

## ULTRA VIRES ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН\*

У статті здійснено правовий аналіз меж для здійснення влади органами законодавчої влади та місцевого самоврядування у податкових правовідносинах. Досліджено зміст і характер меж, запроваджених Конституцією України та Податковим кодексом України щодо встановлення чи зміни податків і зборів. Проаналізовано дотримання органами законодавчої влади та місцевого самоврядування обмежень щодо встановлення податків і зборів на практиці та наслідки дій таких органів *ultra vires*, тобто поза межами повноважень.

**Ключові слова:** межі, орган законодавчої влади, органи місцевого самоврядування, встановлення податків, *ultra vires*, наслідки для податкових обов'язків.

У цивільних та господарських відносинах проблемі перевищення повноважень, зокрема при вчиненні представником правочину з перевищенням повноважень, як у нормативно-правовому регулюванні, так і на практиці під час урегулювання представницьких відносин, приділяють ретельну увагу. При перевищенні повноважень представником у разі несхвалення такого правочину громадяни активно обстоюють свої інтереси.

Що ж стосується публічних відносин, відносин з органами державної влади та місцевого самоврядування, зокрема і з приводу справляння податків та зборів, проблемі перевищення повноважень приділяють значно менше уваги як з боку власне громадян, так і, очікувано, з боку представників держави. Однак перевищення повноважень у публічних та приватних відносинах теж має економічні наслідки для прав особи та її інтересів, тому, на нашу думку, теж заслуговує на ретельну увагу з боку суспільства.

Варто нагадати, що оподаткування є взаємовигідним обміном у системі взаємодії економіки, держави, суспільства та особистості [1, с. 149], що базується на згоді населення оплачувати вибір державотворення, який воно зробило [2, с. 4]. Тобто, власне процес оподаткування не є одностороннім за своєю природою, а лежить у площині добровільної згоди населення на економічну підтримку функціонування та життєдіяльності створеної ним держави та передачу ним повноваження на забезпечення такої діяльності відповідними державними органами. Вказана концепція щодо оподаткування є втіленням у податкових відносинах загальної теорії «су-

спільного договору», яка полягає в тому, що індивіди добровільно передають усі свої права і свободи державі, влада якої «настільки велика, наскільки це можна собі уявити» [3].

У цьому контексті слід почати з аналізу переданих суспільством державі прав на оподаткування. Так, у ч. 2 ст. 5 Конституції України зазначено, що носієм суверенітету і єдиним джерелом влади в Україні є народ. Щодо цих положень є таке офіційне тлумачення Конституційного Суду України: «Положення “носієм суверенітету... є народ” закріплює принцип народного суверенітету, згідно з яким влада Українського народу є первинною, єдиною і невідчужуваною, тобто органи державної влади та органи місцевого самоврядування здійснюють владу в Україні, що походить від народу» [4].

Отже, першим критерієм для оцінки, чи перебуває діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування в рамках повноважень (*intra vires*) чи поза рамками повноважень (*ultra vires*), є питання про те, чи походять відповідні повноваження від народу. До слова, вказане має суттєве значення, особливо у сфері податкових відносин.

Наприклад, положенням ст. 74 Конституції України закріплено таке обмеження для народу: «Референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії» [5]. Виникає багато запитань щодо наявності відповідних повноважень у депутатів тогочасної Верховної Ради України та волі народу на обмеження його права на безпосереднє народовладдя у сфері податкових відносин. Відповідного упов-

\* Статтю підготовлено за результатами науково-практичного семінару «Юридична аргументація в публічному праві (у фінансовій, податковій та банківській сферах)», проведеного Центром дослідження проблем верховенства права та його втілення в національну практику України та кафедрою загальнотеоретичних та державно-правових наук у рамках Днів науки НаУКМА 27 січня 2017 р.

новаження від народу, навіть такого, що прямо чи опосередковано впливало б із минулого, не вбачалося. Такої волі немає, про що свідчать Конституція 1978 р., Декларація про державний суверенітет та Акт проголошення незалежності 1991 р., Закон про всеукраїнський та місцеві референдуми 1991 р. та Конституційний Договір 1995 р.

