**Міністерство освіти і науки України**

**західноукраїнський національний університет**

**факультет фінансів та обліку**

*Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія*

Черняшова Катерина Мирославівна

**загальнодержавні податки і збори у складі доходів місцевих бюджетів україни**

**кваліфікаційна робота**

за освітньо-кваліфікаційним рівнем «Магістр»

спеціальність: 072 – Фінанси, банківська справа та страхування

**Науковий керівник:**

**Кириленко О.П.**

д.е.н., проф. кафедри фінансів ім. С. І. Юрія

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**Тернопіль – 2021**

**Анотація**

Черняшова К. М. Загальнодержавні податки і збори у складі доходів місцевих бюджетів України. Рукопис.

Дослідження на здобуття освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 072 – Фінанси, банківська справа та страхування, освітньо-професійна програма «Фінанси» – Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2021.

У роботі розглянуті теоретичні та організаційно-правові засади формування доходів місцевих бюджетів України від загальнодержавних податків; проведено аналіз практики формування доходів місцевих бюджетів України від оподаткування доходів та прибутку, від податків на споживання, від податків та використання природних ресурсів; визначені перспективи розвитку вітчизняної моделі формування доходів місцевих бюджетів України від загальнодержавних податків та зборів в сучасних умовах.

**Annotation**

Cheniashova K. M. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_. Manuscript.

Doctoral studies for the education level «Master’s Degree» with the title 072 – «Finance, banking and insurance». West-Ukrainian National University, Ternopil, 2021.

The theoretical and organizational and legal bases of revenues formation of local budgets of Ukraine from the national taxes are considered; practice of revenues formation of local budgets of Ukraine is analyzed from the personal and corporate incomes taxation, from consumption taxes, from taxes of natural resources using; the development prospects of the domestic model of revenues formation of local budgets of Ukraine from the national taxes and charges are formulated in modern conditions.

**зміст**

|  |  |
| --- | --- |
| **Вступ……………………………………………………………….……..** | **4** |
| **Розділ 1. Теоретичні та організаційно-правові засади формування доходів місцевих бюджетів України від загальнодержавних податків та зборів…….…………………………..…………..…………..** | **8** |
| 1.1. Загальнодержавні податки та збори як інструмент формування доходів місцевих бюджетів………...……………………………….. | 8 |
| 1.2. Методологічні та організаційно-правові засади справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів України…………………………………………………..……..…..… | 17 |
| **Висновки до розділу 1………………..………………………………….** | **27** |
| **Розділ 2. Практика формування доходів місцевих бюджетів України від загальнодержавних податків та зборів..….……………** | **29** |
| 2.1. Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості як джерела наповнення місцевих бюджетів………………………….. | 29 |
| 2.2. Аналіз формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків на споживання.………………..…….. | 38 |
| 2.3. Загальнодержавні податки на використання природних ресурсів як дохідні джерела місцевих бюджетів..….……………………….. | 45 |
| **Висновки до розділу 2…………………………..……………………….** | **57** |
| **Розділ 3. Перспективи розвитку вітчизняної моделі формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів……………………………………………………....…………..….** | **59** |
| 3.1. Пріоритети адаптації у вітчизняну практику зарубіжного досвіду мобілізації доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків і зборів..………………………………..…………………. | 59 |
| 3.2. Вектори розвитку практики формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів у контексті реалізації реформи місцевого самоврядування…..……………..... | 68 |
| **Висновки до розділу 3………………………………………………….** | **78** |
| **Висновки…………………………………………………………………** | **81** |
| **Список використаних джерел………………………………………...**  **Додатки…………………………………………………………………..** | **84**  **92** |

**ВСТУП**

***Актуальність теми.*** Одна із найбільш успішних реформ сьогодення в Україні є реформа децентралізації. Поряд з іншими закладами, вона передбачає розширення повноважень органів місцевого самоврядування щодо формування доходів місцевих бюджетів. Раціональність такого рішення пояснюється тим, що реалізація владних функцій, які додатково передані місцевому самоврядуванню неможлива без наявності необхідного фінансового підґрунтя неможлива. Попри значне розширення можливостей щодо формування власних доходів місцевих бюджетів, провідну роль у їхньому наповненні продовжують відігравати податки і збори загальнодержавного характеру. Однак, органи місцевого самоврядування мають достатньо обмежені можливості щодо впливу на динаміку їх мобілізації, оскільки повноваження щодо встановлення, визначення елементів та специфіки нарахування і сплати загальнодержавних податків та зборів належать органам державної влади центрального рівня. Незважаючи на це, наукові дослідження, присвячені проблематиці формування доходів місцевих бюджетів від податків і зборів загальнодержавного характеру, виявлення чинників, які впливають на їх об’ємно-структурні параметри формують інформаційний базис для вироблення рекомендацій щодо вдосконалення відповідної практики в умовах динамічної зміни економічних та суспільно-політичних чинників зовнішнього середовища.

Проблематика формування доходів бюджету від оподаткування завжди перебувала у фокусі наукових досліджень представників фінансової науки. Вона відображена у наукових працях таких вчених, як Є. Балацький, І. Луніна, О. Піхоцька, О. Василик, В. Горин, В. Дем’янишин, Т. Єфименко, О. Кириленко, А. Крисоватий, К. Павлюк, С. Юрій, а також Б. Малиняк, З. Лободіна, І. Сидор та інших науковців. Серед зарубіжних науковців зі світовим ім’ям питаннями формування доходів бюджетів низової ланки публічного управління займались Р. Бірд, Л. Штейн, С. Ілмаз, Р. Масгрейв, Г. Поллак та інші. Проте, в умовах виникнення нових ризиків глобального масштабу, які визначають тенденції формування доходів бюджетів усіх рівнів, поглиблення реформи децентралізації актуальність наукових досліджень щодо розвитку теоретичного базису та оцінки досвіду формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів безсумнівна. Це визначило мотивацію вибору теми кваліфікаційної роботи, постановку її мети та завдань.

***Мета роботи*** полягає у тому, щоб розкрити теоретичні засади та оцінити практичні аспекти формування доходів місцевих бюджетів в Україні від податків та зборів загальнодержавного характеру, за результатами цього дослідження сформулювати об’єктивні висновки та пропозиції стосовно залучення резервів нарощування цих надходжень в сучасних умовах.

Для досягнення поставленої мети у роботі були поставлені та вирішені такі ***завдання:***

* розкрито сутність загальнодержавних податків та зборів, з’ясовано їх роль як інструмента формування доходів місцевих бюджетів;
* охарактеризовано методологічні та організаційно-правові засади справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів;
* проаналізовано практику справляння до місцевих бюджетів податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості;
* оцінено реалії та проблеми формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків на споживання;
* проаналізовано практику формування доходів місцевих бюджетів від податків на використання природних ресурсів;
* охарактеризовано пріоритети адаптації зарубіжного досвіду мобілізації доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів;
* визначено вектори розвитку практики формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів у контексті реалізації реформи місцевого самоврядування

***Об’єктом*** дослідження є надходження до місцевих бюджетів України від загальнодержавних податків та зборів (на прикладі Шумського міського бюджету Тернопільської області).

***Предметом*** дослідження є теоретичні та прикладні аспекти формування доходів місцевих бюджетів в Україні від загальнодержавних податків та зборів.

***Методологічна база роботи.*** Проведене наукове дослідження базується на системному й діалектичному методах вивчення економічних явищ і процесів. При розкритті поставлених у роботі завдань застосовувались такі загально- та спеціальні методи дослідження: узагальнення, групування, систематизація, компаративний метод, аналіз та синтез – при висвітленні теоретичних засад та організаційно-правового забезпечення формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів; методи економічного аналізу, табличного та графічного аналізу, порівняння – при проведенні аналізу практики та проблем справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів на рівні країни загалом та Шумського міського бюджету, зокрема; синтезу, групування, порівняння та низка інших – при визначенні можливостей адаптації зарубіжного досвіду щодо використання загальнодержавних податків і зборів для наповнення бюджетів низової ланки публічного управління, а також розробки рекомендацій щодо задіяння резервів нарощування надходжень до місцевих бюджетів України від загальнодержавних податків і зборів в сучасних умовах.

***Теоретичною й інформаційною основою дослідження*** є законодавчі та нормативні акти, навчальна література, монографії та наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених у періодичних друкованих та електронних виданнях, а також збірники праць за результатами проведення наукових конференцій, звітні дані Шумської міської ради щодо виконання міського бюджету, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, служби Eurostat та інші доступні джерела.

***Наукова новизна одержаних результатів.*** У кваліфікаційній роботі узагальнено існуючі теоретичні положення щодо справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів, зокрема виявлено тенденції розвитку цієї практики з урахуванням дії новітніх чинників суспільного розвитку. Це дало змогу виробити рекомендації щодо вдосконалення елементів цих податків та практики їхнього адміністрування для нарощування доходів місцевих бюджетів.

***Практичне значення одержаних результатів.*** Висновки та пропозиції кваліфікаційної роботи можуть бути використані при виробленні векторів удосконалення податкового законодавства та визначенні завдань діяльності органів місцевого самоврядування щодо залучення резервів нарощування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів. Результати проведеного дослідження також можуть бути корисними в процесі вивчення дисциплін фінансового спрямування у закладах вищої освіти.

***Структура роботи.*** Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

***Апробація результатів дослідження.*** Окремі результати кваліфікаційної роботи відображені у наукових публікаціях авторки:

1. Черняшова К. М. Методологічні принципи формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів. *Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів*: Матер. XVII Всеукр. наук.-практ. конф. студ. та мол. вч. (м. Тернопіль, ЗУНУ). Тернопіль, 2020 [67].
2. Черняшова К. М. Розвиток правового забезпечення формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків*. Актуальні питання фінансової теорії та практики*: збірн. матер. Сьомої заоч.-дистанц. конф. студ. і мол. вч., м. Тернопіль, 30 листопада 2020 р. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. С. 167-170 [68].

Повний обсяг роботи становить 94 сторінки комп’ютерного тексту. Основний зміст роботи викладений на 83 сторінках. У роботі 11 таблиць та 2 рисунки, 3 додатки. Список використаних джерел налічує 76 позицій.

**Розділ 1**

**Теоретичні та організаційно-правові засади формування доходів місцевих бюджетів України від загальнодержавних податків та зборів**

**1.1. Загальнодержавні податки та збори як інструмент формування доходів місцевих бюджетів**

У демократичному суспільстві важливу роль відіграє інститут місцевого самоврядування, функціонування якого має передбачати дотримання принципів самостійності у прийнятті фінансових рішень та фінансової незалежності. Як свідчить практика функціонування місцевого самоврядування, без забезпечення органів місцевої влади належними матеріальними й фінансовими ресурсами реалізувати принципи самоуправління на місцевому рівні складно. Фінансова самостійність місцевого самоврядування перш за все виявляється у наявності в органу місцевого самоврядування власних фінансових ресурсів, які достатні для повноцінної реалізації покладених на цей орган влади повноважень та виконання поставлених завдань. Фінансові ресурси, які концентрує у своєму розпорядженні орган місцевого самоврядування, закладають фінансову основу для реалізації стратегічних і тактичних цілей соціально-економічного розвитку відповідної територіальної громади.

Сплеск уваги з боку науковців до дослідження проблематики формування фінансових ресурсів місцевого самоврядування обумовлений проведенням в Україні реформи децентралізації, що передбачає, серед іншого, перерозподіл доходів між рівнями бюджетної системи. Впродовж практично усього періоду незалежності країни найсильніші позиції у структурі дохідних джерел місцевих бюджетів в Україні займають міжбюджетні трансферти, що вказує на високий рівень централізації публічного управління та певною мірою декларативний характер місцевого самоврядування. В рамках реформи децентралізації частину загальнодержавних податків та зборів, які раніше надходили до державного бюджету, закріплено за місцевими бюджетами для зміцнення їх фінансової самостійності та створення стимулів до нарощування власної дохідної бази. Таким чином, зростає затребуваність наукових досліджень щодо вироблення теоретично-методологічних засад та практичних рекомендацій щодо зміцнення фінансового становища місцевого самоврядування, забезпечення ефективного справляння власних та прирівняних до них платежів до місцевих бюджетів.

Реалізуючи наукове дослідження ролі загальнодержавних податків та зборів як бюджетоформуючих джерел місцевих бюджетів, необхідно розкрити сутність вихідного поняття їхніх доходів. Відповідно до діалектичного підходу до пізнання охарактеризуємо доходи місцевих бюджетів за сутністю та явищем. Як економічне явище, доходи місцевих бюджетів доцільно характеризувати як грошові потоки, що супроводжують процес наповнення централізованих фондів фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування. Ці фонди спрямовують на реалізацію завдань та заходів, передбачених стратегічними і тактичними документами соціально-економічного розвитку територіальної громади. Однак, в основу грошових потоків, які супроводжують формування доходів місцевих бюджетів покладені відповідні економічні відносини. Тому доходи місцевих бюджетів також справедливо визначати як сукупність розподільчих відносин, що виникають з приводу формування централізованих фондів грошових коштів органів місцевого самоврядування для їх подальшого спрямування за цільовим призначенням.

З системних позицій доходи місцевих бюджетів необхідно розглядати як частину загальних бюджетних ресурсів держави, на які поширюються прийняті принципи розподілу між різними ланками бюджетної системи. В основу такого розподілу бюджетних ресурсів покладене розмежування владних повноважень між урядом і органами місцевого самоврядування. Як зазначає В. Дем’янишин, пропорції розподілу повноважень та бюджетних ресурсів у будь-якій країні з демократичними засадами функціонування формуються шляхом встановлення суспільного консенсусу щодо глибини регіональної самостійності та обсягу повноважень, які уряд залишає у своїй компетенції. Доходи місцевих бюджетів можуть бути представлені різного виду надходженнями: власними доходами, обсяги яких повністю визначаються рішеннями місцевого самоврядування; закріпленими доходами, які уряд передає до місцевих бюджетів на постійній основі для формування фінансової бази місцевого самоврядування; регулюючі доходи, які є елементами бюджетного регулювання. З методологічних позицій доходи місцевих бюджетів представлені такими групами, як надходження від оподаткування (податковий метод); доходи від надання публічних послуг та економічної діяльності (доходи від господарювання); доходи від використання комунального майна, операцій з капіталом; кошти, передані з інших бюджетів в рамках горизонтальних та вертикальних міжбюджетних відносин для повної реалізації органом місцевого самоврядування взятих ним зобов’язань щодо реалізації владних повноважень і надання суспільних благ [15, с. 12].

Серед дискусійних питань теоретичного базису доходів місцевих бюджетів є питання їхньої класифікації. За найбільш загальноприйнятим підходом, усі доходи місцевих бюджетів розмежовують відповідно до рівня контрольованості з боку органів місцевого самоврядування на власні, закріплені та регулюючі. Таких позицій до розмежування доходів місцевих бюджетів дотримуються О. Кириленко [38, с. 140], В. Кравченко [31, с. 98] та інші вчені. Вони наголошують на тому, що завдяки такому підходу стає можливим оцінювання ступеня фінансової самостійності адміністративно-територіальних одиниць, а закріплення дохідних джерел на постійній основі створює передумови для їх перспективного планування.

Поняття закріплених доходів у вітчизняній науковій літературі з питань фінансів з плином часу у змістовному сенсі зазнало значної трансформації. На початку 2000-х років у працях С. Юрія можна побачити, що усі доходи місцевих бюджетів, які не можна визначити як регулюючі, зараховуються до складу закріплених. Така позиція вченого була продиктована існуючими на той час реаліями, коли органи місцевого самоврядування були практично позбавлені повноважень щодо впливу на параметри фіскальних платежів, які надходили до місцевих бюджетів. Вони були виключно одержувачами цих податків та зборів, які мали право на розпорядження ними для виконання власних повноважень. Тому під закріпленими доходами С. Юрій розумів такі доходи, які відповідно до законодавства повністю або частково закріплені за певним бюджетом та не підлягають передачі до інших бюджетів [70, с. 4]. Отож, використовуване С. Юрієм поняття закріплених доходів на теперішній час змістовно об’єднує як власне закріплені у сучасному їхньому розумінні доходи (які на довгостроковій основі закріплені за місцевими бюджетами, але повноваження з регулювання елементів цих податків та зборів збережені за центральними органами влади), так і власні доходи (які перебувають у повній компетенції органу місцевого самоврядування). С. Буковинський та В. Опарін наголошують на корисності практики розщеплення надходжень від загальнодержавних податків та зборів і закріплення на довгостроковій основі прав на отримання частини надходжень від їх сплати за бюджетами різного рівня. У цьому випадку, на думку вчених [4, с. 13], виникає мотивація в органів влади усіх рівнів щодо нарощування бази оподаткування.

Об’єктом значних наукових дискусій є інших різновид доходів місцевих бюджетів, а саме регулюючі доходи. Незважаючи на те, що у Бюджетному кодексі чітко визначені пропорції розподілу надходжень по загальнодержавних податках і зборах, які є джерелом формування бюджетів різного рівня, поняття регулюючих доходів не зникло остаточно, а масштаби їхнього застосування залишаються значними. На наш погляд, регульованими на теперішній час слід визначати частину надходжень у формі міжбюджетних трансфертів (базова та додаткова дотація, субвенція на соціально-економічний розвиток територій та ін.), призначені для горизонтального вирівнювання фінансової спроможності органів місцевого самоврядування. Поряд з трансфертами, які визначають за чітко прописаними у правовій базі методиками (базова та додаткова дотації, освітня і медична субвенції тощо), й дотепер у бюджетній практиці збережені такі види бюджетних трансфертів, які розподіляються фактично у «ручному» режимі. Зокрема, у законодавстві відсутній чіткий та прозорий механізм для розподілу коштів, які передбачені у державному бюджеті для субвенції на соціально-економічний розвиток територій. Ці кошти розподіляють відповідно до запитів народних депутатів України, а їх обсяги й спрямування визначають рішенням уряду.

