійснення підприємницької діяльності – 16,3 % і майже п'ята частина опитаних (19,7 %) вказали на інші джерела отримання інформації з цього питання.

Проводячи опитування та анкетування державних службовців, керівників підрозділів уповноважених установ, службовців, підприємців було встановлено, що при публічному адмініструванні такого місцевого податку, як податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, база оподаткування повинна встановлюватись: на загальну площу нерухомого майна – 29,0 %, на ринкову вартість нерухомого майна – 13,0 %, на спеціально визначену, лише для оподаткування, вартість нерухомого майна – 54,5 % і тільки 3,5 % мають іншу точку зору.

Діяльність уповноважених установ по здійсненню публічного адміністрування місцевих податків в Україні, респонденти оцінили наступним чином: позитивно – 15,6 %, задовільно – 31,9 %, незадовільно – 48,8 %, у крайній негативній – 3,7 %.

На погляд опитуваних факторами, які більш за все впливають на здійснення публічного адміністрування місцевих податків в Україні є: соціальні – 10,6 %, політичні – 20,3 %, економічні – 20,8 %, організаційні – 2,8 %, правові – 45,5.

Майже третина респондентів (31,9 %) незадовільно оцінюють сучасний стан публічного адміністрування місцевих податків в Україні, разом з тим кожен шостий (16,6 %) висловлює в крайній негативній ставленні з цього питання. На недосконалість національного законодавства щодо публічного

адміністрування місцевих податків в Україні вказують понад половина респондентів (55,1 %), 11,4 % наголошують на потребі удосконалення законодавства стосовно публічного адміністрування місцевих податків.

Більшість респондентів (40,4 %) вважають, що саме недосконале чинне законодавство є основним недоліком у діяльності уповноважених установ які здійснюють публічне адміністрування місцевих податків в Україні. Втім 29,4 % опитаних припускають, що таким недоліком є відсутність послідовності та системності у діяльності уповноважених установ у цій сфері. Також 2/3 опитаних (70,7 %) вказують на необхідність підвищення ефективності публічного адміністрування місцевих податків в Україні. Шляхами підвищення такої ефективності, як вважають респонденти, є: удосконалення чинного законодавства – 54,9 % та імплементація досвіду закордонних країн – 32,8 %.

Респонденти зауважують, що імплементація передового іноземного досвіду щодо публічного адміністрування місцевих податків в Україні здійснюється у край низько (40,3 %), а понад третина (33,7 %) вважають, що така імплементація не здійснюється взагалі.

Водночас, понад половина опитаних (52,7 %) стверджують, що удосконалення публічного адміністрування місцевих податків в Україні сприятиме пришвидченню її вступу до країн Європейського Союзу.

**ЗАКОН УКРАЇНИ****Про внесення змін до Податкового кодексу України  
та деяких законодавчих актів України  
щодо публічного адміністрування місцевих податків****Верховна рада п о с т а н о в л я є:**

I. Внести до Податкового кодексу України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112) такі зміни:

1. У статті 10:

1) Пункт 10.1 викласти в такій редакції: «Місцевий податок – це обов’язковий, безумовний платіж платника такого податку до місцевого бюджету з метою формування дохідної частини місцевих фондів та фінансування видатків на суспільні блага та послуги. До місцевих податків належать...»;

2. У статті 12:

1) пункт 12.1.4 викласти в наступній редакції: «12.1.4. положення, визначені в пунктах 7.1, 7.2 статті 7 цього Кодексу щодо місцевих податків та зборів, *окрім положення визначеного підпунктом 7.1.3.пункту 7.1 статті 7 цього Кодексу*».

2) після підпункту 12.3.2. доповнити пунктом 12.3.2-1 такого змісту: «12.3.2 -1 Сільські, селищні, міські ради та ради об’єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень можуть прийняти рішення щодо зміни бази оподаткування нерухомого майна з загальної площі об’єкта житлової та нежитлової нерухомості на оподатковувану вартість об’єкта житлової та нежитлової нерухомості, після схвалення такої ініціативи на громадських слуханнях територіальної громади».