До слова, таке обмеження для народу не можна назвати однозначно загальноприйнятним, бо тоді можна було б теоретично говорити про те, що немає необхідності в окремому уповноваженні та делегуванні права на встановлення такого обмеження. Приміром, у Грузії та Швейцарії багато засадничих питань щодо оподаткування є виключною компетенцією народу.

До прикладу, в Грузії введення нового загальнодержавного податку (крім акцизу) чи підвищення верхньої межі ставки такого податку можливе тільки шляхом проведення референдуму [6]. Звісно, питання прогресивності податку та його методології не референдумах не вирішують [6].

У Швейцарії засадничі питання оподаткування також вирішуються референдумом. Так, принципи, перелік податків, максимальні та мінімальні ставки встановлено у Федеральній Конституції [7]. Для внесення поправок обов'язково проводять референдум [7].

Тож фактично встановлення меж для народу у податкових відносинах за першим критерієм не можна визнати таким, що було здійснене в межах наданих народом повноважень. Однак таких меж з огляду на встановлення їх безпосередньо Конституцією України народ зобов'язаний дотримуватись.

Межі для органів державної влади та місцевого самоврядування також встановлено у Конституції. Передусім варто звернутись до положень ч. 2 ст. 6 та ч. 2 ст. 19 Основного Закону України, де встановлено, що органи державної влади та місцевого самоврядування зобов'язані діяти лише (1) на підставі, (2) в межах повноважень та (3) у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [5].

При цьому межі стосуються як власне дій органу державної влади, так і їхнього результату, що прослідковується для органів законодавчої влади, наприклад, із положень ч. 2 ст. 8 Конституції України, де встановлено, що «Законо та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй» [5]. Тут вважаємо за доцільне нагадати, що мова може йти не лише про обмеження дій або результату встановленою процедурою, а й про обмеження змісту, залежно від цього у класифікації виділяють «procedural ultra vires» та «substantial ultra vires» [8].

Обмеженням щодо змісту, встановленим у Конституції України, податкових відносин можна вважати положення ч. 1 ст. 143 Конституції України, яке визначає, що встановлення місцевих податків та зборів здійснюється територіальними громадами села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування [5]. Зокрема, передбачено можливість встановлення місцевого податку або збору безпосередньо за рішенням органу законодавчої влади.

Однак, як прямо впливає із Основного Закону України, межі для органів державної влади можуть встановлюватись не тільки власне Конституцією, а й законами України. У податкових відносинах такі межі встановлює Податковий кодекс України.

У Податковому кодексі України визначено межі щодо встановлення податків та зборів, які умовно можна згрупувати за питаннями: «коли», «хто», «як» та «що».

Принцип стабільності накладає часові обмеження щодо встановлення або зміни податків та зборів органом законодавчої влади. У пункті 4.1.9 ст. 4 Податкового кодексу України зазначено: «Зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, [...] Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватись протягом бюджетного року» [9]. Однак на практиці вже давно існує традиція законодавчих змін «під ялинку» (закони від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII, від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII, від 20 грудня 2016 р. № 1791-VIII, від 21 грудня 2016 р. № 1797-VIII), які прийняті поза вказаними часовими межами, тобто фактично «ultra vires».

Часові межі передбачено і для встановлення місцевих податків. Згідно з положеннями пунктів 4.1.9, 4.5, 12.3.4, 12.4, 12.5 Податкового кодексу України, рішення про встановлення місцевого податку має бути оприлюднене до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків, а будь-яка зміна щодо місцевих податків (їх ставок, об'єкта, порядку справляння) відбувається за рішенням, що приймається до початку бюджетного періоду [9]. Тож, у рамках меж, передбачених Податковим кодексом України, встановлення місцевих податків можливе лише перед початком відповідного року. Фактично ж рішення органами місцевого самоврядування приймаються поза межами таких строків. До прикладу, рішення Бориспільської міськради № 4885-60-VI про встановлення місцевих податків та зборів на 2015 р. прийняте 30.01.2015 р. [10]; рішення