З методологічних позицій формування ресурсів бюджету відбувається із застосуванням різних підходів, у зв’язку з чим вирізняють доходи та джерела фінансування. Щодо доходів бюджету, то з економічного погляду виділяють податковий та неподатковий метод їх формування. Перший метод передбачає застосування фіскальних інструментів (податків та зборів) для відчуження частини фінансових ресурсів економіки до бюджету на безповоротній та без еквівалентній основі. Неподатковий метод формування доходів бюджету більш вагоме значення має у країнах зі значним втручанням держави у економічні процеси, розвинутим державним сектором економіки. До неподаткових доходів зараховують кошти, залучені до бюджету від надання адміністративних та інших послуг, використання державної і комунальної власності, господарської діяльності та участі у капіталі суб’єктів господарювання. У розвинутих країнах з демократичними засадами публічного управління податковий метод формування доходів бюджетів усіх рівнів відіграє визначальну роль, а неподаткові надходження мають другорядне значення.

Утвердження оподаткування як провідного методу формування доходів бюджетів відбувалось впродовж століть, а його сприйняття у суспільстві та науці еволюціонувало від форми насильства з боку держави до усвідомленого обов’язку з боку відповідального індивіда на користь держави для забезпечення фінансового базису задоволення потреби у благах неринкового характеру. Після кількох століть наукової полеміки, поляризації сприйняття податків від необхідного зла, яке деструктивно впливає на виробництво й економічну активність (Д. Рікардо) [76] до дієвого інструменту в руках держави (А. Вагнер) [16], вони й дотепер є об’єктом жвавих наукових дискусій щодо їх суспільного призначення. На думку О. Соколова, податки є інструментом для покриття витрат держави при реалізації нею цілей своєї економічної політики [59, c. 14]. Р. Жарко наголошує на нейтральності податків, які позбавлені карального характеру і виступають джерелом ресурсів для надання суспільних благ [20, c. 7]. Подібно розглядають податки Є. Литвиненко [34, c. 5], П. Мельник [37, c. 11], які, на їхню думку, забезпечують формування фінансового базису для реалізації суспільних функцій держави, а також є інструментом регулювання економічного розвитку.

У фінансовій літературі представлені багато підходів до розмежування податків: за економічним змістом об’єкта обкладення, формою оподаткування, характером розподілу між рівнями бюджетної системи тощо. Важливою з огляду на об’єкт нашого наукового інтересу ознакою для класифікації податків та зборів є характер їх розмежування між бюджетами різного рівня. У цьому випадку податки та збори доцільно розділяти на:

– закріплені, тобто такі фіскальні платежі, які в повному обсязі надходять до певного рівня бюджетної системи (тільки державного або тільки до місцевих бюджетів). У вітчизняній податковій системі такими фіскальними платежами є податок на додану вартість, ввізне та вивізне мито (зараховуються виключно до державного бюджету), а для місцевих бюджетів – податок на майно (нерухоме майно, землю, транспортний податок), єдиний податок, додаткові збори на загальнообов’язкове пенсійне страхування з окремих господарських операцій;

– квотні, або такі фіскальні платежі, які наповнюють бюджети відразу на кількох рівнях бюджетної системи. На теперішній час більшість податків та зборів, які функціонують в Україні належать до квотних, оскільки надходження від їхньої сплати розмежовуються між державних і місцевими бюджетами. До числа загальнодержавних квотних фіскальних платежів належать податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, екологічний податок, рентна плата, акцизний податок, які розщеплюються не тільки між державним і місцевими бюджетами, але й між різними видами місцевих бюджетів. Таким чином, квотні фіскальні платежі правомірно визначати як інструменти системи бюджетного регулювання, важливе призначення яких полягає у забезпеченні збалансованості бюджетної системи на усіх її рівнях.

За ознакою компетенції щодо регулювання елементів, фіскальні платежі розмежовують на загальнодержавні та місцеві. Саме такий принцип розподілу застосований у нормах податкового законодавства. Відповідно до положень Податкового кодексу, в Україні функціонують такі загальнодержавні податки і збори, як: податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, акцизний та екологічний податки, рентна плата і ввізне та вивізне мито. Вони встановлені на усій територій нашої країни та є обов’язковими для сплати. Натомість, місцеві податки та збори вводяться через рішення органів місцевого самоврядування відповідно до переліку, визначеного у податковому законодавстві. Незважаючи на те, що конкретні ставки місцевих податків та зборів кожна територіальна громада визначає самостійно, разом з тим їхні граничні розміри також передбачені у податковому законодавстві. Лише окремі види рентної плати за використання ресурсів місцевого значення та деякі інші платежі органи місцевого самоврядування можуть встановлювати на власний розсуд, однак лише у частині визначення їх розмірів. Таким чином, повноваження органів місцевого самоврядування щодо можливості введення чи не введення фіскальних платежів дуже обмежені. Фактично, усі податки, які визначені законодавством (як загальнодержавні, так і місцеві) є обов’язковими для введення, а компетенція місцевої влади звужена тільки до регулювання їх розмірів, коригування бази обкладання та надання пільг.

Суспільне призначення податків та зборів розкривається у їхні функціях, до яких в економічній науці традиційно зараховують фіскальну та регулюючу. Очевидно, що головне призначення податків полягає у мобілізації фінансових ресурсів для органів влади з метою створення фінансового підґрунтя виконання покладених на них суспільством функцій. Перманентне розширення функцій держави як суспільного інституту (у ХХ столітті до управлінської та оборонної функцій додались соціальна, регуляторна та ін.) потреба держави у фінансових ресурсах також зростає, що потребує подальшого розвитку податкової системи. На теперішній час важливими напрямами спрямування бюджетних коштів, які розширюють потребу держави у бюджетних ресурсах, стали підтримка галузей національної економіки в умовах кризи, фінансування програм соціального захисту і перерозподілу доходів, надання суспільних благ та ін. При цьому реалізація фіскальної функції загальнодержавних податків та зборів стосовно місцевих бюджетів є показовою, оскільки вони забезпечують понад половину загальних доходів місцевого самоврядування. Найбільш фіскально значимими загальнодержавними податками і зборами при формуванні доходів місцевих бюджетів в Україні є податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок та рентна плата.

Окрім основної фіскальної функції, загальнодержавні податки та збори також реалізують регуляторну функцію, будучи інструментами регулювання пропорцій розподілу фінансових ресурсів в економіці, впливу на господарську динаміку, обсяги споживання в певних сегментах ринку. В окремих видів цих податків функція регулювання превалює над фіскальною. Зокрема, акцизний податок традиційно визначають як один з найбільш ефективних інструментів регулювання виробництва і споживання підакцизних товарів. Особливістю цих товарів є їхній шкідливий вплив на екологію, здоров’я людини, або здатність провокувати поширення в суспільстві проявів девіантної поведінки (сімейне насильство, алкоголізм, соціальне сирітство та ін.). Отож, якщо первинний задум запровадження акцизного податку полягав у наповненні державної казни, то на теперішній час цей фіскальний платіж можна розглядати як важливий інструмент соціального регулювання.

Квотні загальнодержавні податки та збори також виступають елементами бюджетного регулювання, оскільки механізм їх розщеплення між місцевими бюджетами різного рівня забезпечує збалансованість бюджетної системи. Так, розщепленню за визначеними бюджетним законодавством квотами підлягають надходження від таких загальнодержавних податків, як ПДФО, податок на прибуток, акцизний та екологічний податки, а також рентна плата. Пропорції зарахування надходжень можуть змінюватись, однак від практики щорічного «ручного» коригування цих показників на даний час відмовились.

Регуляторний ефект квотних загальнодержавних податків та зборів також полягає у тому, що вони стимулюють органи публічного управління усіх рівнів до вжиття заходів з нарощування бази оподаткування. Серед недоліків такої моделі децентралізації, яка передбачає повне розділення податків та зборів між окремими видами місцевих бюджетів є те, що органи місцевого самоврядування позбавлені стимулів до нарощування бази оподаткування загальнодержавними податками. Як свідчить вітчизняна практика, всупереч логіці, застосування моделі розщеплення надходжень цих податків між державним і місцевими бюджетами не завжди дає очікуваний результат. Зокрема, дискусійний характер має закріплення за обласними бюджетами частини надходжень від податку на прибуток підприємств, оскільки діяльність органів влади обласного рівня, на наш погляд, має доволі обмежений вплив на рівень рентабельності суб’єктів господарювання. Сумнівними виявились наслідки експерименту із тимчасового закріплення за місцевими бюджетами частини надходжень акцизного податку з пального і введення акцизного податку на роздрібну реалізацію підакцизних товарів. Після певного разового зростання надходжень від цих видів акцизного податку, впродовж наступних років спостерігається поступальне зменшення їхніх обсягів, що може пояснюватись зростанням масштабів тінізації ринку підакцизних товарів, тобто збільшенням обсягів їх нелегального виробництва і продажу. Водночас, органи місцевого самоврядування вживають недостатньо заходів з протидії цій діяльності, що спричиняє втрату бюджетних надходжень.

Місце загальнодержавних податків і зборів у процесі формування доходів місцевих бюджетів також ілюструє визначений чинним законодавством склад їх податкових надходжень. Оте, відповідно до Бюджетного кодексу України, податкові надходження місцевих бюджетів об’єднують такі підрозділи:

– податки на доходи, прибуток, на збільшення ринкової вартості. До цієї підгрупи зараховують надходження від таких загальнодержавних податків, як ПДФО та податок на прибуток;

– внутрішні податки на товари і послуги. За цією підгрупою обліковують надходження від податків на споживання, а саме акцизного податку. Джерелами наповнення місцевих бюджетів виступає частина надходжень від виробництва та імпорту пального, а також окремий різновид акцизного податку – податок з суб’єктів роздрібної торгівлі підакцизними товарами (продукцією);

– рентна плата. Цей підрозділ податкових надходжень об’єднує такі види фіскальних платежів, як рентна плата за користування надрами, рентна плата за спеціальне використання лісових та водних ресурсів. Незважаючи на те, що за бюджетним законодавством він належить до окремої підгрупи податкових надходжень, сюди доцільно також зараховувати екологічний податок, який з економічного погляду характеризує подібний тип економічних відносин. для рентних платежів та екологічного податку спільним є те, що вони пов’язані із відносинами, які виникають між державою і платниками з приводу залучення природних ресурсів (надр, лісів, води, повітря, екосистем) в економічний оборот, при цьому таке залучення може спричиняти безповоротну втрату цього ресурсу для його власника – народу України. Але з розвитком в майбутньому інших видів екологічного оподаткування надходження від їхньої сплати мають бути виокремлені у відповідну підгрупу податкових надходжень.

**1.2. Методологічні та організаційно-правові засади справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів України**

Відповідно до демократичних засад організації публічного управління, формування доходів місцевих бюджетів має передбачати залучення широкого кола стейкхолдерів, якими крім органів місцевого самоврядування виступають також окремі громадяни і їх об’єднання, неурядові організації, бюджеті установи та суб’єкти підприємництва. Урахування інтересів усіх задіяних у формуванні доходів місцевого бюджету сторін дає можливість не тільки мінімізувати прояви девіантної фіскальної поведінки (ухилення й уникнення оподаткування), але й мобілізувати усіх стейкхолдерів на реалізацію завдання нарощування фінансової спроможності територіальної громади.

Процес формування доходів місцевих бюджетів з використанням різних форм мобілізації фінансових ресурсів має базуватись на певній методологічній базі й передбачати дотримання низки важливих принципів, зокрема фіскальної й економічної ефективності, справедливості розподілу мобілізованих фінансових ресурсів у територіальному зрізі, мінімізації залежності доходів бюджету від дії політичних та економічних циклів. Принцип фіскальної ефективності полягає у тому, що сконцентровані у місцевому бюджеті фінансові ресурси мають бути достатніми для того, щоб орган місцевого самоврядування мав змогу належним чином реалізувати покладені на нього громадою зобов’язання щодо надання суспільних благ. Економічна ефективність як принцип формування доходів місцевих бюджетів має передбачати мінімізацію трансакційних витрат, тобто витрат на адміністрування фіскальних платежів та їхнє перерахування на рахунки місцевого бюджету.

З точки зору економічної і соціальної справедливості важливо забезпечити дотримання принципу ефективного розподілу надходжень у територіальному та функціональному розрізі, тобто між ланками бюджетної системи. Інструментами дотримання такого принципу є розроблені схеми розщеплення надходжень від загальнодержавних податків та зборів, які можуть формувати доходи відразу кількох рівнів бюджетної системи. Такий підхід отримав широке використання у країнах з консервативною моделлю системи публічних фінансів в рамках так званого «податкового союзу» (Німеччина, Австрія та ін.). Додатковим ефектом від застосування принципу оптимального розщеплення фіскальних платежів між бюджетами різного рівня є консолідація зусиль органів влади на усіх рівнях публічного управління щодо забезпечення повного і своєчасного їх надходження до відповідних бюджетів. Механізм розщеплення надходжень від фіскальних платежів загальнодержавного рівня має також передбачати урахування внеску кожної адміністративно-територіальної одиниці у формування сукупного обсягу бюджетних ресурсів у державі.

У контексті реалізації принципу оптимального й справедливого розподілу надходжень у територіальному розрізі виправданим є запровадження в останні роки норм щодо закріплення за місцевими бюджетами частини надходжень рентної плати за використання надр загальнодержавного значення. Причиною таких бюджетних новацій було невдоволення органів місцевого самоврядування, на території яких діють потужні промислові підприємства гірничодобувної та енергетичної галузей надмірним вилученням бюджетних ресурсів до державного бюджету. Змушені реалізувати за власний кошт бюджетні програми поліпшення екологічної ситуації та ліквідації наслідків господарського використання надр, органи місцевого самоврядування водночас не відчували фіскального ефекту від наявності екологічно небезпечних підприємств на своїй території. Перерозподіл рентних платежів, хоча й не повною мірою, але забезпечив компенсаційний ефект для бюджетів тих громад, які зазнають екологічно неблагополучного впливу з боку великих платників рентної плати.

Застосування складних механізмів розподілу надходжень від фіскальних інструментів загальнодержавного значення між бюджетами різного рівня також актуалізує питання дотримання принципу мінімізації трансакційних витрат. Відповідно до чинного законодавства, органи місцевого самоврядування майже не мають повноважень стосовно участі в адмініструванні загальнодержавних податків та зборів, ці функції реалізує спеціально створений центральний орган виконавчої влади – Державна податкова служба України. У контексті мінімізації трансакційних витрат на адміністрування фіскальних платежів слід позитивно оцінювати впровадженні в останні роки норми щодо уніфікації звітності з ПДФО та єдиного податку [62], єдиного рахунку для сплати податків [18], введення електронного кабінету платника податків [53] та інші, що дає змогу зменшити витрати платників податків на обслуговування власних фіскальних зобов’язань, а також полегшити роботу органів фіскального контролю.

Комплементарним до принципу економічної ефективності є принцип забезпечення повноти та своєчасності сплати фіскальних платежів до бюджету, в тому числі й загальнодержавних податків та зборів. Тривалий час неузгодженість податкового законодавства, суперечність його норм визначали в економічній науці серед головних причин існування численних «податкових ям», які не давали можливість повною мірою реалізувати фіскальний потенціал податків та спричиняли бюджетні втрати. Частину втрат бюджетних доходів зумовлюють впровадженні як на загальнодержавному, так і на місцевому рівні податкові пільги. Слід визнати, що впродовж останнього десятиліття вдалось значною мірою виправити недоліки фіскальної політики у сфері надання податкових пільг, яка функціонувала у руслі традицій планової економіки. Надмірний обсяг та сумнівні принципи надання податкових пільг (за галузевим принципом, для окремих платників та ін.) під приводом турботи про розвиток економіки не тільки спричиняли деформації середовища ведення бізнесу, ставлячи одних платників у більш вигідне становище, ніж інших, але й мали наслідком втрату вагомих бюджетних надходжень. На теперішній час перелік податкових пільг по загальнодержавних податках та зборах різко звужений та має стимулюючий характер. Однак, практика широкого надання податкових пільг зберігається на рівні органів місцевого самоврядування, які розглядають надання пільг як дієвий інструмент в рамках міжрегіональної податкової конкуренції за створення сприятливих умов для ведення бізнесу й залучення інвестицій.

Оцінити втрати бюджету від надання податкових пільг, деформаціями адміністрування податків та зборів, а також від девіантної поведінки платників податків можливо через розрахунок ефективної ставки фіскальних платежів. Це дає змогу визначити реальний рівень фіскального навантаження на об’єкт оподаткування та розрахувати обсяг недоотриманих бюджетом коштів. Численні розрахунки ефективної ставки основних загальнодержавних податків та зборів переконливо засвідчують, що фактичний рівень податкового навантаження в Україні є нижчим за визначений законодавством, а окремі сфери господарської діяльності взагалі практично не підлягають оподаткуванню через тінізацію цих економічних відносин, а також неврегульованість їх оподаткування.