3) в підпункті 12.3.3. пункту 12.3. після частини речення «...в якому планується застосування встановлених місцевих податків та/або зборів та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів» та «...в електронному вигляді інформацію щодо ставок та податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів» додати *«та обраної бази оподаткування (щодо податку на нерухоме майно)»*

2. У статті 266:

1) Підпункт 266.3.1. пункту 266.3 викласти в наступній редакції: *«266.3.1. Базою оподаткування за вибором територіальної громади може бути:*

*- загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток;*

*- оподатковувана вартість об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток».*

2) Пункт 266.5.1 викласти у наступній редакції: *«Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1 відсоток розміру мінімального прожиткового мінімуму, встановленого законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування»*

3) Пункт 266.7.1-1 викласти у наступній редакції: *«За наявності у власності платника податку об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, у тому числі його частки, що перебуває у власності фізичної чи юридичної особи - платника податку, загальна площа якого перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), сума податку, розраховується:*

- за площу до 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку) відповідно до підпунктів "а"- "г" підпункту 266.7.1 цього пункту;

- за площу понад 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1 відсоток розміру мінімальної заробітної плати , встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування».

4) Пункт 266.7.2 викласти у наступній редакції: «Податкове/податкові повідомлення – рішення про сплату суми/сум податку, обчисленого згідно з підпунктом 266.7.1 пункту 266.7 цієї статті, та відповідні платіжні реквізити, зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, надсилаються рекомендованим листом з повідомленням про вручення за адресою місцезнаходження майна (вручаються власноручно під підпис при зверненні платника податків до контролюючого органу) або надсилається смс повідомленням на номер мобільного телефону чи на адресу електронної пошти, якщо такий платник податків написав до контролюючого органу заяву про надсилання податкового повідомлення-рішення смс повідомленням чи на адресу електронної пошти, які ним вказані у заяві».

3. У статті 274:

1) Пункт 274.1. викласти в наступній редакції:

«Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування - не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь, загальна площа у власності однієї особи, яких не перевищує 100 гектарів - не

менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, (ставка визначається органом місцевого самоврядування, в залежності від вирощуваних на таких земельних ділянках сільськогосподарських культур), а для лісових земель - не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки».

4. У статті 281:

1) Пункт 281.3 викласти в наступній редакції:

*«2.3.1. Від сплати податку встановленого відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПК України звільняються власники земельних ділянок та земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення, загальна площа яких не перевищує 100 гектарів, за умови особистого їх використання, у тому числі і якщо такий власник є платником податку четвертої групи;*

*2.3.2. У разі передачі власником земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику податку четвертої групи (іншому платнику податку четвертої групи), податок встановлений відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПК України, сплачується землекористувачем (субкористувачем), як податковим агентом власника земельних ділянок та земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення».*

5. У статті 293:

1) Пункт 293.9. викласти в наступній редакції:

*«Для власників земельних ділянок та земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення, у тому числі і платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):...»*

2) після підпункту 293.9.6. доповнити пунктом 293.9.7. такого змісту:

*«Для власників земельних ділянок та земельних часток (паїв) сільськогосподарського призначення, загальна площа яких перевищує 100 гектарів, в тому числі якщо вони використовують дані земельні ділянки*



*особисто та/або є платниками єдиного податку четвертої групи, а також для платників єдиного податку четвертої групи, як податкових агентів власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), за земельні ділянки, що використовуються ними на умовах оренди (суборенди) розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь (крім ставки, визначеної п. 293.9.1) становить - не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, (ставка визначається органом місцевого самоврядування, в залежності від вирощуваних на таких земельних ділянках сільськогосподарських культур).*

## II. Прикінцеві положення

### 1. Внести зміни до таких законодавчих актів України:

1) У статті 69 Закону України «Про місцеве самоврядування» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1997, № 24, ст.170):

- після частини першої доповнити частиною другою наступного змісту:  
*«Органи місцевого самоврядування в межах своїх повноважень, відповідно до Податкового кодексу України можуть приймати рішення щодо зміни бази оподаткування нерухомого майна в межах території, що входить до їх юрисдикції, у разі схвалення такої ініціативи на громадських слуханнях територіальної громади».*

2. Цей Закон набирає чинності через десять днів з дня його офіційного оприлюднення.