Білоцерківської міськради № 1395-70-VI щодо місцевих податків на 2015 р. прийняте 22.01.2015 р. [11]. На жаль, це не поодинокі випадки, а системне недотримання норм, встановлених у Податковому кодексі України, що триває вже не один рік. Намагання ж обійти відповідні обмеження щодо забезпечення стабільності податкового законодавства та необхідності прийняття рішень місцевих рад до року їх фактичного застосування шляхом внесення у пункт 4 Прикінцевих положень Закону України 20.12.2016 р. № 1791-VIII [12] про незастосування таких положень, не можуть вважатись законними. Вказані положення не входять до податкових законів і безпосередньо змін до тексту Податкового кодексу України не вносять, тому згідно з положеннями п. 2.1 ст. 2 та ст. 3 Податкового кодексу України їх не беруть до уваги, а часові рамки, запроваджені Податковим кодексом України у пунктах 12.3.4, 12.4, 12.5, є чинними та незмінними.

Окрему увагу варто приділити обмеженням щодо суб'єкта, наділеного повноваженнями на встановлення податків та зборів. Нагадаємо, що відповідно до положень п. 4.4. ст. 4 Податкового кодексу України, встановлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України [9].

Розглянемо це питання докладніше. У ч. 1 ст. 143 Конституції України встановлено, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування, зокрема встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону [5]. Тобто, згідно з Основним Законом повноваження на встановлення місцевих податків та зборів мають саме органи державного самоврядування. Такий висновок випливає і з положень Податкового кодексу.

Згідно з визначенням місцевого податку у п. 8.3 ст. 8 Податкового кодексу України, місцевими податками є тільки ті податки, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, 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. Положення п. 10.2 ст. 10 Податкового кодексу України навіть наголошують, що місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю) [9].

Водночас, на практиці місцеві податки, наприклад, транспортний податок, фактично встановлені безпосередньо за рішенням Верховної Ради України. Це свідчить про наявність *ultra vires* щодо встановлення транспортного податку як одного з місцевих податків. Варто зауважити, що такий підхід підтриманий і у судовій практиці. Зокрема, Вищий адміністративний суд України у Постанові від 30.08.2016 року виклав таку позицію: «Верховна Рада України може встановлювати тільки перелік дозволених до встановлення місцевими радами місцевих податків і дозволених граничних параметрів таких податків, а власне, встановлення місцевих податків, із дотриманням встановлених Верховною Радою критеріїв – є компетенцією відповідних місцевих рад. Отже, Верховна Рада не може безпосередньо своїм рішенням запровадити такі податки як місцеві на відповідних територіях» [13].

Також є чіткі вимоги Податкового кодексу щодо того, як має бути визначений податок. Наприклад, у п. 12.3.2 ст. 12 Податкового кодексу України вказано, що «при прийнятті рішення про встановлення місцевих податків та зборів обов'язково визначаються... обов'язкові елементи, визначені статтею 7 цього Кодексу» [9]. На практиці, при встановленні і місцевих, і загальнодержавних податків далеко не у всіх випадках наявні всі обов'язкові елементи.

Окремо слід зупинитись на тому, що може бути встановлене як податок. Відповідно до положень Податкового кодексу України, податком або збором може бути тільки той платіж, справляння якого передбачене Податковим кодексом України (п. 4.2 ст. 4 Податкового кодексу України).

У розрізі цього питання знову повернемося до транспортного податку. Якщо проаналізувати положення пунктів 8.2 і 8.3 ст. 8 Податкового кодексу України, то транспортний податок за всіма критеріями радше є загальнодержавним, оскільки встановлений Податковим кодексом України, сплачується та всій території та не має граничних ставок. Однак серед загальнодержавних такого податку не передбачено. Натомість положення п. 9.1 ст. 9 закріплюють вичерпний перелік загальнодержавних податків, а п. 9.4 ст. 9 Податкового кодексу України містить пряму заборону на встановлення загальнодержавних податків та зборів, не передбачених Податковим кодексом України [9].

Те саме стосується інших податкових платежів. Приміром, військовий збір, природу якого не визначено в законі, не закріплений серед загальнодержавних податків та зборів. Схожа ситуація із запровадженням ще давно податком на рекламу від нерезидентів, який першопочатково було передбачено у п. 160.7 ст. 160, а потім після масштабних змін щодо податку на прибуток мігрував до п. 141.4.6 ст. 141 Податкового кодексу України.