Виправити ситуацію можна двома принципово відмінними способами:

– по-перше, через зниження податкового тиску та співпрацю з платниками податків у питанні оптимізації рівня податкового навантаження, що зменшить економічну мотивацію до ухилення від сплати податків. Однак, у цьому питанні слід дотримуватись раціональних меж, щоб введені фіскальні стимули отримали своє продовження у нарощуванні бюджетних доходів і активізації бізнесу. Спірною, на наш погляд, є загальноприйнята на місцевому рівні практика мінімізації ставок фіскальних платежів, право встановлювати які належить до компетенції органів місцевого самоврядування, а також звуження бази оподаткування місцевими податками та зборами, які нівелюють фіскальний ефект від їх функціонування. Формально, такі дії продиктовані раціональними очікуваннями активізації економічної діяльності у відповідній територіальній громаді, перереєстрації у ній суб’єктів господарювання з громад з вищим рівнем податкового навантаження. Однак, повсюдно впроваджені податкові пільги з важливих для наповнення місцевого бюджету платежів, на наш погляд, більшою мірою покликані створити позитивний імідж органу влади як такого, що дбає про інтереси широких верств мешканців громади, навіть на шкоду бюджету;

– по-друге, через посилення жорсткості адміністрування фіскальних зобов’язань платників податків, а також відповідальності на девіантну податкову поведінку. Слід визнати, що повноваження органів місцевого самоврядування у питанні забезпечення ефективності адміністрування фіскальних платежів доволі обмежені. Однак, у цьому контексті перспективним є вжиття заходів на рівні територіальних громад щодо забезпечення належного обліку платників податків (через створення фіскальних реєстрів) та об’єктів оподаткування. У другому випадку, в багатьох територіальних громадах проводять інвентаризацію майна та ресурсів, що виступають об’єктами оподаткування із зарахуванням частини надходжень до місцевих бюджетів (комунальна власність, земельні ресурси, нерухоме майно юридичних і фізичних осіб, права надрокористування та ін.). У цьому контексті важливим є також налагодження співпраці органів місцевого самоврядування з контролюючими органами, зокрема Державною податковою службою, Державною службою зайнятості щодо виявлення незареєстрованого ведення господарської діяльності, неформальної зайнятості чи виплати зарплат у «конвертах». З огляду на те, що основна частина надходжень від оподаткування трудових та інших особистих доходів населення наповнює місцеві бюджети, така співпраця може мати вагомий позитивний ефект для нарощування бюджетних ресурсів територіальної громади.

Окрему увагу необхідно звернути на забезпечення принципу стійкості формування доходів місцевих бюджетів від дії економічних та політичних циклів. Залежність надходжень бюджету від мінливості економічної ситуації характеризують поняттям еластичності. Високий рівень еластичності вказує на значний ризик різкого коливання обсягу доходів бюджету в періоди погіршення економічної ситуації, що загрожує фінансовій спроможності органу місцевого самоврядування повною мірою виконувати покладені на нього зобов’язання. Як свідчить бюджетна практика, порівняно вищий рівень еластичності притаманний для фіскальних платежів, щодо яких діє прогресивний підхід до встановлення ставок. Натомість, податки та збори, визначені в абсолютних сумах, як правило, менш еластичні. У випадку, коли рівень еластичності наближається до одиниці, такий фіскальний інструмент функціонує із забезпеченням консенсусу інтересів ключових стейкхолдерів (держави і платника): нарощування бюджетних доходів відбувається завдяки збільшенню бази оподаткування, а не через посилення фіскального тиску; платники податків мають можливість регулювати параметри фіскальних зобов’язань на різних стадіях економічного циклу.

Посилення еластичності фіскальних інструментів може бути наслідком не тільки застосування прогресивного підходу до встановлення ставок, але й бути зумовленим іншими причинами, такими як високий рівень зловживань стосовно бази оподаткування. Для прикладу, серед загальнодержавних податків високим рівнем еластичності характеризуються акцизний податок і ПДФО. У економічній літературі акцизний податок визначають як один із найбільш еластичних й таких, що піддаються впливу економічним циклам. Очевидно, що підвищення цін на пальне в періоди негативної економічної кон’юнктури в поєднанні із девальваційними процесами здатне значною мірою вплинути на надходження до місцевих бюджетів від його оподаткування. Крім цього, обсяги ринку легального пального в кризові періоди значно коливаються. Значні коливання реалізації також характерні для інших важливих підакцизних товарів, а саме алкогольних і тютюнових виробів – в час економічної рецесії обсяги їх легального продажу можуть значно знижуватись, натомість зростають масштаби контрабанди та контрафактного виробництва цих товарів, що спричиняє втрати бюджетних доходів.

Вагомою є еластичність надходжень ПДФО, що посилюється у випадку застосування прогресивної шкали ставок податку. Періоди економічного спаду зазвичай супроводжуються зростанням рівня безробіття, падінням загального рівня оплати праці, що відповідним чином позначається на надходженнях від ПДФО. Поряд з цим, економічна рецесія спонукає частину громадян провадити нелегальну господарську діяльність, працювати неофіційно (часто навіть не з власної волі), задіювати інші способи уникнення сплати податкових зобов’язань, що спричиняє зменшення надходжень ПДФО до бюджету. Натомість, в умовах економічного зростання та за наявності дієвої системи адміністрування податків і зборів, спостерігається прискорене збільшення доходів населення, а отже й нарощування бюджетних ресурсів на усіх рівнях бюджетної системи.

Серед прямих загальнодержавних податків, які володіють високим рівнем еластичності, необхідно відзначити також податок на прибуток та рентну плату. Зв’язок між економічним циклом та надходженням від оподаткування прибутку підприємств очевидний – періоди економічного спаду характеризуються різким погіршенням фінансових результатів діяльності суб’єктів господарювання, що відповідним чином позначається на базі оподаткування цим податком. Рентні платежі за користування надрами для видобутку корисних копалин в Україні встановлені у відсотках до вартості сировини. Відтак, погіршення кон’юнктури на сировинних ринках, що супроводжується падінням цін, має наслідком не тільки зменшення обсягу виробництва у відповідних галузях економіки, але й негативно позначається на доходах бюджетів.

Концентруючи увагу на правових аспектах справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів України, слід визнати, що правове поле функціонування цих платежів характеризується високою розробленістю та мінливістю. Правову основу справляння загальнодержавних податків та зборів закладає Податковий кодекс України, де ст. 9 визначено перелік цих фіскальних інструментів, а ст. 12 передбачено компетенцію парламенту щодо визначення усіх аспектів їхнього встановлення. Верховною Радою України встановлюються такі ключові елементи загальнодержавних податків та зборів, як об’єкт та база обкладання, коло платників, ставки податків і зборів, порядок їх розрахунку і сплати. У Податковому кодексі України також передбачено, що повноваження щодо визначення бази та ставок окремих видів фіскальних інструментів (рентної плати за спеціальне використання другорядних лісових ресурсів, використання корисних властивостей лісів, а також інших платежів) закріплені за органами місцевого самоврядування.

Законодавство з питань функціонування загальнодержавних податків та зборів та їх справляння до місцевих бюджетів з прийняттям нової редакції Податкового та Бюджетного кодексів зазнало радикальних змін. Нестабільність правових норм бюджетного та податкового законодавства є вітчизняній практиці звичним явищем. Наприклад, у 2015 році до Податкового кодексу було внесено 25 поправок, у 2016-2018 рр. – по 8 поправок щорічно, у 2019 році – 10 новацій, а за 2020 рік – 17 змін. Примітно, що понад половину поправок у 2019 році та третину новацій 2020 року в Податковий кодекс України було внесено у грудні що пояснюється приведенням податкового законодавства у відповідність до завдань, поставлених урядом при розробці державного бюджету. Традиційно при поданні проекту державного бюджету на розгляд парламенту, уряд одночасно подає пакет законопроектів про внесення змін до податкового і бюджетного законодавства, що має забезпечити виконання показників бюджету.

Нестабільність законодавства, яке регулює різні аспекти функціонування загальнодержавних податків та зборів, переконливо демонструє правова база справляння ПДФО. До прийняття Податкового кодексу України функціонування цього податку врегульовували норми Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб». Ними було передбачено використання прогресивної шкали ставок податку із високим рівнем прогресії. З прийняттям Податкового кодексу диференціацію ставок було скасовано шляхом її заміни на єдину ставку на рівні 13% від бази оподаткування. На наш погляд, ці новації законодавства щодо ПДФО не мали ґрунтовного наукового обґрунтування, а були запозичені з російського досвіду, де на той час уже функціонувала відповідна ставка податку. Це переконливо доводить, що впродовж тривалого часу податкова політика України перебувала у фарватері пострадянської традиції розвитку фінансового законодавства з орієнтацією на російську практику. Такі ж висновки можна зробити, простеживши кореспонденцію законодавчих новацій в інших сферах господарювання з відповідними змінами у російській практиці. Втрата доходів бюджету змусила уряд ініціювати підвищення базової ставки ПДФО до 15%, а з прийняттям нової редакції Податкового кодексу було повернуто прогресію в оподаткуванні особистих доходів населення з використанням ставок на рівні 15% та 17% від оподатковуваного доходу. Критерієм застосування підвищеної ставки податку було визначено перевищення доходом платника 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати.

У 2015 році податково-бюджетне законодавство зазнало системних змін, що пов’язане із проведенням реформ в умовах нових реалій – іноземної агресії та глибокої економічної кризи. Було радикально відкориговано не тільки систему оподаткування, але й норми щодо розподілу надходжень від загальнодержавних податків та зборів у розрізі складових бюджетної системи. Кількість податків було скорочено з 22 до 9, базові ставки ПДФО знижено до 15% та 20%, а також визначено умови застосування подвійної ставки податку; підвищено ставки рентної плати, введено акцизний податок на роздрібну реалізацію підакцизних товарів із закріпленням цих надходжень за місцевими бюджетами. У 2016 році ставку ПДФО як найважливішого у фіскальному плані загальнодержавного податку, що наповнює місцеві бюджети, було вчергове уніфіковано і визначено на рівні 18% від бази оподаткування. Однак, новацією порядку справляння ПДФО було запровадження його знижених ставок для окремих видів доходу. Зокрема, для доходів від фінансового інвестування (пасивних доходів) визначено ставку податку на рівні 5% [7]. Такі новації були впроваджені під приводом створення стимулів для детінізації особистих доходів населення та їх виведення на фінансовий ринок. Однак на наш погляд, встановлення заниженої ставки ПДФО для пасивних доходів більшою мірою було продиктоване особистими інтересами заможних прошарків населення, які володіють політичною рентою (впливом на прийняття рішень). Через комплекс формальних та неформальних обмежень переважна більшість населення майже не користується фінансовими послугами, а фінансове інвестування обмежується банківськими вкладеннями. Таким чином, встановлення пільгової ставки ПДФО на пасивні доходи привело до більшого економічного виграшу заможних верств населення, становлення несправедливого перерозподілу фіскального навантаження на трудові доходи громадян.

Останнє п’ятиріччя характеризується якісною зміною новацій правового базису функціонування загальнодержавних податків та зборів, які полягають у переорієнтації від коригування елементів податків до вдосконалення процедур їхнього адміністрування. Зокрема, у 2016 році було прийнято Закон України від 21.12.2016 р. №1797 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» [52], який передбачає введення електронних сервісів для платників податків, зокрема електронного кабінету платника; у 2019 році закони України «Про внесення змін до деяких законів України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 1049 [47], «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» № 1051 [51], які створили правове підґрунтя для об’єднання звітності зі справляння ПДФО, ЄСВ та інших податків і зборів, забезпечили спрощення процедур виконання податкових зобов’язань для платників, зменшили витрати часу.

Основним правовим документом бюджетного законодавства – Бюджетним кодексом України – положення, які стосуються формування доходів місцевих бюджетів, в тому числі від загальнодержавних податків та зборів, передбачені у розділах ІІ-IV документа. Бюджетний кодекс України [6] подібно до інших складових правової бази фінансової політики держави щорічно зазнає змін відповідно до тактичних завдань уряду країни. Поряд із численними новаціями, які мають «косметичний» характер, нерідко поправки до Бюджетного кодексу радикально змінюють правові норми функціонування бюджетної системи. Так, у 2014 році в рамках започаткованої реформи децентралізації було внесено значні зміни у процес формування доходів місцевого самоврядування. Зокрема, корекції зазнали норми щодо пропорцій розщеплення надходжень від ПДФО між бюджетами різного рівня, запроваджено норми щодо передачі до місцевих бюджетів частини надходжень екологічного податку (вони також практично щорічно змінюються дотепер), введено новий різновид акцизного податку – податок на роздрібний продаж підакцизних товарів. З метою стимулювання органів місцевого самоврядування до створення сприятливих умов ведення бізнесу і залучення інвестицій, а також для зміцнення фінансової самостійності територіальних громад у бюджетному законодавстві за обласними бюджетами закріплено 10% від надходжень податку на прибуток підприємств усіх форм власності, за органами місцевого самоврядування закріплене повноваження на залучення в повновагу обсязі до відповідного місцевого бюджету податку на прибуток підприємств комунальної форми власності.

Період 2018-2020 рр. позначений щорічним підвищенням ставок акцизного податку відповідно до показників споживчої інфляції, а також перерозподілом надходжень рентної плати. В доповнення до рентних платежів за спеціальне використання природних ресурсів місцевого значення (води, лісових ресурсів, надр), з 2018 року Бюджетним кодексом України передбачене зарахування до доходів місцевих бюджетів також 5% надходжень рентної плати за користування надрами для видобування нафти і природного газу, газового конденсату (крім ресурсів, які видобуваються на континентальному шельфі), вони підлягають розщепленню між обласними бюджетами (40% надходжень) та бюджетами місцевого самоврядування (60%). З 2019 року за місцевими бюджетами закріплено 5% рентної плати за користування надрами для видобування усіх інших корисних копалин загальнодержавного значення, а також 30% рентної плати за видобування бурштину. Надходження цих рентних платежів зараховуються до місцевого бюджету за місцезнаходженням ділянки для видобування корисних копалин. Таким чином було виправлено несправедливу ситуацію, коли обсяги рентної плати надходили в повному обсязі до бюджетів за місцем реєстрації суб’єкта господарювання, який здійснює розробку надр. Натомість, органи місцевого самоврядування були змушені вирішувати проблеми відновлення зруйнованих екосистем, не маючи для цього необхідних фінансових ресурсів.

**Висновки до розділу 1**

Забезпечення необхідними фінансовими ресурсами є важливою умовою належного функціонування місцевого самоврядування. Фінансова самостійність місцевого самоврядування проявляється у забезпеченості власними фінансовими ресурсами, яка дає можливість органу місцевого самоврядування повноцінно реалізувати покладені на нього функції. У зв’язку з децентралізацією, яка змінила структуру доходів місцевих бюджетів, зростає актуальність дослідження теоретичних і практичних аспектів формування їхніх доходів. У фінансовій науці представлено значний спектр підходів до вивчення доходів місцевих бюджетів, які висвітлюють їх з різних методологічних позицій, а також їх класифікації. З огляду на об’єкт наукового дослідження, ґрунтовно розглянуто ключові ознаки власних, закріплених та регулюючих доходів бюджету.

Провідним методом формування доходів місцевих бюджетів залишається податковий, його значення залежить від рівня розвитку країни та обраної моделі децентралізації. Податки пройшли у суспільному сприйнятті тривалий шлях еволюції від форми насильства до форми свідомого фіскального обов’язку. Для класифікації податків у фінансовій науці розроблено значну кількість підходів. З огляду на предмет дослідження, важливим є поділ податків за характером їх розмежування між бюджетами на закріплені та квотні, а за ознакою компетенції у регулюванні – на загальнодержавні та місцеві. У реалізації функцій податків роль загальнодержавних податків та зборів є провідною, адже вони формують понад половину доходів місцевого самоврядування. Важливою є роль цих податків у бюджетному регулюванні, оскільки механізм їх розщеплення дає можливість забезпечити збалансованість бюджетної системи.

Методологічну основу функціонування загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів формують принципи фіскальної й економічної ефективності, справедливості розподілу мобілізованих фінансових ресурсів у територіальному зрізі, мінімізації залежності доходів бюджету від дії політичних та економічних циклів, мінімізації трансакційних витрат, забезпечення повноти та своєчасності сплати фіскальних платежів до бюджету. Розкрито форми прояву цих принципів у функціонуванні загальнодержавних податків та зборів.

Основу правової бази справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів формують Податковий та Бюджетний кодекси, а також інші закони й підзаконні акти податково-бюджетного законодавства. Спостерігається високий рівень нестабільності правової бази справляння загальнодержавних податків та зборів як у питанні визначення їх елементів, так і щодо організації адміністрування. Ґрунтовних змін загальнодержавні податки та збори зазнали у 2015 році, коли в рамках податково-бюджетної реформи було змінено їх склад та пропорції розщеплення між бюджетами різного рівня.

**Розділ 2**

**Практика формування доходів місцевих бюджетів України від загальнодержавних податків та зборів**

**2.1. Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості як джерела наповнення місцевих бюджетів**

Серед джерел наповнення місцевих бюджетів від оподаткування важливе місце посідають надходження від податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості. Ця група податкових надходжень до місцевих бюджетів об’єднує два найважливіших прямих податки – податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток. В сучасних умовах податок на доходи фізичних осіб виконує роль провідного джерела власних доходів місцевих бюджетів, тоді як значення податку на прибуток підприємств невелике.

У зарубіжній практиці податок на особисті доходи громадян зазвичай надходить до доходів бюджетів вищого рівня (державного або регіональних бюджетів), в окремих країнах місцеві органи влади мають право встановлювати власні персональні податки або надбавки до загальнодержавної ставки податку на особисті доходи громадян. Натомість, в Україні більша частина сплаченого платниками податку на доходи фізичних осіб (надалі – ПДФО) надходить саме до місцевих бюджетів. При цьому з 2014 року спостерігається тенденція до поступового переміщення акценту в надходженні від сплати ПДФО з місцевих до державного бюджету. Наприклад, якщо у 2013 році в місцевих бюджетах було сконцентровано майже 9/10 сукупного обсягу сплаченого ПДФО, то у 2019-2020 рр. – менше 60%. Причиною цього є перерозподіл надходжень у бюджетному законодавстві, а також введення військового збору. На сьогодні 25% надходжень ПДФО на усій території України та 60% у м. Києві надходять до Державного бюджету України, решту сплаченого ПДФО за визначеними Бюджетним кодексом України пропорціями розподіляються між усіма рівнями місцевих бюджетів.