3. Кабінету Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом.

**Голова**

**Верховної Ради України**

## **СТРУКТУРА КОНЦЕПЦІЇ РОЗВИТКУ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ**

I. Основні передумови розвитку публічного адміністрування місцевих податків

II. Мета Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків

III. Завдання Концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків

IV. Принципи розвитку публічного адміністрування місцевих податків

V. Організаційна структура суб'єктів системи публічного адміністрування місцевих податків

VI. Моніторинг й оцінювання розвитку публічного адміністрування місцевих податків

VII. Контроль системи публічного адміністрування місцевих податків

VIII. Шляхи і способи розв'язання проблемних питань, що виникають у ході впровадження концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків

IX. Очікуванні результати при впровадженні концепції розвитку публічного адміністрування місцевих податків

**ЗАТВЕРДЖУЮ**  
 начальника Головного управління ДПС у Київській області  
 Володимир ЛУГОВСЬКИЙ  
 2022 р.



**АКТ**

**впровадження результатів дисертації здобувача кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань Кур'ян Вікторії Валеріївни на тему: «Публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США)» в практичну діяльність Головного управління ДПС у Київській області**

Комісія у складі: начальника управління податкового адміністрування фізичних осіб Косяченко Інни Вадимівни (голова комісії), заступника начальника управління – начальника відділу адміністрування податку на майно та місцевих зборів з фізичних осіб Лісовола Олександра Миколайовича, заступника начальника відділу адміністрування податку на майно та місцевих зборів з фізичних осіб Злунціної Тетяни Євгеніївни, склала цей акт про те, що матеріали дисертації здобувача кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань (зі спеціальності 081 – Право) В.В. Кур'ян за темою «Публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США)» впроваджені в практичну діяльність Головного управління ДПС у Київській області.

Матеріали дисертації Кур'ян Вікторії Валеріївни були використані при наданні пропозицій внесення змін до Податкового Кодексу України у частині, що стосується публічного адміністрування таких місцевих податків, як податок на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки та плати за землю, а також при внесенні змін до ст. 69 Закону України «Про місцеве самоврядування» в частині повноважень органів місцевого самоврядування щодо зміни бази оподаткування нерухомого майна в межах території, що входить до їх юрисдикції.

**Голова комісії:**

**Начальник управління податкового адміністрування фізичних осіб**

 Інна КОСЯЧЕНКО

**Члени комісії:**

**Заступник начальника управління – начальник відділу адміністрування податку на майно та місцевих зборів з фізичних осіб**

 Олександр ЛІСОВОЛ

**Заступник начальника відділу адміністрування податку на майно та місцевих зборів з фізичних осіб**

 Тетяна ЗЛУНЦИНА

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Перший проректор Національної  
академії внутрішніх справ,  
доктор юридичних наук, професор  
**Станіслав ГУСАРЕВ**

**АКТ**

**впровадження результатів дисертації здобувача кафедри економічної  
безпеки та фінансових розслідувань Кур'ян Вікторії Валеріївни на  
тему: «Публічне адміністрування місцевих податків  
(на прикладі України та штату Невада, США)»  
в освітній процес  
Національної академії внутрішніх справ**

Комісія у складі: начальника навчально-методичного відділу Колодейчак Станіслава Іванівни (голова комісії); завідувача кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань, кандидата юридичних наук, доцента Герасименко Лариси Володимирівни; професора кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань, кандидата юридичних наук, професора Матвійчука Віктора Васильовича, склала цей акт про те, що матеріали дисертації здобувача кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань (зі спеціальності 081 – Право) В. В. Кур'ян за темою «Публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США)» впроваджені в освітній процес академії.