Зазначимо, що вказані обмеження не є простою формальністю. Недотримання цих норм, запроваджених Конституцією України та Податковим кодексом України, з боку органу законодавчої влади та органів місцевого самоврядуван-

ня в ході встановлення податків та зборів може бути використано як підстава для невизнання таких податкових обов'язків з боку громадян.

Підсумовуючи вказане, вважаємо, що ситуацію, яка склалась нині у податкових відносинах щодо встановлення податків та зборів, здебільшого ultra vires, необхідно виправляти, оскільки дотримання принципів справедливості та верховенства права вже відійшло мало не на останній план. Так, правила поведінки мають діяти однаково щодо всіх учасників (як для тих, хто встановлює податки, так і тих, хто їх сплачує). Інші варіанти багато коштуватимуть для всіх, адже ухилення від сплати податків неодмінно позначиться на економічному становищі кожного.

### Список літератури

1. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.
2. Письменний В. В. Концептуальні підходи до визначення сутності податку / В. В. Письменний // Наука молода. – 2009. – № 12. – С. 158–163.
3. Шемшученко Ю. С. Юридична енциклопедія [Електронний ресурс] / Ю. С. Шемшученко // Договірна теорія походження держави. – Режим доступу: [http://leksika.com.ua/17190303/legal/dogovirna\\_teoriya\\_pohodzhennya\\_derzhavi](http://leksika.com.ua/17190303/legal/dogovirna_teoriya_pohodzhennya_derzhavi). – Назва з екрана.
4. Рішення Конституційного Суду України від 05.10.2005 у справі № 1-5/2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/v006p710-05>. – Назва з екрана.
5. Конституція України / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К. : Парлам. вид-во, 2014. – 103 с.
6. Закон Грузії «Про економічну свободу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://matsne.gov.ge/ru/document/view/1405264>. – Назва з екрана.
7. Федеральна Конституція Швейцарської Конфедерації (переклад англійською) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/19995395/index.html>. – Назва з екрана.
8. Судовий контроль органів публічної влади (переклад з англійської) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tEx4ZTpGvIkJ:https://www.pravo.unizg.hr/\\_download/repository/JUDICIAL\\_CONTROL\\_16.ppt+&cd=45&hl=uk&ct=clnk&gl=ua](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tEx4ZTpGvIkJ:https://www.pravo.unizg.hr/_download/repository/JUDICIAL_CONTROL_16.ppt+&cd=45&hl=uk&ct=clnk&gl=ua). – Назва з екрана.
9. Податковий кодекс України: за станом на 1 січня 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.
10. Рішення Бориспільської міськради № 4885-60-VI від 30.01.2015 р. про встановлення місцевих податків та зборів на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.google.com.ua/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#>. – Назва з екрана.
11. Рішення Білоцерківської міськради № 1395-70-VI від 22.01.2015 р. щодо місцевих податків на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.google.com.ua/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#>. – Назва з екрана.
12. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1791-19> – Назва з екрана.
13. Постанова Вищого адміністративного суду України від 30.08.2016 р. у справі № К/800/8077/16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/60223298>. – Назва з екрана.

O. Minin, M. Kozlenko

## ULTRA VIRES OF TAX RELATIONS

*In contrast to civil relations, the limits for exercising powers in the public sphere get insufficient attention. At the same time, the limits in public sphere are not less important than in the civil sphere. The legal limits apply to the activities of all state authorities. The article focuses on limits for the exercise of power by the legislative and local governments concerning tax relations. The content and nature of limits about establishment or changes in taxes and fees are basically prescribed in the Constitution of Ukraine and specified in the Tax Code of Ukraine. Such limits are related to the question of time for establishing taxes, subject empowered to tax establishment and the method of tax establishment. He article specifies all the criteria for assessing the actions of the legislative and local authorities. Also the article provides the analysis of the compliance with legislative and local government limitations on the establishment of taxes and duties in practice and the consequences of such actions "ultra vires", i. e. outside powers.*

**Keywords:** limit legislative authority, local government, taxes, ultra vires, effects of tax obligations.

Матеріал надійшов 01.02.2017