Впродовж останніх років податкові надходження місцевих бюджетів поступально зростають. Винятком став 2020 рік, коли дія непередбачуваних чинників (епідемія коронавірусу та зумовлений цим локдаун, обмеження у торгівельних відносинах та ін.) спричинила падіння основних економічних індикаторів, які впливають на надходження від оподаткування (економічна рецесія, різке зниження рівня зайнятості, масове закриття підприємств). Це негативно позначилось на обсягах податкових надходжень місцевих бюджетів України, які вперше за останні роки знизились. За період 2017-2020 рр. находження до місцевих бюджетів від оподаткування збільшились майже на половину (з 191,9 млрд грн до 285,6 млрд грн), а на 2021 рік визначені в обсязі 303,4 млрд грн. Подібна динаміка характерна для надходжень за групою податків на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості: вони зросли з 111,8 млрд грн у 2017 році до 187,6 млрд грн у 2020 році (майже в 1,7 рази), а на 2021 рік індикативний показник визначений у 203,2 млрд грн (табл. 2.1).

*Таблиця 2.1*

**Надходження податку на доходи фізичних осіб у складі доходів місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** |
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **191,90** | **201,01** | **229,81** | **232,53** | **265,34** | **270,55** | **289,21** | **285,57** | **303,42** |
| **Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **111,78** | **117,14** | **144,43** | **147,46** | **173,63** | **175,73** | **193,12** | **187,60** | **203,21** |
| Податок та збір на доходи фізичних осіб | | | | | | | | | |
|  | 105,41 | 110,65 | 135,65 | 138,16 | 163,60 | 165,50 | 183,10 | 177,83 | 193,90 |
| *із доходів платника податку у вигляді заробітної плати* | | | | | | | | | |
|  | *89,82* | *93,69* | *116,48* | *117,33* | *139,49* | *139,74* | *155,68* | *149,62* | *165,29* |
| *з грошового забезпечення та інших виплат військовим та особам рядового і начальницького складу* | | | | | | | | | |
|  | *6,45* | *6,63* | *7,70* | *8,01* | *9,92* | *10,58* | *11,84* | *12,51* | *13,20* |
| *із доходів платника податку інших ніж заробітна плата* | | | | | | | | | |
|  | *6,82* | *7,98* | *8,76* | *10,04* | *10,63* | *11,48* | *11,50* | *12,29* | *11,75* |
| *за результатами річного декларування* | | | | | | | | | |
|  | 2,22 | 2,26 | 2,66 | 2,76 | 3,55 | 3,71 | 4,08 | 3,41 | 3,65 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Провідним бюджетоформуючим загальнодержавним податком, який надходить до місцевих бюджетів України впродовж вибраного для аналізу періоду залишався ПДФО. На відміну від середини 2010-х рр., в останній період законодавство, яке врегульовує пропорції розподілу надходжень від сплати цього податку залишається достатньо стабільним, внаслідок чого він на теперішній час формує понад половину власних доходів місцевих бюджетів та більше чверті сукупних доходів з урахуванням міжбюджетних трансфертів.

Провідну роль у формуванні сукупного обсягу надходжень ПДФО до місцевих бюджетів України відіграє оподаткування заробітної плати зайнятих в економіці країни, впродовж останніх років воно забезпечує в середньому 84-85% сукупних надходжень від сплати податку. Натомість, за рахунок ПДФО з відмінних від заробітної плати доходів платників, а також оподаткування грошового забезпечення та виплат військовим до місцевих бюджетів щорічно надходить близько 6-7% від сукупного обсягу сплаченого податку, відповідно. Зрозуміло, що така структура находжень ПДФО певною мірою об’єктивна, адже у будь-якій економічній системі у складі доходів економічно активного населення превалюють доходи від найманої праці, а значення доходів від підприємництва чи використання майна менш важливе. Однак, в Україні ця структура, на наш погляд, зазнає додаткової деформації за рахунок того, що внаслідок несприятливих умов для ведення бізнесу, високого рівня тіньової економіки (особливо у сфері оренди особистого майна) декларовані доходи громадян від підприємництва, самозайнятості та використання майна значно занижені, а їхнє оподаткування потребує значних контролюючих зусиль з боку фіскальних органів.

Оскільки надходження від оподаткування особистих доходів населення відіграють провідну роль у формуванні власної ресурсної бази місцевих бюджетів, важливо забезпечити їх об’єктивне планування. Це дасть можливість більш системно підходити до вирішення питань їх використання на реалізацію завдань стратегії розвитку відповідної територіальної громади, забезпечити високий ступінь відкритості використання бюджетних коштів. На перший погляд, показники табл. 2.1 дають підстави стверджувати про достатньо високу якість планувальної роботи у місцевих фінансових органах, оскільки ступінь відхилення фактичних показників від індикативних впродовж останніх років є незначним. Однак, цей висновок передчасний, адже пов’язаний із особливістю вітчизняної бюджетної практики, що передбачає багаторазове внесення змін до показників бюджету впродовж майже усього терміну його виконання. Ці зміни стосуються як видаткової, так і дохідної частини бюджету.

Для більш об’єктивного оцінювання якості планування надходжень від оподаткування доходів фізичних осіб та прибутків підприємств, порівняємо початкові показники плану доходів місцевих бюджетів (визначені при їхньому затвердженні) та планові показники, подані у звітності наприкінці бюджетного року. Як свідчать дані табл. 2.2, у цьому випадку відхилення затверджених при ухваленні бюджетів показників надходжень і відповідних планових показників після їхнього уточнення суттєво відрізняються. Зокрема, у 2017 році внаслідок внесення змін до показників місцевих бюджетів впродовж бюджетного періоду, план із податкових надходжень був збільшений на 43,83 млрд грн, в тому числі з надходжень ПДФО – на 20,56 млрд грн. Таким чином, впродовж виконання бюджету індикативний показник з мобілізації податкових надходжень зріс на чверть, в тому числі з ПДФО – на 24,2% (з 84,85 до 105,41 млрд грн) (табл. 2.2).

*Таблиця 2.2*

**Показники уточнення плану податкових надходжень та надходжень ПДФО до місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **поч. план** | **уточ. план** | **поч. план** | **уточ. план** | **поч. план** | **уточ. план** | **поч. план** | **уточ. план** |
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **148,07** | **191,90** | **203,97** | **229,81** | **246,06** | **265,34** | **288,67** | **289,21** | **303,42** |
| **Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **89,45** | **111,78** | **129,10** | **144,43** | **162,71** | **173,63** | **193,05** | **193,12** | **203,21** |
| Податок та збір на доходи фізичних осіб | | | | | | | | | |
|  | 84,85 | 105,41 | 123,17 | 135,65 | 153,54 | 163,60 | 183,05 | 183,10 | 193,90 |
| Податок на прибуток | | | | | | | | | |
|  | 4,60 | 6,37 | 5,93 | 8,78 | 9,16 | 10,03 | 10,00 | 10,02 | 9,32 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Якщо простежити показники відхилення планових значень надходжень від оподаткування та від ПДФО за останні роки, то можна помітити їх зменшення. Зокрема, у 2018 році збільшення індикативних обсягів податкових надходжень впродовж року склало 25,84 млрд грн, що в 1,7 рази менше, ніж роком раніше. Всього за рік план із надходжень ПДФО до місцевих бюджетів України було збільшено на 12,48 млрд грн, або на 10,1%. У наступному році відхилення показників надходжень при затвердженні місцевих бюджетів та після внесення змін було ще меншим, а в 2020 року воно виявилось практично непомітним (рис. А.1 додатку А).

Міркуючи про причини такої тенденції, можемо частково її пов’язати із зменшенням дії так званого «інфляційного» податку, коли внаслідок швидкого зростання цін на товари і послуги, зумовленого збільшенням номінальних доходів населення, спостерігалось відповідне швидке нарощування надходжень бюджетів від податків на доходи населення та споживання. Водночас, якщо у 2017 році рівень інфляції становив 113,7%, то уже в 2018 році – 109,8%, а в 2019-2020 рр. – менше 105,0% у річному вимірі [25]. При цьому варто відмітити, що тільки в останні роки Національний банк України перейшов від політики таргетування валютного курсу до інфляційного таргетування (встановлення індикативного показника інфляції та реалізація заходів, спрямованих на його досягнення за підсумками року). Завдяки цьому інфляційні процеси в Україні стали більш прогнозованими, що сприяло підвищенню якості планування податкових надходжень місцевих бюджетів. Але характерною рисою бюджетної практики України все ще залишається багато разове внесення змін до показників бюджету, покликане наблизити планові значення бюджетних доходів до рівня їхнього фактичного виконання. Така практика пояснюється багатьма чинниками: по-перше, недостатнім рівнем фаховості працівників фінансових підрозділів органів місцевого самоврядування, які згідно реформи децентралізації отримали значно ширші повноваження, в тому числі щодо планування бюджетних показників; по-друге, проблемою інформаційної асиметрії та відсутністю доступу до необхідної для планування інформації, що пояснюється нестачею співпраці між органами місцевого самоврядування та територіальними органами Державної фіскальної служби України щодо контролю за фондом оплати праці, правильністю та повнотою сплати загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів; по-третє, високим рівнем тінізації трудових відносин, а також відносин з використання особистого майна, що ускладнює можливості прогнозування надходжень від відповідних фіскальних платежів. Разом з тим, враховуючи дію усіх чинників, які визначають якість планування бюджетних показників, можемо констатувати, що в останні роки вона значно підвищилась, що переконливо доводять дані рис. А.1 додатку А.

Іншим загальнодержавним податком, який наповнює в Україні доходи місцевих бюджетів є податок на прибуток. Разом з тим, бюджетоформуюче значення цього фіскального платежу для місцевих бюджетів незначне, що пояснюється пропорціями його розщеплення між бюджетами різного рівня. За місцевими бюджетами закріплено всього 10% від сукупного обсягу сплаченого податку та в повному обсязі – податок на прибуток комунальних підприємств. Зауважимо, що в більшості місцевих територіальних громад комунальний сектор представлений підприємствами, які покликані надавати послуги місцевому населенню і, як правило, за пільговими тарифами (підприємства комунального транспорту, соціального обслуговування, медичної допомоги та ін.). Внаслідок цього, більшість комунальних підприємств не те, що малоприбуткові, а й навіть глибоко дотаційні, отримуючи щорічно з місцевих бюджетів значну частину своїх фінансових ресурсів. У багатьох малих територіальних громадах України комунальні підприємства відсутні в принципі, адже їхнє створення недоцільне з об’єктивних причин.

Через вузькість податкової бази та обмеження бюджетного законодавства до місцевих бюджетів України впродовж останніх років надходило всього 9-10 млрд грн податку на прибуток, або близько 7-8% від обсягу його надходжень до бюджетів усіх рівнів. Найвищий обсяг надходжень податку на прибуток до доходів місцевих бюджетів спостерігався у 2019 році – 10,2 млрд грн, з яких майже 7,0 млрд грн надійшло від податку на прибуток приватних підприємств і тільки 0,38 млрд грн – від оподаткування прибутків комунального сектору. У зв’язку із погіршенням умов ведення господарської діяльності, зумовленим локдауном і загальнодержавним карантином, у 2020 році надходження податку на прибуток підприємств до місцевих бюджетів зменшились до 9,78 млрд грн, в основному за рахунок зниження рентабельності роботи приватного сектору економіки. Водночас, у цей період зросли платежі з податку на прибуток від підприємств та фінансових установ комунальної власності, банківського сектору, іноземних компаній, які провадять діяльність на території України. На 2021 рік згідно із зведеними даними Державної казначейської служби України, до місцевих бюджетів усіх рівнів заплановано отримати 9,32 млрд грн, що дещо менше фактичних показників 2020 року. Зменшення надходжень заплановане від оподаткування прибутків комунальних підприємств та фінансових установ (вдвічі), від іноземних суб’єктів господарювання і від приватних підприємств (табл. 2.3).

*Таблиця 2.3*

**Надходження податку на прибуток у складі доходів місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., млрд грн1**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** |
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **191,90** | **201,01** | **229,81** | **232,53** | **265,34** | **270,55** | **289,21** | **285,57** | **303,42** |
| **Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **111,78** | **117,14** | **144,43** | **147,46** | **173,63** | **175,73** | **193,12** | **187,60** | **203,21** |
| Податок на прибуток підприємств | | | | | | | | | |
|  | 6,37 | 6,48 | 8,78 | 9,30 | 10,03 | 10,23 | 10,02 | 9,78 | 9,32 |
| *підприємств та фінансових установ комунальної власності* | | | | | | | | | |
|  | *0,31* | *0,32* | *0,37* | *0,40* | *0,40* | *0,38* | *0,56* | *0,61* | *0,31* |
| *підприємств, створених за участю іноземних інвесторів* | | | | | | | | | |
|  | *0,90* | *0,78* | *1,11* | *1,18* | *1,25* | *1,57* | *1,53* | *1,49* | *1,40* |
| *іноземних юридичних осіб* | | | | | | | | | |
|  | *0,38* | *0,47* | *0,50* | *0,57* | *0,56* | *0,52* | *0,53* | *0,83* | *0,69* |
| *банківських організацій, включаючи філіали аналогічних організацій, розташованих на території України* | | | | | | | | | |
|  | *0,12* | *0,15* | *0,22* | *0,25* | *0,60* | *0,62* | *1,06* | *0,79* | *0,77* |
| *приватних підприємств* | | | | | | | | | |
|  | *4,51* | *4,66* | *6,45* | *6,76* | *7,05* | *6,97* | *6,16* | *5,84* | *5,94* |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Для більш об’єктивного дослідження ролі загальнодержавних податків та зборів у формуванні доходів місцевих бюджетів, оцінимо її на прикладі певної територіальної громади. Для аналізу оберемо одну з територіальних громад Тернопільської області, яка була створена однією із перших, а саме Шумську ОТГ. Якщо вернути увагу на показники табл. 2.4, то можна констатувати, що впродовж усього періоду після створення бюджет громади характеризується нарощуванням власних фінансових ресурсів. Винятком з цього періоду став 2020 рік, у якому зменшення доходів міського бюджету пояснюється значними суспільними викликами, що зумовили кризові явища у всіх сферах суспільного життя. Після 2016 року, коли «вибухове» зростання доходів міського бюджету було спричинене самим фактом створення об’єднаної територіальної громади, високі темпи зростання як сукупних, так і власних надходжень місцевого бюджету спостерігались у 2017-2018 рр. Зокрема, у 2018 році сукупні доходи Шумського міського бюджету зросли на третину до 158,83 млн грн, в тому числі податкові надходження – на 24,5%, а від ПДФО – на 28,3% (з 21,1 до 27,0 млн грн) (табл. 2.4).

*Таблиця 2.4*

**Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості в складі доходів Шумського міського бюджету в 2015-2021рр., млн грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2015** | **2016** | **2017** | **2018** | **2019** | **2020** | **2021 (план)** |
|
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | 15,99 | 22,99 | 34,16 | 42,55 | 48,99 | 51,12 | 77,06 |
| Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, в т.ч.: | 8,96 | 12,94 | 21,06 | 27,01 | 31,30 | 33,97 | 54,95 |
| *Податок та збір на доходи фізичних осіб* | 8,95 | 12,94 | 21,05 | 27,00 | 31,29 | 33,97 | 54,94 |
| *Податок на прибуток підприємств* | 0,01 | 0,00 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 | 0,01 |
| **Разом доходів** | 16,80 | 25,11 | 39,36 | 50,11 | 60,35 | 59,33 | 80,06 |
| **Всього доходів, з урахуванням міжбюджетних трансфертів** | 17,25 | 99,76 | 112,82 | 151,17 | 158,83 | 139,46 | 195,27 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Шумської міської ради

Для 2019 року характерна зміна структури фінансових ресурсів ОТГ, спрямована на посилення її фінансової самостійності. При загальному зростанні сукупних доходів міського бюджету на 5,0% (з 151,17 до 158,83 млн грн), власні доходи бюджету зросли в 1,2 рази, в тому числі від ПДФО – на 15,9%. За рахунок цього, питома вага податкових надходжень у структурі доходів міського бюджету зросла у 2019 році порівняно з попереднім бюджетним періодом з 28,2 до 30,8%, в тому числі надходжень від ПДФО – з 17,9 до 19,7%. Відповідна тенденція продовжилась і в 2020 році, коли при зменшенні сукупного обсягу доходів Шумського міського бюджету продовжилось зростання як податкових надходжень, так і зокрема поступлень від оподаткування доходів населення. Питома вага податкових надходжень у структурі міського бюджету у 2020 році сягнула 36,7%, в тому числі надходжень від ПДФО – 24,4% (майже 34,0 млн грн), що є найвищим значенням за період з 2016 року. Таким чином, приріст надходжень ПДФО у 2019 році вдвічі перевищував темпи нарощування обсягу податкових надходжень міського бюджету в цілому. Натомість, фіскальне значення податку на прибуток як дохідного джерела міського бюджету мізерне, а динаміка його поступлення винятково нестійка. На відміну від попередніх років, у 2020 році надходження від цього платежу скоротились більш, ніж вдвічі (табл. А.1 додатку А) й склали всього 5,2 тис. грн проти 11,0 тис. грн у 2019 році.