Матеріали дисертації Кур'ян Вікторії Валеріївни застосовуються в освітньому процесі НАВС, зокрема при підготовці та проведенні лекційних, семінарських і практичних занять із здобувачами вищої освіти з навчальних дисциплін «Оцінка й аналіз правового регулювання економіки», «Фінансове право», «Детінізація економіки», а також у процесі підготовки навчально-методичних і дидактичних матеріалів, які можуть бути рекомендовані до вивчення під час самостійної роботи здобувачів вищої освіти.

**Голова комісії:**

**Станіслава КОЛОДЕЙЧАК**

**Члени комісії:**

**кандидат юридичних наук,  
доцент**

**Лариса ГЕРАСИМЕНКО**

**кандидат юридичних наук,  
професор**

**Віктор МАТВІЙЧУК**

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Проректор Національної академії  
внутрішніх справ  
доктор юридичних наук, професор

**Сергій ЧЕРНЯВСЬКИЙ**

2022 р.

**АКТ**

**впровадження результатів дисертації здобувача кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань Кур'ян Вікторії Валеріївни на тему: «Публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США)» у науково-дослідну діяльність Національної академії внутрішніх справ**

Комісія у складі:

завідувача кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань, кандидата юридичних наук, доцента Герасименко Лариси Володимирівни (голова комісії); начальника відділу докторантури та ад'юнктури, доктора юридичних наук, професора Дрозда Олексія Юрійовича; заступника начальника відділу організації наукової діяльності та захисту прав інтелектуальної власності, кандидата юридичних наук, старшого наукового співробітника Калиновського Олександра Валерійовича, склала цей акт про те, що матеріали дисертації здобувача кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань Кур'ян Вікторії Валеріївни (зі спеціальності 081 – Право) за темою «Публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США)» мають необхідний теоретичний та методологічний рівень, а також практичну значимість і використовуються у науково-дослідній роботі Національної академії внутрішніх справ під час проведення загальнотеоретичних та галузевих досліджень з питань удосконалення публічного адміністрування місцевих податків.

Результати дисертаційного дослідження відображені у науково-практичних і навчально-методичних матеріалах для слухачів магістратури та ад'юнктури, де в якості джерел рекомендовані такі публікації:

– Кур'ян В. В. Історичні аспекти правового регулювання місцевих податків в Україні через призму єдиних принципів побудови податкової системи. *Науково-практичний журнал «Прикарпатський юридичний вісник»*. 2016. № 5 (14). С. 73–76.

– Кур'ян В. В. Правові основи становлення податку на майно у податковій системі штату Невада, США. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки»*. 2016. Вип. 6, т. 2. С. 109–112.

– Кур'ян В. В. Інститут місцевих податків, як система. *Науковий вісник публічного та приватного права* : зб. наук. праць. 2018. Вип. 6. т. 2. С. 43–48.

– Кур'ян В. В. Місія, філософія та цілі, як основа механізмів публічного адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США). *Наукові праці Національного авіаційного університету. Серія: Юридичний вісник «Повітряне і космічне право»*. 2020. № 3 (56). С. 96–101.

– Кур'ян В. В. Генезис поняття «Публічне адміністрування місцевих податків» та приведення теоретичного і законодавчо визначеного поняття до реалій сьогодення в Україні. *Право і суспільство*. 2020. № 5. С. 110–115.

– Кур'ян В. В. Порівняльний аналіз характеристики механізмів публічного адміністрування місцевих податків в Україні та штаті Невада, США. *KELM*. 2021. № 5. С. 172–176. (Республіка Польща).

– Кур'ян В. В. Вдосконалення норм податкового законодавства України щодо публічного адміністрування земельного податку відповідно до фундаментальних принципів оподаткування, *Юридичний бюлетень*. 2021. № 21. С. 73–79.

– Кур'ян В. В. Вдосконалення поняття «податок» задля підвищення податкової культури громадян *Юридична наука в умовах євроінтеграції України і Молдови: сучасні орієнтири правового розвитку* : Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кишинів, Республіка Молдова, 24–25 берез. 2017 р.). Кишинів, 2017. С. 124–126.

– Кур'ян В. В. Вплив відмінностей у податковій політиці України та США на податкову культуру громадян цих країн. *Тенденції розвитку національних економік: економічний та правовий виміри* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Україна, 18-19 трав. 2017 р.). Київ, 2017. С. 46–48.

– Кур'ян В. В. Земельний податок через призму єдиних принципів побудови податкової системи. *Актуальні проблеми правового регулювання економіки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Україна, 26 трав. 2017 р.). Київ, 2017. С. 41–45.

– Кур'ян В. В. Роль суб'єктів економічних відносин в системі місцевих податків України. *Нагальні питання структурної перебудови економіки України та перспективи її подальшого розвитку* : зб. матеріалів і тез наук.-теорет. конф. (м. Київ, 08 лют. 2019 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2019. С. 27–30.

– Кур'ян В. В. Податкова культура та податкова дисципліна, як запорука дієвих механізмів публічного адміністрування місцевих податків. *Актуальні питання фінансового забезпечення закладів вищої освіти МВС України в сучасних умовах* : матеріали круглого столу (27 листоп. 2020 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2020. URL: [https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2020/kruh\\_stil\\_271120.pdf](https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2020/kruh_stil_271120.pdf).

– Кур'ян В. В. Доцільність впровадження прогресивного методу оподаткування в систему місцевих податків в Україні. *Актуальні питання розвитку юридичної науки в умовах COVID-19* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 10–11 груд. 2020 р.). Рівне, 2020. С. 24–26.

– Кур'ян В. В. Забезпечення публічного адміністрування місцевих податків як один із напрямів підвищення економічної безпеки країни. *Економічна безпека країни в умовах трансформації економіки* : матеріали круглого столу (18 черв. 2021 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. URL: [https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/kruh\\_stil\\_180621.pdf](https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/kruh_stil_180621.pdf).

– Кур'ян В. В. Перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків за централізованим та децентралізованим напрямом в умовах реформи децентралізації. *Інвестиційна безпека як складова економічної безпеки держави* : матеріали круглого столу (25 листоп. 2021 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. URL: [https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/prohrama\\_ks\\_251121.pdf](https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/prohrama_ks_251121.pdf).

Зазначені праці підтвердили високий науково-теоретичний рівень, практичну доступність за результатами підготовки та проведення усіх видів занять, а також були використані у науково-дослідній роботі профільних кафедр, наукових лабораторій та перемінного складу академії.

### ВИСНОВОК

Матеріали дисертації здобувача кафедри економічної безпеки та фінансових розслідувань Кур'ян Вікторії Валеріївни на тему: «Публічне адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США)» вважати впровадженими у науково-дослідну діяльність Національної академії внутрішніх справ під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень з питань публічного адміністрування місцевих податків в Україні.