Відповідно до рішення про затвердження міського бюджету, у 2021 році тенденція до посилення фінансової самостійності Шумської територіальної громади продовжиться. Зокрема, у поточному році передбачено отримати до міського бюджету 77,06 млн грн податкових надходжень, що становить 39,4% від його сукупних доходів з урахуванням міжбюджетних трансфертів. При цьому надходження від ПДФО у 2021 році, згідно індикативних розрахунків, зростуть в 1,6 рази, або до 54,9 млн грн. Це становитиме 28,1% від сукупних доходів міського бюджету. Однак слід визнати, що фактичні показники питомої ваги ПДФО та податку на прибуток в структурі міського бюджету можуть суттєво відмінними. Це пояснюється особливостями вітчизняної бюджетної практики, адже у більшості територіальних громад наприкінці першого кварталу проводять розподіл вільних залишків бюджетних коштів, які значно збільшують сукупний обсяг як його дохідної, так і видаткової частини. Також традиційно в середині бюджетного року відбувається розподіл субвенцій з державного бюджету для місцевих бюджетів, тому ці кошти не можуть бути враховані при прийнятті рішення про місцевий бюджет. Не слід також упускати чинник обмеженості при прогнозуванні власних податкових надходжень територіальних громад, адже надмірний оптимізм у цьому питанні загрожує втратою частини міжбюджетних трансфертів або навіть вилученням коштів за міжбюджетними відносинами.

Таким чином, можемо констатувати, що в сучасних умовах податки на доходи, прибуток і збільшення ринкової вартості є важливим джерелом власних фінансових ресурсів місцевих бюджетів, роль якого поступово зростає. У складі находжень ПДФО провідну роль відіграє оподаткування трудових доходів, тоді як податок на доходи від підприємництва та власності має порівняно менше бюджетоформуюче значення. Зважаючи на особливості зарахування, податок на прибуток підприємств майже не відіграє помітного значення у наповненні місцевих бюджетів України, а в дрібних територіальних громадах його роль взагалі мізерна.

**2.2. Аналіз формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків на споживання**

Важливим підрозділом дохідної частини місцевих бюджетів є також надходження від оподаткування процесів споживання. Відповідно до бюджетної класифікації вони концентруються у підрозділі надходжень від внутрішніх податків на товари та послуги. В Україні практика зарахування частини надходжень від податків на споживання до місцевих бюджетів була започаткована з 2015 року із впровадженням акцизного податку з реалізації підакцизних товарів у закладах роздрібної торгівлі, а з 2017 року дотепер триває експеримент з зарахування до місцевих бюджетів частини надходжень від акцизного податку з виробленого в Україні й імпортованого пального. В рамках експерименту, у 2017-2020 рр. частка загального обсягу надходжень, які зараховувались до місцевих бюджетів була визначена на рівні 13,44%. Розподіл цих коштів між бюджетами конкретних територіальних громад здійснюється пропорційно до питомої ваги реалізованого у громаді пального у загальному обсязі його ринку. Незважаючи на те, що перерахування частини надходжень цього податку до місцевих бюджетів здійснюють уже кілька років, щорічно при проходженні процедури ухвалення державного бюджету уряд здійснює спроби відмовитись від цієї практики, що викликає спротив з боку Асоціації міст України та інших об’єднань територіальних громад.

Податки на споживання володіють низкою переваг з психологічної точки зору, справедливого розподілу податкового навантаження, з погляду фіскальної техніки тощо. Однак, їх головними перевагами є вагомий фіскальний потенціал як джерела мобілізації фінансових ресурсів до бюджету, а також регуляторне значення, що передбачає використання цього фіскального інструменту для впливу на тенденції споживання підакцизних товарів. Представники фінансової науки наголошують на подвійному ефекті від регулювання ставок акцизного податку на шкідливі для здоров’я людини товари: по-перше, такі дії призведуть до надходження до бюджету додаткових доходів; по-друге, підвищення акцизів, а отже й вартості підакцизного товару (алкоголю й тютюнових виробів) знижує його доступність для населення, обмежує обсяги його споживання, що матиме позитивний вплив на показники суспільного здоров’я. Однак, у політиці коригування ставок акцизного податку слід враховувати рівень еластичності попиту на цей товар, рівень урегульованості й контрольованості ринку, а також міждержавну податкову гармонізацію. Політика оподаткування підакцизних товарів, хоча й має передбачати насамперед реалізацію їхнього фіскального потенціалу, має враховувати також особливості дії цього фіскального інструменту на економічні та соціальні процеси.

Зважаючи на те, що закріплення частини надходжень акцизного податку за місцевими бюджетами було продиктоване необхідністю підсилення фінансової спроможності територіальних громад в умовах проведення реформи місцевого самоврядування, ці надходження мають доповнюючий характер. У 2020 році за цією підгрупою податкових надходжень до місцевих бюджетів України було отримано 15,55 млрд грн, що на 7,8% більше запланованого. На 2021 рік сума надходжень від цих податків передбачена на рівні 14,77 млрд грн, що менше фактичних значень 2020 року і лише на 2,3% перевищує індикативні показники попереднього бюджетного періоду.

Планування обсягу надходжень акцизного податку до місцевих бюджетів характеризується порівняно вищою якістю. Підтвердженням цьому є як помірне відхилення між фактичними і плановими показниками, так і доволі незначні уточнення до плану при внесенні змін до рішення про місцевий бюджет. За результатами уточнення планових призначень у 2018 році заплановані надходження від акцизного податку були збільшені всього на 4,5%, у 2019 році – на 2,2%. Однак, у 2020 році ця практика була порушена, адже впродовж року план із надходження акцизного податку був підвищений на 7,3%, в тому числі від оподаткування вироблених в Україні товарів – на 15,9%, імпорту – на 8,3%. Причинами цього стало зростання обсягів виробництва підакцизних товарів вище прогнозованих значень, девальвація гривні та дія інфляційного чинника. Щодо планування надходжень від оподаткування роздрібної реалізації підакцизних товарів, воно характеризується незначним відхиленням значень при їх уточненні в рамках бюджетного періоду – в межах 2-5%, що є свідченням достатньо об’єктивного розрахунку показників (табл. 2.5).

*Таблиця 2.5*

**Показники уточнення плану надходжень загальнодержавних податків на споживання до місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **Поч. план** | **Уточ. план** | **Поч. план** | **Уточ. план** | **Поч. план** | **Уточ. план** | **Поч. план** | **Уточ. план** |
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **148,07** | **191,90** | **203,97** | **229,81** | **246,06** | **265,34** | **288,67** | **289,21** | **303,42** |
| ***Внутрішні податки на товари та послуги, в т.ч.:*** | | | | | | | | | |
|  | **11,14** | **12,62** | **13,03** | **13,62** | **13,59** | **13,89** | **13,44** | **14,43** | **14,77** |
| Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів, включаючи податок на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами | | | | | | | | | |
|  | – | 1,10 | 1,38 | 1,50 | 1,50 | 1,49 | 1,38 | 1,60 | 1,64 |
| Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів | | | | | | | | | |
|  | 0,11 | 4,28 | 5,32 | 6,05 | 6,04 | 6,21 | 5,78 | 6,26 | 5,79 |
| Акцизний податок з реалізації у роздрібній торгівлі підакцизних товарів | | | | | | | | | |
|  | 10,99 | 7,24 | 6,33 | 6,07 | 6,05 | 6,19 | 6,27 | 6,57 | 7,34 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Необхідно відзначити, що незважаючи на щорічне підвищення ставок акцизного податку та помірну інфляцію плановий показник із надходження акцизного податку до місцевих бюджетів України у 2021 році визначений всього на 17,0% більше, ніж планове значення 2017 року. Щорічно спостерігається незначне перевищення фактичних значень надходжень над прогнозованими, а в 2019 році при відсутності вагомих деструктивних чинників план надходжень не був виконаний. При незначному перевищенні обсягу фактичних надходжень від податку з роздрібного продажу (на 0,13 млрд грн), по акцизному податку з вироблених в Україні та імпортованих товарів у 2019 році спостерігалось невиконання планових призначень, відповідно, на 0,04 та 0,26 млрд грн. Більш того, загалом у 2019 році від оподаткування підакцизних товарів до місцевих бюджетів надійшло на 0,5 млрд грн менше коштів, ніж у 2018 році (табл. 2.6).

*Таблиця 2.6*

**Надходження загальнодержавних податків на споживання**

**до місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., млрд грн.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** |
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **191,90** | **201,01** | **229,81** | **232,53** | **265,34** | **270,55** | **289,21** | **285,57** | **303,42** |
| ***Внутрішні податки на товари та послуги, в т.ч.:*** | | | | | | | | | |
|  | **12,62** | **13,16** | **13,62** | **13,80** | **13,89** | **13,72** | **14,43** | **15,55** | **14,77** |
| Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів, включаючи податок на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами | | | | | | | | | |
|  | 1,10 | 1,47 | 1,50 | 1,55 | 1,49 | 1,45 | 1,60 | 1,87 | 1,64 |
| Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів | | | | | | | | | |
|  | 4,28 | 5,68 | 6,05 | 6,35 | 6,21 | 5,95 | 6,26 | 6,52 | 5,79 |
| Акцизний податок з реалізації у роздрібній торгівлі підакцизних товарів | | | | | | | | | |
|  | 7,24 | 6,00 | 6,07 | 5,89 | 6,19 | 6,32 | 6,57 | 7,17 | 7,34 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Основним чинником швидкого нарощування надходжень від акцизного податку до бюджетів усіх рівнів в Україні в останні роки виступає підвищення ставок на алкогольні й тютюнові вироби. Новації у сфері оподаткування алкогольних і тютюнових виробів практично не мають впливу на наповнення місцевих бюджетів. Однак, зростання ємності ринку цих товарів у грошовому вимірі мало б спричиняти помітне збільшення поступлень від податку з роздрібного продажу підакцизних товарів. Втім, дані табл. 2.6 свідчать про відсутність чіткої тенденції до нарощування цих доходів, що ми схильні пов’язувати із збільшенням обсягів контрабанди та підвищенням рівня тінізації ринку цієї продукції. У 2018 році фактичні надходження акцизного податку від роздрібної реалізації відповідних товарів були меншими за рівень 2017 року, а в 2019 році зростання склало всього 7,3%. Тільки у 2020 році було отримано більш вагомий приріст надходжень від оподаткування роздрібного продажу підакцизних товарів, який склав 13,4%, або 0,85 млрд грн у грошовому вимірі.

Суперечлива динаміка та незначні темпи нарощування надходжень від акцизного податку спричиняють до зниження його ролі у формуванні доходів місцевих бюджетів. За винятком 2020 року, впродовж усього аналізованого періоду має місце стійке зниження частки як сукупних надходжень акцизного податку у складі податкових надходжень місцевих бюджетів, так і поступлень за окремими позиціями цієї підгрупи доходів. Всього за 2017-2019 рр. питома вага акцизного податку як джерела податкових надходжень місцевих бюджетів впала на 1,5 в.п., а на 2021 рік прогнозується падіння додатково на 0,2 в.п. до рівня 2019 року. Питома вага надходжень акцизного податку з імпорту, хоча й стабільно знижується, однак таке зниження має достатньо плавний характер. Натомість, питома вага надходжень від акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами за останні роки зменшилась на третину, з 2,98% до 1,91%, що може свідчити про «провальну» політику адміністрування цього податку на рівні територіальних громад (рис. Б.1 додатку Б).

Якщо оцінити структурні особливості надходжень від акцизного податку до місцевих бюджетів, то понад половину сукупних обсягів складають кошти від оподаткування пального, яке виробляється на митній території країни або ж імпортується. Помітно, що надходження від оподаткування акцизним податком вітчизняного пального складають близько чверті від загальних надходжень, що дає формальні підстави зробити висновок про преференції для його вітчизняних виробників. Однак, причиною становлення такої структури надходжень є те, що в сучасних умовах для України характерна винятково висока залежність від імпорту пального, оскільки за роки хаотичного проведення реформ вітчизняна нафтопереробна галузь фактично знищена. Якщо на час здобуття незалежності вітчизняні нафтопереробні заводи могли забезпечити переробку до 55-60 млн тон нафти щорічно, то на теперішній час ця галузь представлена лише одним крупним виробником ПАТ «Укрнафта» та кількома дрібними виробництвами, які не спроможні в сукупності покрити потреби вітчизняного ринку. За цих обставин, більшість пального, яке реалізується на внутрішньому ринку нашої країни, вироблене у Білорусі, Литві, Росії. Таким чином, коливання валютного курсу, характер взаємин України з державами-постачальниками пального та інші чинники мають вплив на динаміку надходження акцизного податку з цього товару, а отже й на формування відповідних доходів місцевих бюджетів.

З метою підтвердження об’єктивності висновків проаналізуємо динаміку надходження загальнодержавних податків на споживання до Шумського міського бюджету. як свідчать дані табл. 2.7, акцизний податок виконує більше доповнюючи роль, оскільки його фіскальне значення незначне. У 2020 році за цією групою податкових надходжень до міського бюджету поступило всього 2,85 млн грн, що складає 5,6% від сукупних обсягів доходів від оподаткування і 2,0% загальних доходів бюджету з урахуванням трансфертів. Порівняно з 2015 роком надходження акцизного податку до міського бюджету зросли на 0,55 млн грн, або на 23,9%, однак залишались меншими за показники усіх наступних років аналізованого періоду. Можна помітити, що впродовж 2016-2020 рр. спостерігається поступальне зменшення обсягу мобілізованого до міського бюджету акцизного податку, більш того, скорочення надходжень характерне для усіх видів акцизного податку.

*Таблиця 2.7*

**Надходження акцизного податку до**

**Шумського міського бюджету у 2015-2021 рр., млн грн.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2015** | **2016** | **2017** | **2018** | **2019** | **2020** | **2021 (план)** |
|
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | **15,99** | **22,99** | **34,16** | **42,55** | **48,99** | **51,12** | **77,06** |
| Внутрішні податки на товари і послуги, в т.ч.: | 2,30 | 3,41 | 3,65 | 3,40 | 3,09 | 2,85 | 2,55 |
| *Акцизний податок з вироблених в Україні товарів* | – | – | 0,54 | 0,52 | 0,44 | 0,45 | 0,41 |
| *Акцизний податок з ввезених в Україну товарів* | – | – | 2,07 | 2,13 | 1,81 | 1,57 | 1,19 |
| *Акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів* | 2,30 | 3,41 | 1,04 | 0,75 | 0,84 | 0,83 | 0,95 |
| **Разом доходів** | **16,80** | **25,11** | **39,36** | **50,11** | **60,35** | **59,33** | **80,06** |
| **Всього доходів, з урахуванням міжбюджетних трансфертів** | **17,25** | **99,76** | **112,82** | **151,17** | **158,83** | **139,46** | **195,27** |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Шумської міської ради

Якщо звернути увагу на доходи від акцизного податку на роздрібну реалізацію підакцизних товарів, то вони зменшились у 2017 році у 3,3 рази – з 3,41 до 1,04 млн грн, у 2018 році – на чверть, після чого спостерігається незначне зростання у 2019-2020 рр. до рівня 0,83-0,84 млн грн. Таким чином, надходження від цього різновиду акцизу у 2020 році були в 2,8 рази меншими, ніж у 2015 році та в 4,1 рази меншими за показник 2016 року (не враховуючи знецінення цих коштів під дією інфляції). Втрати міського бюджету порівняно із 2016 роком становлять 2,5-2,6 млн грн щорічно (якщо орієнтуватись на показники 2016 року), що могло б стати вагомим ресурсом для реалізації пріоритетів соціально-економічного розвитку ОТГ. Причини такої динаміки, на наш погляд, криються у недоліках адміністрування акцизного податку та зростанні обсягів нелегального ринку підакцизної продукції. Падіння обсягу надходжень акцизного податку з продажу підакцизних товарів може також вказувати на слабку роботу органу місцевого самоврядування щодо протидії нелегальному обігу цих товарів, в тому числі недостатню координацію дій з територіальними підрозділами фіскальних органів.

Негативна динаміка характерна і для надходження акцизного податку з пального, якого у 2020 році мобілізовано до міського бюджету в обсязі 2,12 млн грн (0,45 млн грн з вітчизняного пального, 1,57 млн грн – з імпорту). Порівняно з 2017 роком (коли було запроваджено механізм передачі частини надходжень до місцевих бюджетів) ця сума зменшилась на 0,49 млн грн, або на 18,8%. Порівняно швидшими темпами скорочувались надходження від оподаткування імпортного пального, втрати міського бюджету від чого склали у 2020 році порівняно з 2016 роком 0,5 млн грн. Однак слід визнати, що негативна динаміка надходжень за цим видом акцизного податку може мати об’єктивні причини, оскільки вони залежать не тільки від зусиль органів місцевої влади, але й від загальної тенденції продажу пального в Україні. Тоді, коли приріст споживання пального в інших регіонах країни буде вищим, ніж в конкретній територіальній громаді, навіть збільшення обсягів реалізації цього товару на місцевому ринку може не мати помітного ефекту для місцевого бюджету.

Позитивною ознакою 2019-2020 рр. при формуванні доходів Шумського міського бюджету від акцизного податку є те, що вдалось переломити тенденцію до щорічного невиконання планових показників із їхньої мобілізації. Зокрема, якщо у 2017 році фактично до бюджету надійшло акцизного податку на 0,27 млн грн менше, ніж було заплановано, у 2018 році – на 0,1 млн грн менше, то у 2019 році перевиконання плану склало 0,31 млн грн, у 2020 році – 0,03 млн грн. Основний внесок у таке перевиконання здійснило перевищення фактичних обсягів поступлень від оподаткування імпортного пального, за рахунок чого до міського бюджету додатково надійшло у 2019 році 0,32 млн грн, у 2020 році – 0,03 млн грн. Натомість, у 2019-2020 рр. продовжилась практика невиконання плану з податку на роздрібний продаж підакцизних товарів, за рахунок чого Шумський міський бюджет втратив сумарно 0,1 млн грн (табл. Б.1 додатку Б).