**Голова комісії:**  
кандидат юридичних наук,  
доцент



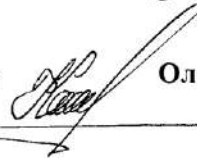
**Лариса ГЕРАСИМЕНКО**

**Члени комісії:**  
доктор юридичних наук, професор



**Олексій ДРОЗД**

кандидат юридичних наук,  
старший науковий співробітник



**Олександр КАЛИНОВСЬКИЙ**

**СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

*в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Кур'ян В. Історичні аспекти правового регулювання місцевих податків в Україні через призму єдиних принципів побудови податкової системи. *Прикарпатський юридичний вісник* : наук.-практ. журн. 2016. № 5 (14). С. 73–76. URL: [http://pjuv.nuoua.od.ua/v5\\_2016/19.pdf](http://pjuv.nuoua.od.ua/v5_2016/19.pdf)
2. Кур'ян В. Правові основи становлення податку на майно у податковій системі штату Невада, США. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія : Юридичні науки. 2016. Вип. 6, т. 2. С. 109–112. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu\\_jur\\_2016\\_6%282%29\\_29](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_jur_2016_6%282%29_29)
3. Кур'ян В. Інститут місцевих податків, як система. *Науковий вісник публічного та приватного права* : зб. наук. праць. Київ : Науково-дослідний інститут публічного права, 2018. Вип. 6, т. 2. С. 43–48. URL: [http://nvppp.in.ua/vip/2018/6/tom\\_2/11.pdf](http://nvppp.in.ua/vip/2018/6/tom_2/11.pdf)
4. Кур'ян В. Місія, філософія та цілі, як основа механізмів публічного адміністрування місцевих податків (на прикладі України та штату Невада, США). *Наукові праці Національного авіаційного університету*. Серія : Юридичний вісник «Повітряне і космічне право». Київ: НАУ, 2020. № 3 (56). С. 96–101. URL: <https://jrn1.nau.edu.ua/index.php/UV/article/view/14897>
5. Кур'ян В. Генезис поняття «Публічне адміністрування місцевих податків» та приведення теоретичного і законодавчо визначеного поняття до реалій сьогодення в Україні. *Право і суспільство*. 2020. № 5. С. 110–115. URL: [http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/5\\_2020/19.pdf](http://pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2020/5_2020/19.pdf)
6. Кур'ян В. Порівняльний аналіз характеристики механізмів публічного адміністрування місцевих податків в Україні та штаті Невада, США. *KELM*. 2021. № 5. С. 172–176. (Республіка Польща). URL: <http://kelmczasopisma.com/ua/viewpdf/7145>



7. Кур'ян В. Вдосконалення норм податкового законодавства України щодо публічного адміністрування земельного податку відповідно до фундаментальних принципів оподаткування, *Юридичний бюлетень*. 2021. № 21. С. 73–79. URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2021/21/12.pdf>

*які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

8. Кур'ян В. Вдосконалення поняття «податок» задля підвищення податкової культури громадян *Юридична наука в умовах євроінтеграції України і Молдови: сучасні орієнтири правового розвитку* : Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Кишинів, Республіка Молдова, 24–25 берез. 2017 р.). Кишинів, 2017. С. 124–126.

9. Кур'ян В. Вплив відмінностей у податковій політиці України та США на податкову культуру громадян цих країн. *Тенденції розвитку національних економік: економічний та правовий виміри* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Україна, 18–19 трав. 2017 р.). Київ, 2017. С. 46–48.

10. Кур'ян В. Земельний податок через призму єдиних принципів побудови податкової системи. *Актуальні проблеми правового регулювання економіки* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, Україна, 26 трав. 2017 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2017. С. 41–45.

11. Кур'ян В. Роль суб'єктів економічних відносин в системі місцевих податків України. *Нагальні питання структурної перебудови економіки України та перспективи її подальшого розвитку* : зб. матеріалів і тез наук.-теорет. конф. (м. Київ, 08 лют. 2019 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2019. С. 27–30.

12. Кур'ян В. Податкова культура та податкова дисципліна, як запорука дієвих механізмів публічного адміністрування місцевих податків. *Актуальні питання фінансового забезпечення закладів вищої освіти МВС України в сучасних умовах* : матеріали круглого столу (27 листоп. 2020 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2020. URL: [https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2020/kruh\\_stil\\_271120.pdf](https://www.naiou.kiev.ua/files/kafedru/epd/2020/kruh_stil_271120.pdf).

13. Кур'ян В. Доцільність впровадження прогресивного методу оподаткування в систему місцевих податків в Україні. *Актуальні питання розвитку юридичної науки в умовах COVID-19* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 10–11 груд. 2020 р.). Рівне, 2020. С. 24–26.

14. Кур'ян В. Забезпечення публічного адміністрування місцевих податків як один із напрямів підвищення економічної безпеки країни. *Економічна безпека країни в умовах трансформації економіки* : матеріали круглого столу (18 черв. 2021 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. URL: [https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/kruh\\_stil\\_180621.pdf](https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/kruh_stil_180621.pdf).

15. Кур'ян В. Перспективи розвитку публічного адміністрування місцевих податків за централізованим та децентралізованим напрямом в умовах реформи децентралізації. *Інвестиційна безпека як складова економічної безпеки держави* : матеріали круглого столу (25 листоп. 2021 р.). Київ : Нац. акад. внутр. справ, 2021. URL: [https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/prohrama\\_ks\\_251121.pdf](https://www.naiu.kiev.ua/files/kafedru/epd/2021/prohrama_ks_251121.pdf).