Узагальнюючи отримані результати аналізу, можемо підтвердити те, що загальнодержавні податки на споживання (зокрема, акцизний податок) мають другорядне значення як наповнювачі місцевих бюджетів зі стійкою тенденцією до зниження їхньої фіскальної ролі. Причини такої динаміки полягають, на наш погляд, у недостатності роботи органів влади усіх рівнів щодо підвищення ефективності протидії нелегальному виробництву та обігу підакцизних товарів, зменшенню масштабів ухилення від сплати податку. Перспективи нарощування надходжень від загальнодержавних податків на споживання до місцевих бюджетів пов’язані як із збільшенням ємності ринку та зростанням реалізації цих товарів у грошовому вимірі, так і з реалізацією заходів щодо зменшення масштабів зловживань у цій сфері та ухилення від оподаткування. Також варто було б у перспективі розглянути можливість запозичення зарубіжної практики щодо надання органам місцевого самоврядування запроваджувати місцеві акцизи, що мало б не тільки позитивний вплив на доходи бюджету, але й дало б можливість реалізувати регуляторний потенціал цих податків.

**2.3. Загальнодержавні податки на використання природних ресурсів як дохідні джерела місцевих бюджетів**

Серед видів загальнодержавних податків та зборів, які зараховуються до доходів місцевих бюджетів, окреме місце займають рентна плата і екологічний податок. Тривалий час рентна плата всупереч економічній логіці розглядалась у бюджетному законодавстві як неподаткове джерело доходів бюджету, яке в повному обсязі зараховувалось до державного бюджету. Водночас, додатково до рентної плати в Україні функціонував широкий перелік спеціальних зборів за використання природних ресурсів, які за своїм економічним змістом були фактично ідентичними з рентною платою. Після прийняття нової редакції Бюджетного та Податкового кодексів, було започатковано практику часткового розщеплення надходжень рентної плати і екологічного податку між бюджетами різного рівня, що дає нам підстави розглядати ці платежі елементами системи бюджетного регулювання. Для посилення справедливості розподілу бюджетних ресурсів (стосовно регіонів, у яких функціонують підприємства нафтогазової та гірничодобувної промисловості) у 2017-2019 рр. у бюджетне законодавство було внесено норми щодо зарахування до доходів місцевих бюджетів частини надходжень від рентної плати за користування надрами загальнодержавного значення (5% ренти за користування надрами для видобутку нафти, природного газу та газового конденсату та інших корисних копалин державного значення).

Дані табл. 2.10 свідчать, що після зростання у 2018 році, у наступні роки спостерігається стагнація надходження рентних платежів до місцевих бюджетів України. Так, у 2018 році приріст рентних надходжень склав 95,1% (2,35 млрд грн у грошовому вимірі), у 2019 році – вп’ятеро менше (0,46 млрд грн), а в 2020 році відбулось падіння надходжень на 0,64 млрд грн, або на 12,1%. Відповідно до рішень про затвердження місцевих бюджетів, на 2021 рік заплановане подальше падіння надходжень рентної плати до 4,57 млрд грн, що становить 98,5% від фактичних показників 2020 року. Причини такої динаміки мають як об’єктивну, так і суб’єктивну природу. З одного боку, зростання надходжень рентних платежів у 2018-2019 рр. пояснюється проведенням урядом відповідної політики зміцнення фінансової самостійності місцевого самоврядування за рахунок передачі на місця додаткових джерел доходів. У ці роки, паралельно до зниження розмірів рентної плати на ряд природних ресурсів, за місцевими бюджетами було закріплено додаткові види надходжень рентної плати. Крім цього, у 2019 році планування надходжень від рентної плати було проведене за консервативним сценарієм, що стало додатковим чинником перевищення їх фактичного обсягу над розрахунковим. З іншого боку, вагомим чинником, який зумовив зниження обсягів рентних платежів у 2020 році стало падіння цін на сировинні товари на світових ринках, а також кризові явища в економіці, внаслідок чого у вартісному вимірі база обкладання рентними платежами зменшилась. У зв’язку з недостатньо прогнозованими тенденціями відновлення економіки у 2021 році, індикативні показники надходження рентних платежів до місцевих бюджетів у поточному році за усіма підгрупами визначені на рівні фактичних обсягів поступлень у 2020 році або нижче (табл. 2.8).

*Таблиця 2.8*

**Надходження рентних платежів до місцевих бюджетів України**

**у 2017-2021 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** |
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **191,90** | **201,01** | **229,81** | **232,53** | **265,34** | **270,55** | **289,21** | **285,57** | **303,42** |
| **Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **2,36** | **2,47** | **4,34** | **4,82** | **4,95** | **5,28** | **4,68** | **4,64** | **4,57** |
| *за спеціальне використання лісових ресурсів* | | | | | | | | | |
|  | 0,60 | 0,61 | 0,71 | 0,79 | 0,73 | 0,86 | 0,88 | 0,99 | 0,80 |
| *за спеціальне використання води* | | | | | | | | | |
|  | 0,69 | 0,75 | 0,75 | 0,80 | 0,75 | 0,73 | 0,70 | 0,65 | 0,65 |
| *за користування надрами* | | | | | | | | | |
|  | 1,07 | 1,10 | 2,88 | 3,23 | 3,47 | 3,68 | 3,10 | 2,99 | 2,98 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Оцінювання цифрових даних щодо надходження рентної плати та інших платежів за використання природних ресурсів дає підстави констатувати, що вони мають другорядне значення як джерела наповнення місцевих бюджетів. У місцевих бюджетах щорічно концентрують близько 8-10% від сукупних обсягів рентної плати. Такий механізм розщеплення надходжень свідчить про те, що рентна плата у місцевих бюджетах відіграє більшою мірою регуляторну роль, виступаючи додатковим стимулом для органів місцевого самоврядування щодо забезпечення повноти та своєчасності її справляння та контролю за платниками. За рахунок цього формуються передумови для збільшення надходжень рентної плати до державного бюджету. Примітно, що на 2021 рік заплановане значне зменшення цих надходжень до зведеного бюджету (в 1,3 рази), тоді як рентні платежі до місцевих бюджетів передбачені практично на рівні 2020 року. Отже, основна вага скорочення цих платежів припаде на державний бюджет, що пояснюється невизначеними перспективами надання міждержавних транзитних послуг (рис. В.1 додатку В).

Об’ємно-структурні параметри надходжень рентної плати до місцевих бюджетів України значною мірою залежать від дискреційних рішень фінансової політики уряду у цій сфері. Наприклад, через підвищення рентних платежів за користування надрами у 2018 році структура надходжень рентної плати зазнала у цьому році значних змін: хоча й у 2017 році надходження рентної плати за користування надрами була провідною складовою рентних платежів, у 2018 році обсяги та питома вага цих надходжень ще більше зросли – з 44,5% до 67,0% у загальній структурі. Натомість, частка надходжень рентної плати за спеціальне використання води зменшилась вдвічі, за спеціальне використання лісових ресурсів – на половину. У наступні роки нова структура надходжень рентної плати до місцевих бюджетів зазнавала не значних коливань – близько 2/3 усього обсягу складала рентна плата за користування надрами, решту надходило від інших видів ренти (рис. 2.1).

**Рис. 2.1. Структура надходжень рентної плати**

**до місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., %**

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Розглянемо практику справляння рентної плати у розрізі окремих її видів. Найважливішим її різновидом є рентна плата за користування надрами, яку сплачують суб’єкти господарювання, що отримали право (спеціальний дозвіл) на господарське використання об’єкта надр для видобування корисних копалин. Об’єктом оподаткування цим видом рентної плати є обсяг видобутої сировини, а базою оподаткування її вартість, розрахована за спеціальною методикою згідно норм Податкового кодексу України. Ставки рентної плати за користування надрами встановлені у відсотках до вартості видобутої сировини, з урахуванням коригуючих коефіцієнтів залежно від виду корисної копалини та умов її видобування.

Застосування вартісного підходу визначення бази оподаткування ставить питання про застосування норм законодавства, які мінімізують ризик заниження вартості видобутої сировини, а отже заниження обсягу податкових зобов’язань платника. З цією метою у законодавство було внесено норму, яка передбачає застосування принципу «витягнутої руки» при визначенні вартості сировини, яка підлягає оподаткуванню за контрольованими операціями [50]. Крім цього, у 2020 році було впроваджено диференційовані ставки рентної плати на видобування залізорудної сировини (замість єдиної ставки 8% введено ставки 11% та 12%) залежно від її вартості на світовому ринку, а також підвищено ставку рентної плати за видобуток чорних, кольорових та легувальних металів з 5% до 6,25% [71]. Це формально дає підстави очікувати приросту надходжень рентної плати від провідної експортоорієнтованої галузі України – гірничовидобування та металургії, які на теперішній час є джерелом збагачення олігархічного капіталу. Однак, як свідчать заплановані показники 2021 року, від рентної плати за користування надрами для видобутку корисних копалин державного значення передбачено отримати до місцевих бюджетів всього на 13,2% більше коштів, ніж у 2020 році та всього в 1,2 рази більше, ніж у 2019 році, коли діяли «старі» норми податкового законодавства у цій царині. Таким чином, можемо констатувати, що зважаючи на потужне «лоббі» в органах влади, новації у сфері оподаткування рентних доходів здебільшого мають косметичний характер, а реального перерозподілу надприбутків від видобування та експорту сировини між власниками олігархічного капіталу та суспільством немає.

На теперішній час провідних підрозділом надходжень рентної плати за видобування конкретного виду сировини є надходження плати за видобування природного газу. Це пояснюється тим, що незважаючи на вичерпання основних родовищ природного газу, Україна все ще щорічно забезпечує видобуток цього природного ресурсу в обсягах 15-20 млрд м3. Нарощування видобутку цього енергетичного ресурсу розглядають як важливий чинник забезпечення національної безпеки та економічної незалежності країни. З цією метою у 2016 році ставки рентної плати за видобування природного газу були знижені з 55% до 29% для покладів до 5 км, для покладів понад 5 км – з 28% до 14%. Однак, через слабку ефективність цих новацій у питанні нарощування обсягів видобутку природного газу, з 2019 року для уникнення бюджетних втрат ставки рентної плати для видобування нафти та газового конденсату підвищено на 2%, за видобування природного газу з глибин до 5 км – з 29 до 31%, глибин понад 5 км – з 14 до 16% [9]. У 2020-2021 рр. ставки рентної плати за видобування природного газу та нафти не зазнавали змін. Однак, через падіння обсягів видобування природного газу та нафти, надходження рентної плати за цими видами сировини зменшуються. Зокрема, у 2020 році до місцевих бюджетів України рентної плати за видобування природного газу надійшло всього 0,87 млрд грн, що в 1,8 рази менше рівня 2019 року, а на 2021 рік заплановане подальше зниження показника до 0,8 млрд грн. Від рентної плати за видобування нафти у 2020 році місцеві бюджети отримали всього 0,24 млрд грн проти 0,27 млрд грн у 2019 році та 0,31 млрд грн у 2018 році. На 2021 рік індикативний показник з надходження цього виду рентних платежів визначено на рівні 0,21 млрд грн (табл. 2.9).

Менш важливим у фіскальному значенні видом рентної плати є плата за спеціальне використання води, яка у 2017-2020 рр. забезпечувала щорічно надходження до місцевих бюджетів в середньому 0,6-0,8 млрд грн. Негативною тенденцією останніх років є щорічне зниження як планових, так і фактичних значень надходжень цього виду ренти – якщо у 2018 році надійшло на 0,5 млрд грн більше від заплановано, то у 2019 році невиконання плану скало 0,02 млрд грн, а в 2020 році – уже 0,5 млрд грн. Відповідно до рішень про затвердження місцевих бюджетів, на 2021 рік заплановано до місцевих бюджетів отримати рентної плати за спеціальне використання води всього 0,65 млрд грн, що є найменшим показником за останнє п’ятиріччя (табл. 2.10).

*Таблиця 2.9*

**Надходження рентної плати за користування надрами до місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., млрд. грн.1**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** |
| **Рентна плата за користування надрами, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **1,07** | **1,10** | **2,88** | **3,23** | **3,47** | **3,68** | **3,10** | **2,99** | **3,11** |
| для видобування корисних копалин загальнодержавного значення | | | | | | | | | |
|  | 0,97 | 1,00 | 1,12 | 1,16 | 1,44 | 1,57 | 1,54 | 1,67 | 1,89 |
| для видобування нафти | | | | | | | | | |
|  | – | – | 0,25 | 0,29 | 0,31 | 0,30 | 0,28 | 0,21 | 0,21 |
| для видобування природного газу | | | | | | | | | |
|  | – | – | 1,25 | 1,47 | 1,44 | 1,54 | 1,03 | 0,87 | 0,80 |
| інші види рентної плати за користування надрами | | | | | | | | | |
|  | 0,10 | 0,10 | 0,26 | 0,31 | 0,28 | 0,27 | 0,25 | 0,24 | 0,21 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

*Таблиця 2.10*

**Надходження рентної плати за спеціальне використання води**

**до місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** |
| **Рентна плата за спеціальне використання води, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **0,69** | **0,75** | **0,75** | **0,80** | **0,75** | **0,73** | **0,70** | **0,65** | **0,65** |
| за спеціальне використання води (крім рентної плати за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення) | | | | | | | | | |
|  | 0,55 | 0,59 | 0,54 | 0,56 | 0,54 | 0,52 | 0,51 | 0,48 | 0,48 |
| за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики | | | | | | | | | |
|  | 0,10 | 0,10 | 0,13 | 0,14 | 0,11 | 0,08 | 0,09 | 0,07 | 0,08 |
| за спеціальне використання води від підприємств житлово-комунального господарства | | | | | | | | | |
|  | 0,04 | 0,05 | 0,06 | 0,09 | 0,09 | 0,11 | 0,08 | 0,09 | 0,09 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Платниками цього виду ренти є дві групи водокористувачів: по-перше, первинні водокористувачі, до яких зараховують суб’єктів господарювання (як юридичні, так і фізичні особи-підприємці), які використовують воду самостійно або передають (постачають) воду вторинним водокористувачам для різного роду потреб; по-друге, водокористувачі, які використовують воду для цілей гідроенергетики, рибництва та водного транспорту. Необхідність виокремлення другої групи водокористувачів виникла через специфіку користування ними цим ресурсом, оскільки у цьому випадку вода не втрачається безповоротно, а лише необхідна для забезпечення виробничого процесу. Це визначає специфіку об’єкта оподаткування, яким визначено: обсяг води, який пропускають турбіни електростанції для виробництва електроенергії – у гідроенергетиці; тривалість використання поверхневих вод для транспортних перевезень – у галузі водного транспорту. В інших випадках об’єктом оподаткування обсяг води, фактично використаний у рамках господарської діяльності. Примітно, що у 2017 році до кола платників рентної плати було зараховано також суб’єктів господарювання, які передають водний ресурс для вторинних водокористувачів, що забезпечило поширення норм про сплату ренти на виробників напоїв.

Ставки рентної плати за спеціальне використання води диференційовані за двома ознаками: у розрізі поверхневих та підземних вод, а також у розрізі річок та адміністративно-територіальних одиниць. При цьому значення ставок суттєво відрізняється: для підземних вод – від 62,9 грн/100 м3 (Черкаська та окремі райони Полтавської області) до 145,42 грн/100 м3 (окремі райони Івано-Франківської області); для поверхневих вод – від 26,17 грн/100 м3 для Тиси, Сірету, Пруту до 139,66 грн/100 м3 для річок Приазов’я. Зважаючи на те, що ставки рентної плати визначені у гривні, вони щорічно переглядаються для урахування інфляційного чинника.

Щодо рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, як і рента за використання води, у бюджетному законодавстві застосовують схему розподілу надходжень. З метою оподаткування використання лісових ресурсів розмежовують на два ключових способи – використання шляхом заготівлі (вирубування) і використання шляхом заготівлі другорядних лісових матеріалів (живиці, соку та ін.) та експлуатації корисних властивостей лісів (рекреація та ін.). Податкове законодавство врегульовує порядок сплати рентної плати за використання лісових ресурсів у формі лісозаготівлі (вирубування), при цьому ставки ренти диференційовані залежно від порід деревини, якості та характеру використання. Однак, повноваження для визначення ставок рентної плати за заготівлю другорядних лісоматеріалів і експлуатацію корисних властивостей лісів покладені на органи місцевого самоврядування.

Зважаючи на те, що територія України належить до лісо дефіцитних, а також високий рівень тінізації та зловживань у сфері лісозаготівель, рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів займає незначну питому вагу у складі надходжень місцевих бюджетів. Незважаючи на проведене у 2019 році 1,5-разове підвищення ставок цього виду рентної плати, а також посилення відповідальності за незаконну заготівлю лісу, суттєвого приросту надходжень у 2020 році не було досягнуто – до місцевих бюджетів надійшло сумарно 0,99 млрд грн, або всього на 0,13 млрд грн більше, ніж у 2019 році. Порівняно із 2017 роком надходження зросли в 1,5 рази, однак в абсолютному вимірі вони незначні.

Пропорції, які спостерігаються для місцевих бюджетів України в цілому, характерні також для Шумської міської територіальної громади. Відповідно до даних Шумської міської ради, впродовж останніх років надходження усіх видів рентної плати до міського бюджету коливались в межах 70-90 тис грн. без чітко вираженої траєкторії зміни. У 2020 році від рентної плати до міського бюджету надійшло всього 73,7 тис. грн, що склало всього 0,14% від обсягу податкових надходжень бюджету та 0,05% від сукупного обсягу доходів. Відповідно до рішення про міський бюджет на 2021 рік, ці показники будуть ще меншими – при прогнозованому зростанні надходжень рентної плати до 92,0 тис грн, це складе всього 11,9% обсягу податкових надходжень міського бюджету та менше 0,05% від сукупних доходів (рис. В.2 додатку В).

Окрему увагу серед загальнодержавних податків та зборів, які надходять до місцевих бюджетів України займає екологічний податок. Цей фіскальний платіж, подібно до рентної плати, можна охарактеризувати як складову певного «фіскального союзу» між державним та місцевими бюджетами, оскільки його надходження підлягають розмежуванню між бюджетами різного рівня. Питома вага екологічного податку, яка формує доходи спеціального фонду місцевих бюджетів, впродовж останніх років зазнала різновекторних змін – якщо у 2012-2015 рр. вона поступально знижувалась – з 70% у 2012 році до всього лише 20% у 2015 році, то з 2017 року до місцевих бюджетів було передбачено спрямувати 45% від сукупних находжень екологічного податку, а згідно бюджетних новацій з початку 2021 року 55% сплаченого податку наповнює місцеві бюджети. Втім, екологічний податок, який сплачують за викиди двоокису вуглецю стаціонарних емітентів і за утворення радіоактивних відходів у повному обсязі надходить до державного бюджету. Решту надходжень екологічного податку розділяють між обласними бюджетами (30%) та бюджетами місцевого самоврядування (25%).

Економічний зміст екологічного податку полягає у оподаткуванні шкоди, якої завдають суб’єкти господарювання у процесі діяльності навколишньому середовищу. Оскільки, згідно Конституції України, право власності на довкілля належить усьому народу України, то корисне використання цього ресурсу, яке призводить до його погіршення або безповоротної втрати, має передбачати сплату відповідної компенсації. Відтак, екологічний податок накладається на обсяги та види шкідливих речовин, які викидають стаціонарні джерела у повітря та водні об’єкти; обсяги розміщених відходів, крім відходів, які є вторсировиною і розміщені на власних територіях підприємств; обсяги радіоактивних відходів; обсяги електроенергії, виробленої атомними електростанціями.

На відміну від інших загальнодержавних податків, екологічний податок зараховується до спеціального фонду місцевих бюджетів, оскільки він повинен спрямовуватись органами місцевого самоврядування на фінансування заходів з охорони природи та відновлення пошкоджених екосистем. Як свідчать дані табл. 2.13, впродовж аналізованого періоду спостерігається поступова тенденція до зменшення обсягів надходження екологічного податку до місцевих бюджетів, що пояснюється наступними причинами: по-перше, реальним скороченням обсягів викидів внаслідок впровадження екологічно безпечних технологій та падіння обсягів виробництва у галузях, які є найбільшими забруднювачами довкілля; по-друге, значними масштабами зловживань та ухилення від сплати екологічного податку, втратою його вартості під впливом інфляційних процесів. Таким чином, у 2020 році при запланованих надходженнях в обсязі 2,14 млрд грн місцеві бюджети фактично мобілізували 2,09 млрд грн, що на 0,9 млрд грн, або майже на третину менше, ніж у 2017 році. Відповідно до плану на 2021 рік, до місцевих бюджетів передбачено отримати всього 1,74 млрд грн коштів від екологічного податку, що є найменшим значенням за аналізований період (табл. 2.11).

***Таблиця 2.11***

**Надходження екологічного податку до місцевих бюджетів України**

**у 2017-2021 рр., млрд грн**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показ-ники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | | **2021 (план)** |
| **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** | **план** | **факт** |
| **Екологічний податок, в т.ч.:** | | | | | | | | | |
|  | **2,57** | **2,98** | **2,13** | **2,14** | **2,15** | **2,34** | **2,14** | **2,09** | **1,74** |
| від викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення | | | | | | | | | |
|  | 1,78 | 2,05 | 1,44 | 1,42 | 1,43 | 1,46 | 1,38 | 1,20 | 1,05 |
| від скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти | | | | | | | | | |
|  | 0,10 | 0,12 | 0,10 | 0,09 | 0,09 | 0,09 | 0,08 | 0,08 | 0,09 |
| від розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини | | | | | | | | | |
|  | 0,69 | 0,81 | 0,59 | 0,63 | 0,64 | 0,69 | 0,66 | 0,68 | 0,59 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

Подібно до ситуації на загальнодержавному рівні, у Шумській міській територіальній громаді надходження від екологічного податку до міського бюджету практично невідчутні у фіскальному плані та не можуть розглядатись як серйозне джерело фінансування природоохоронних заходів. Незважаючи на те, що впродовж останніх років надходження екологічного податку зростають (у 2018-2020 рр. в середньому в 1,5-2,0 рази більше, ніж у 2014-2015 рр.), вони становлять всього близько 22-26 тис. грн щорічно, що складає 0,3-0,5% від податкових надходжень міського бюджету. На 2021 рік заплановане суттєве відносне зростання надходжень екологічного податку (в 1,4 рази порівняно із фактичними показниками 2020 року), що пояснюється підвищенням ставок у рамках поступового їх наближення до рівня, прийнятого у країнах ЄС (рис. 2.2). Основу частину цих коштів передбачено отримати від викидів забруднюючих речовин у повітря (інших, ніж двоокис вуглецю) стаціонарними джерелами.

**Рис. 2.2. Надходження екологічного податку до Шумського міського бюджету в 2017-2021 рр., тис грн.**

*Примітки:* побудовано за даними звітності Шумської міської ради

Узагальнюючи результати аналізу, слід підсумувати, що розширення різновидів рентних платежів, які наповнюють місцеві бюджети не призвело до суттєвого підвищення фіскального значення цього платежу. На наш погляд, новації законодавства щодо перерозподілу частини надходжень рентної плати, а також екологічного податку на користь місцевих бюджетів, мають на меті не стільки зміцнення фінансового становища органів місцевого самоврядування (з огляду на мізерні обсяги цих надходжень), а покликані перекласти на місцеву владу частину відповідальності (інтересу) до контролю за повнотою їхньої сплати, що матиме більш відчутний фіскальний ефект для державного бюджету. Причиною низької бюджетоформуючого значення рентних платежів та екологічного податку є також заниженість їхніх ставок та інші норми, які призначені захищати інтереси власників великого капіталу, що є переважними власниками підприємств забруднювачів довкілля та, водночас, найбільшими платниками рентних платежів. За умов зниження впливу олігархічного капіталу на фіскальну політику у сфері рентних платежів та їхнього приведення до рівня розвинутих країн ЄС рентна плата та екологічний податок можуть дати значно більш відчутний фіскальний ефект як джерела ресурсів місцевих бюджетів.

**Висновки до розділу 2**

Провідну роль через загальнодержавних податків у формуванні доходів місцевих бюджетів відіграє податок на доходи фізичних осіб. В сучасних умовах спостерігається тенденція до перерозподілу надходжень від ПДФО на користь державного бюджету. Надходження від цього податку, як і загалом за групою доходів від податків на доходи, прибуток та приріст ринкової вартості стабільно зростають та перевищують заплановані індикативні показники, за винятком 2020 року, що пояснюється впливом непередбачуваних чинників. За період 2017-2020 рр. надходження за цією групою доходів місцевих бюджетів зросли в 1,7 рази, на поточний рік ця тенденція зберігається. Провідну роль у формуванні надходжень ПДФО відіграє оподаткування заробітної плати, що забезпечує 84-85% загальних обсягів сплаченого податку. Для практики планування доходів бюджету від ПДФО впродовж останніх років характерне суттєве збільшення плану находжень в процесі процедури уточнення, що пов’язане з використанням консервативного сценарію при розрахунку показників. Роль податку на прибуток підприємств як джерела наповнення місцевих бюджетів незначна, за останні роки його поступлення складають 9-10 млрд грн щорічно. Аналіз формування доходів місцевих бюджетів від ПДФО на прикладі Шумського міського бюджету підтвердив тенденції, які спостерігають на рівні держави в цілому, а значення податку на прибуток у доходах територіальних громад мізерне.

Надходження місцевих бюджетів від податків на споживання представлені доходами від акцизного податку. Місцеві бюджети отримують частину доходів від податку на пальне, а також податок з роздрібного продажу підакцизних товарів. На обсяги надходжень акцизного податку впливають багато чинників, через що вони характеризуються нестабільністю та в останні роки практично не збільшуються. Це спричиняє зменшення їхньої питомої ваги у складі доходів місцевих бюджетів. Причини такої динаміки полягають у тому, що підвищення ставок податку на підакцизні товари зумовлює падіння легальних обсягів їх виробництва та зростання частки тіньового ринку. У розрізі товарних груп головну роль у надходженнях акцизного податку до місцевих бюджетів має оподаткування імпортованого пального, що спричинене деградацією вітчизняної нафтопереробної галузі та високим рівнем залежності України від імпортованих енергоносіїв. На рівні Шумської громади надходження акцизного податку мають негативну динаміку та характеризуються невиконанням планових показників.

Комплементарне значення у формуванні доходів місцевих бюджетів мають надходження від рентних платежів та екологічних податків. За останні роки податкові новації передбачали розширення видів ренти, які формують доходи місцевих бюджетів та збільшення частки відрахувань. Попри це, відбувається стагнація обсягів надходження рентної плати до місцевих бюджетів, вони майже не змінюються, коливаючись в межах 4-5 млрд грн щорічно. Причини цього полягають в специфіці податкового законодавства щодо справляння рентних платежів, яке вигідне для представників олігархічного капіталу та передбачає низький рівень податкового навантаження на видобувні підприємства.

**Розділ 3**

**перспективи розвитку вітчизняної моделі формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів**

**3.1. Пріоритети адаптації у вітчизняну практику зарубіжного досвіду мобілізації доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків і зборів**

В основу кожної моделі формування доходів низової ланки публічного управління покладені комплекс особливостей, які враховують рівень розвитку економіки країни, історичні аспекти ставлення самоуправління, менталітет та рівень регіональної ідентичності населення та інше. Очевидно, що у країнах з давніми традиціями регіонального самоуправління роль фінансових ресурсів, які концентруються у місцевих бюджетах, у забезпеченні реалізації функцій держави як суспільного інституту не порівняно вища, ніж у державах, які у своїй історичній ретроспективі переживали періоди тривалого домінування централізації влади. Незважаючи на ці відмінності, утвердження європейської спільноти супроводжується посилення процесів регіональної інтеграції, коли уряди окремих держав у проведенні фіскальної політики усе більш схильні до узгодження власних позицій та заходів із загальноєвропейськими трендами та політикою інших членів об’єднання.

В умовах регіоналізації Європи, перетворення її з об’єднання держав в об’єднання регіонів, суттєво підвищується роль місцевого самоврядування, а в системі публічних фінансів зростає роль місцевих бюджетів. На органи місцевого самоврядування покладається все більше повноважень щодо впливу на економічні процеси на локальному рівні, згладжування перекосів у розвитку господарської та соціальної інфраструктури [26, с. 247]. Разом з тим, успішність децентралізації визначається не тільки передачею місцевому самоврядуванню додаткових видаткових повноважень, але й тим, чи супроводжується вона передачею додаткових джерел доходів бюджету.

У питанні розмежування повноважень з встановлення та регулювання фіскальних платежів між органами центральної та місцевої влади необхідно дотримуватись раціонального підходу, оскільки як надмірна централізація, так і глибока децентралізація повноважень можуть мати негативні наслідки для розвитку територіальних громад. Зокрема, серед науковців визначився певний консенсус щодо того, що оподаткування має бути більш централізованим, ніж повноваження у сфері видатків з кількох причин:

– по-перше, централізація оподаткування забезпечує ефект економії на масштабі трансакційних витрат на адміністрування податкових платежів. Як свідчить практика, розпорошення повноважень з контролю за справлянням акцизного податку, базою оподаткування особистих доходів знижує його ефективність та має наслідком втрату бюджетних надходжень. Додатково до цього, концентрація повноважень в «одних руках» забезпечує спрощення процесу адміністрування фіскальних платежів, що робить фіскальну політику більш виваженою і зрозумілою;

– по-друге, в умовах значних регіональних відмінностей у країні надмірна децентралізація повноважень щодо регулювання норм оподаткування може провокувати поглибленням міжрегіональної нерівності, посилення диспропорцій у соціальному розвитку. Змагаючись за створення більш сприятливих умов для ведення господарської діяльності, органи місцевого самоврядування можуть встановлювати невиправдано лояльні правила оподаткування, що спричиняє до загальної втрати бюджетних ресурсів у бюджетній системі. Це ставить під питання можливість повноцінного фінансування пріоритетних цілей і завдань соціально-економічного розвитку територіальних громад;

– по-третє, як свідчить вітчизняний досвід, передання повноважень щодо регулювання питань оподаткування місцевому самоврядуванню може також мати наслідком посилення лобістського характеру фіскальної політики. Так, в багатьох територіальних громадах представницькі органи, склад яких значною мірою представлений місцевими підприємцями, мінімізовані ставки єдиного та інших місцевих податків і зборів в інтересах місцевого підприємницького лоббі. Також для отримання популярності серед місцевого населення представники депутатського корпусу місцевих рад нерідко ініціюють розширення пільгових норм щодо справляння фіскальних платежів. Наслідком таких рішень є втрата бюджетних доходів місцевих бюджетів. У цьому випадку віддаленість суб’єкта прийняття рішення від контингенту платників, на яких поширюється його дія, сприяє вищій об’єктивності фіскальної політики щодо місцевого оподаткування.

Зважаючи на ці обставини, багато країн з демократичними підходами до організації публічного управління все ж зберігають доволі централізовану модель організації фіскальної політики, за якої повноваження органів місцевого самоврядування щодо встановлення чи регулювання елементів податків та зборів є обмеженою, натомість вони уповноважені отримувати частину коштів від надходжень загальнодержавних фіскальних платежів або допомогу у формі цільових чи безцільових трансфертів.

У світовій практиці вироблено кілька основних моделей децентралізації повноважень щодо формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування:

– повне розділення об’єктів оподаткування між центральним урядом та органами місцевого самоврядування. Відповідно до цієї моделі органи місцевого самоврядування наділяють повноваженнями зі встановлення й визначення усіх елементів чітко визначеного переліку податків та зборів, які, як правило, не мають аналогів на загальнодержавному рівні (або на регіональному рівні у країнах з федеративним державним устроєм). Така модель децентралізації передбачає, що у структурі доходів місцевих бюджетів превалюють власні джерела, тоді як роль загальнодержавних фіскальних платежів мінімізована. З позицій забезпечення самоуправління ця модель передбачає найвищий рівень фінансової самостійності та незалежності у проведенні власної фіскальної політики. Однак, негативною ознакою моделі повного розділення об’єктів оподаткування є те, що для неї притаманні такі недоліки, як небажана податкова конкуренція, зростання трансакційних витрат на адміністрування фіскальних платежів, загальна втрата доходів бюджету.

У політиці розмежування фіскальних платежів між бюджетами різного рівня у зарубіжних країнах дотримуються принципу економічної раціональності: найбільш важливі за фіскальним потенціалом податки та збори закріплені за державним бюджетом, тоді як місцеві бюджети акумулюють менш фіскально значимі податки, але які прив’язані до особливостей територіальної громади. Зокрема, за державним бюджетом у зарубіжних країнах закріплені надходження від податків на споживання, найважливіших податків на особисті й корпоративні доходи. Однак, нерідко ці надходження частково передаються на рівень місцевих органів влади в рамках «податкового союзу». Щодо майнових податків, то вони зазвичай в повному обсязі закріплені за місцевими бюджетами, оскільки на рівні територіальних громад базу оподаткування ними можна контролювати більш ефективно;

– дублювання податків, яке передбачає встановлення на регіональному та локальному рівні аналогів загальнодержавних податків. Відповідно до цієї моделі, за органами місцевого самоврядування закріплене виключно право на встановлення ставок цих фіскальних платежів у межах певних граничних розмірів. Натомість, визначення кола платників, бази оподаткування, надання пільг зі сплати податку, а також адміністрування надходжень належать до компетенції центральних органів влади. Ключовою перевагою такої моделі фіскальної децентралізації є те, що вона передбачає стимули для усіх рівнів публічної влади щодо нарощування обсягів бюджетних надходжень, оскільки база оподаткування дубльованими податками і зборами ідентична. Знову таки, головним недоліком дублювання податків є ускладнення податкової системи та зростання трансакційних витрат на забезпечення контролю за повнотою і своєчасністю сплати фіскальних зобов’язань;

– розщеплення податкових надходжень від загальнодержавних податків і зборів між бюджетами різного рівня. В основу такої моделі покладені так звані «спільні» податки, які є елементами системи бюджетного регулювання. Серед ключових переваг цієї моделі фіскальної децентралізації є те, що вона усуває проблеми попередніх моделей, таких як нарощування трансакційних витрат чи небажана податкова конкуренція. Уся повнота влади у питанні встановлення й регулювання елементів фіскальних платежів покладена на центральні органи влади, натомість місцеве самоврядування має право на отримання частини надходжень від їхньої сплати. Важливою умовою ефективності такої моделі є стабільність нормативів розщеплення надходжень загальнодержавних податків і зборів, оскільки у цьому випадку є можливість довгострокового планування на рівні місцевих бюджетів. Натомість, щорічні маніпуляції з пропорціями розмежування народжень ставлять органи місцевого самоврядування у залежну позицію від волі центральної влади та характеризують втрату ними фінансової самостійності.

Винятково різноманітною є зарубіжна практика функціонування податків на особисті доходи населення. Примітно, що в Україні цей податок є головним у формуванні доходів місцевих бюджетів, а до державного бюджету надходить менше половини сукупних поступлень від його сплати. Натомість, у США та країнах Європи персональний прибутковий податок надходить в більшості до державного (федерального) бюджету, забезпечуючи формування від 1/4 до 1/2 його сукупних доходів. Серед країн ОЕСР найбільше фіскальне значення для державного бюджету персональний прибутковий податок має у Швеції – 57,6%, Австрії – 56,8%, Данії – 56,6%, Нідерландах – 53,2%, Франції – 51,8%, Фінляндії – 50,3%, Італії – 49,8% [12, с. 13]. Базу оподаткування персональним прибутковим податком формують доходи індивіда, отримані ним з різних джерел (у формі заробітної плати, від самостійної господарської діяльності, пасивні доходи від фінансового інвестування, рентні доходи, гонорари та винагороди та ін.). При цьому певна сума доходу вираховується з бази оподаткування відповідно до норм про податкову знижку чи неоподатковуваний дохід. На відміну від нашої країни, в багатьох країнах Європи відокремлено від персонального прибуткового податку функціонують також податки на окремі види доходів, такі як дохід у формі приросту капіталу (різниця між ціною продажу і купівлі фінансових та інших активів), дохід від успадкованого майна (податок на спадщину).

Світова практика пропонує кілька варіантів встановлення ставок податку – пропорційну, прогресивну та регресивну моделі. У багатьох державах ЄС на теперішній час функціонує прогресивна модель оподаткування персональних доходів з різним ступенем прогресії. Крім цього, для оподаткування різних за походженням доходів можуть застосовуватись різні шкали ставок податку. Так, в окремих країнах ЄС доходи від фінансового інвестування та використання майна оподатковують за вищими ставками, ніж доходи у формі заробітної плати чи від персональної підприємницької діяльності. Натомість, в Україні доходи від фінансових інвестицій належать до групи, щодо якої встановлено знижену ставку ПДФО. На наш погляд, такий підхід суперечить європейським принципам персонального оподаткування, коли доходи, для отримання яких індивід має прикласти фізичні чи інтелектуальні зусилля оподатковують за вищими ставками, ніж доходи у формі відсотків на банківськими депозитами чи цінними паперами, спадщини чи ренти, коли платник не прикладає для їх отримання особистих зусиль. Крім цього, «пасивні» доходи превалюють у структурі особистих доходів більш заможних верств суспільства, а тому їхнє оподаткування за заниженими ставками є додатковим чинником поглиблення нерівності.

У питанні визначення параметрів ставок персонального прибуткового податку в європейських країнах вирізняються два підходи: у країнах «старої» Європи функціонує високо прогресивна шкала ставок податку, тоді як країни Центрально-Східної Європи та Балкан впровадили більш «згладжену» шкалу ставок. Мінімальні параметри ставки персонального прибуткового податку у розрізі країн коливаються від 10 до 25% бази оподаткування, найвищі ставки можуть суттєво різнитися залежно від глибини перерозподільчих процесів у економіці певної країни. Найвищі максимальні ставки прибуткового податку на теперішній час встановлені у Швеції – 57,6%, Данії – 55,8%, Нідерландах – 52,0%, у Франції – 50,2%, Австрії – 50,0%, для яких характерний високий рівень перерозподілу доходів. Останнє десятиліття позначене тенденцією до зменшення кількості ставок за одночасного посилення прогресії у розвинутих країнах Європи. За 2006-2015 рр. у 8 із 11 провідних економіках ЄС було підвищено максимальну ставку податку, зокрема, в Ісландії та Ірландії – на 7,6% та 6,0%, відповідно; від 3 до 5% – у Німеччині, Великобританії, Франції, Італії; в межах 0,5-0,7% – у Швеції та Фінляндії. Тільки у двох країнах ОЕСР – у Нідерландах та Австрії, гранична ставка податку на особисті доходи не зазнала змін, а в Данії вона була знижена з 62,3% до 55,8% [12, с. 13].

В Україні, як і більшості розвинутих країн ЄС корпоративний податок (податок на прибуток) є джерелом формування доходів державного бюджету. Однак, в Україні 10% надходжень від його сплати спрямовуються до обласних бюджетів, тому доцільно ознайомитись із зарубіжним досвідом справляння цього податку. Об’єктом оподаткування виступає прибуток підприємства як різниця між обсягом реалізації товарів та послуг та витратами, пов’язаними з їх отриманням. Останнє десятиліття характеризується глобальною тенденцією до спрощення умов ведення бізнесу, одним із аспектів якого є зниження загального рівня оподаткування корпоративних прибутків. У низці країн Європи (Боснії та Герцеговині, Болгарії, Угорщині, Чорногорії, Кіпрі, Ірландії), а також окремих державах Азії (Індія, Бангладеш та ін.) було радикально знижено ставку податку на корпоративні доходи для стимулювання економічного зростання і залучення іноземних інвестицій.

Модель корпоративного оподаткування в сучасних умовах є одним з інструментів міжнародної податкової конкуренції, що дає можливість окремим державам отримати економічні переваги для власного розвитку. Так, завдяки пільговим умовам оподаткування корпоративних прибутків така держава Європи, як Ірландія змогла залучити значні інвестиції у власну економіку, «заманити» у свій фіскальний простір транснаціональні компанії і за рахунок цього стати на теперішній час однією із найбагатших країн світу, коли ще два десятиліття тому її зараховували до числа середньо розвинутих держав. У подібному контексті слід розглядати ініціативи щодо лібералізації податкового режиму щодо корпоративних доходів в Угорщині, Естонії та інших країнах. Вагоме зниження корпоративного податку (з 35% до 21%) проведене у США в рамках реалізації передвиборчої програми Д. Трампа щодо лібералізації умов ведення підприємницької діяльності та стимулювання бізнесу. Відносно високі ставки корпоративного податку (25-30%) на сьогодні збережені у розвинутих країнах Західної Європи (Австрії, Бельгії, Франції, Італії, Іспанії), натомість країни Центрально-Східної Європи для стимулювання прискореного зростання утримують ставку податку на прибуток підприємств на рівні 15-19%. Однак, на думку голови Міністерства фінансів США Дж. Йеллен, у 2021 році глобальна «гонитва» за зниження рівня корпоративного податку добігає кінця. У червні 2021 року 130 країн домовились про введення мінімального податку на прибуток транснаціональних корпорацій на рівні 15% [57]. Така ініціатива продиктована бажанням провідних країн, які зазнають фінансових втрат від використання ТНК низько податкових юрисдикцій, зменшити можливості для мінімізації цими корпораціями податкових зобов’язань. За розрахунками експертів, введення глобальної мінімальної ставки корпоративного податку дасть можливість урядам різних країн залучити до бюджету сумарно понад 150 млрд дол. Разом з тим, низка країн, які отримують найвищий зиск від встановлення у себе режиму мінімального податкового навантаження на корпоративні доходи (Угорщина, Ірландія та ін.) виступили проти цієї ініціативи через потенційну втрату своїх фіскальних переваг.

Низка держав для створення стимулів розвитку бізнесу при оподаткуванні корпоративних прибутків практикує встановлення неоподатковуваного мінімуму за аналогією із оподаткуванням особистих доходів населення. Для прикладу, у Франції та Бельгії певна сума прибутку компанії оподатковується за нижчими ставками, ніж базова, а для оподаткування малих та середніх підприємств встановлено окрему ставку корпоративного податку. Подібна практика має місце також у Польщі та Румунії, де суб’єкти малого підприємництва та новостворені підприємства сплачують корпоративний податок за заниженими ставками [18]. Однак, такий підхід потребує ґрунтовної правової урегульованості, оскільки компанії можуть зловживати перереєстрацією для отримання пільг з податку на прибуток.

Зважаючи на вітчизняну практику зарахування частини надходжень від сплати акцизного податку до місцевих бюджетів, необхідно звернути увагу і на такий аспект зарубіжного досвіду оподаткування. Враховуючи економічний зміст специфічних акцизів як податків на високоприбуткові товари або товари, які мають негативний вплив на окремі аспекти суспільного життя чи екологію, перелік підакцизних товарів у зарубіжній практиці доволі стандартний – до нього належать алкогольні й тютюнові вироби, пальне та інші нафтопродукти, транспортні засоби, ювелірні вироби, електроенергія. Однак, в окремих країнах світу до числа підакцизних товарів належать також інші товарні групи, зокрема банани чи страхові послуги (Німеччина), ресторанна їжа (Японія), газовані напої та цукор (Мексика) та ін. У країнах ЄС основна частина находжень від сплати специфічних акцизів наповнює державний бюджет, натомість у США вони є джерелом доходів бюджетів штатів та муніципалітетів. У Німеччині акциз на пиво є важливим джерелом доходів бюджетів земель, інші види специфічних акцизів зараховуються до федерального бюджету країни. Найбільш ліберальну політику у царині оподаткування підакцизних товарів проводить Франція, де місцеві органи влади мають право запроваджувати акцизні податки на власний розсуд. Таким чином, на рівні муніципалітетів у Франції справляють такі види акцизного податку, як акциз на сірники, кондитерські вироби, телевізійну рекламу, числі інформаційні носії та ін. Надходження від цих податків надходять не тільки до бюджетів муніципалітетів, але й зараховуються до спеціальних цільових фондів для їхнього спрямування на фінансування програм розвитку культури і мистецтва.

Зважаючи на наростання глобальної проблеми погіршення екологічного становища перспективним напрямом розвитку оподаткування є розширення практики справляння екологічних податків. На відміну від нашої країни, де екологічне оподаткування представлене виключно екологічним податком, у розвинутих країна Заходу на теперішній час воно більш розвинуте. Зокрема, у країнах ЄС функціонують такі різновиди екологічних податків, як податок на транзит (обкладаються транспортні засоби, які слідують через територію країни транзитом); екологічний податок з автомобілів (залежить від обсягів емісії вуглекислого газу та виду пального, на якому працює транспортний засіб); податок на повітряні перевезення (враховується у ціні квитка, запроваджений через високий рівень шкідливості авіаперевезень для довкілля); податок на забруднення навколишнього середовища (сплачують емітенти шкідливих викидів за розміщення відходів на звалищах чи їх спалювання) та інші [36, с. 75-76]. Зважаючи на складну екологічну ситуацію та перспективи її погіршення у зв’язку із глобальним потеплінням, розвиток екологічного оподаткування для акумуляції у бюджетах необхідних ресурсів для реалізації програм екологічного спрямування є одним із найбільш пріоритетних напрямів розвитку вітчизняної фіскальної політики.

**3.2. Вектори розвитку практики формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів у контексті реалізації реформи місцевого самоврядування**

Утвердження демократичних засад функціонування публічних фінансів в Україні відповідно до завдань реформи децентралізації супроводжуються перерозподілом владних повноважень на користь місцевого самоврядування. Запорукою успішності цієї реформи є забезпеченість органів місцевої влади достатнім обсягом фінансових ресурсів, що дадуть змогу належно реалізувати покладені на них зобов’язання. Саме нестачу бюджетних ресурсів науковці визначають серед головних перешкод утвердженню місцевого самоврядування і загальної демократизації системи публічного управління.

Започаткована у 2015 році реформа децентралізації ознаменувала процес реального перерозподілу фінансових ресурсів від уряду на користь місцевого самоврядування, вона була продовжена у нормативно-правових актах наступних років, що передбачали передачу додаткових дохідних джерел до місцевих бюджетів. Для підтримки новостворених об’єднаних територіальних громад було передбачено низку міжбюджетних трансфертів з державного бюджету, які поряд із переданими власними й закріпленими доходами мали створити той необхідний фінансовий базис, який даватиме можливість місцевій владі на належному рівні організувати надання суспільних послуг, стимулювати розвиток місцевої економіки, вирішувати нагальні проблеми екології. Однак, терміни фінансової підтримки територіальних громад у вигляді субвенцій на потреби соціально-економічного розвитку чи за іншими програмами в рамках реформи децентралізації мають обмежений характер, тому перед громадами постає питання пошуку стабільних власних джерел наповнення місцевого бюджету. У наукових працях з цієї проблематики серед головних векторів пошуку резервів нарощування доходів місцевих бюджетів визначають розвиток місцевого оподаткування, а також підвищення ефективності адміністрування податків та зборів загальнодержавного рівня. Відповідно до чинного законодавства, органи місцевого самоврядування практично позбавлені повноважень щодо впливу на елементи загальнодержавних податків та зборів, вони можуть тільки своїми діями сприяти розвитку податкової бази цих фіскальних платежів, а також забезпечувати її належний облік, зменшувати можливості для ухилення від їхньої сплати.

Провідну роль у формуванні доходів місцевих бюджетів в Україні відіграє ПДФО, тому головні резерви нарощування власних надходжень місцевого самоврядування криються у підвищенні ефективності його функціонування. Зусилля органів місцевої влади можуть передбачати кроки у кількох напрямках:

– по-перше, у стимулюванні розвитку економіки і зайнятості, підвищенні рівня оплати у галузях місцевої економіки, розвитку підприємництва, залученні інвестицій. Завдяки цьому зростатимуть обсяги фонду оплати праці, доходів населення від самозайнятості та підприємництва, що є базою оподаткування ПДФО. Завдяки цьому буде сформовано передумови для довгострокового нарощування ресурсів місцевого бюджету, підвищення фінансової самостійності відповідної територіальної громади, зростання добробуту її мешканців;

– по-друге, у сприянні ефективному адмініструванню ПДФО через протидію нелегальній зайнятості та тінізації фонду оплати праці, створення стимулів для суб’єктів господарювання, які працюють легально, забезпечення реєстрації у громаді усіх платників, які провадять господарську діяльність на її території.

Проблема нелегальної зайнятості та приховування фонду оплати праці є однією із найбільш актуальних на сьогодні. Для протидії цим негативним явищам у 2018 році в Україні було значно підвищено розміри штрафних санкцій за порушення трудового законодавства та розширено повноваження Державної служби зайнятості з контролю за їх дотриманням [21]. Відповідно до ст. 34 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. [54] у структурі органу місцевого самоврядування має бути передбачена посада інспектора з праці, повноваження якого передбачають серед іншого контроль за дотриманням законодавства про працю. За нормами Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 06.12.2016 р. [49] інспектори з праці були наділені компетенцією з проведення перевірок суб’єктів господарювання на предмет виявлення фактів неофіційної зайнятості чи приховування фонду оплати праці (виплати заробітної плати у «конвертах»).

На думку підприємницького сектору, наділення інспекторів з праці такими широкими повноваженнями (зокрема, правом проводити інспектування без попереднього повідомлення, заходити у будь-яку годину доби у будь-які приміщення, де використовують найману працю, перевіряти документи та ін.) можна було охарактеризувати як посилення адміністративного тиску на бізнес, особливо враховуючи той факт, що штрафні санкції за виявлені порушення трудового законодавства зараховуються до місцевого бюджету. Прецеденти необґрунтованого застосування штрафних санкцій стосовно підприємців та інші негативні наслідки такої практики стали причиною відмови від норм, які дозволяли інспекторам з праці фактично дублювати повноваження Державної служби зайнятості та органів фіскального контролю. Тому з квітня 2021 року повноваження інспекторів із праці було суттєво звужено [48]. Вони можуть самостійно здійснювати контрольні дії за дотриманням законодавства про працю лише на підприємствах комунальної форми власності, в інших випадках інспектор з праці органу місцевого самоврядування може тільки ініціювати таку перевірку шляхом звернення до уповноважених органів. Однак, на думку І. Плискань, навіть після поправок реформоване законодавство містить низку норм, які можна охарактеризувати як невиправданий тиск на бізнес. Зокрема, із законодавства було вилучено положення, що передбачали винесення припису замість накладення штрафних санкцій при першому вчиненні правопорушень трудового законодавства, а також норму щодо відповідальності працівників органу контролю за правомірність проведення перевірки та обґрунтованість накладених штрафних санкцій [43].

Поряд із неоформленням трудових відносин та приховуванням фонду оплати праці джерелом втрат бюджетних доходів від ПДФО є поширена в Україні практика найм працівників за угодами цивільно-правового характеру, що передбачають значно нижче податкове навантаження, ніж у випадку з трудовими відносинами. Така модель найму працівників на сьогодні є одним із поширених способів мінімізації податкових зобов’язань бізнесом. З метою зменшення масштабів такої практики у 2019 році Міністерство соціальної політики ініціювали зміни до законодавства, які мали б визначити критерії ідентифікації умов працевлаштування як трудових або цивільно-правових відносин. Для означення відносин між працедавцем і працюючим як трудових було запропоновано сім ознак (періодичність роботи; виконання роботи, яка подібна до роботи штатних працівників; виконання роботи на робочому місці; винагорода працівника складає не менше 75% від його місячного доходу не менш, як півроку та ін.), при цьому трудовими відносини визнавались тільки у випадку, якщо наявні мінімум три з цих ознак. У цьому випадку органи державного нагляду за дотриманням законодавства про працю мали право кваліфікувати оцінювані відносини з працівником як трудові та накладати штрафні санкції на суб’єктів господарювання, що визначали їх як цивільно-правові з метою мінімізації податкових зобов’язань [27]. Однак, зважаючи на критичні оцінки з боку бізнес-структур та об’єднань підприємців, пропоновані новації на теперішній час не імплементовані у чинне законодавство, у зв’язку з чим проблема втрати бюджетних доходів від необґрунтованого використання цивільно-правових угод залишається актуальною.

З точки зору інтересів конкретної територіальної громади, бюджетними втратами від ПДФО характеризується проблема методики зарахування цих надходжень до місцевих бюджетів. На теперішній час діють норми, за якими зобов’язання з ПДФО зараховуються до місцевого бюджету за місцем реєстрації суб’єкта господарювання – платника. Однак, непоодинокими є випадки, коли господарську діяльність у громаді провадять суб’єкти господарювання, які зареєстровані за її межами, тобто в інших територіальних громадах. З погляду загального обсягу фіскальних зобов’язань такі особливості їх зарахування до конкретних місцевих бюджетів неважливі. Разом з тим, така практика спричиняє несправедливий перерозподіл фінансових ресурсів між громадами. Збереження принципу сплати ПДФО за місцем реєстрації компанії веде до концентрації надходжень податку у великих містах, де зареєстровані компанії, тоді як територіальні громади, де розміщені потужності виробництва та проживають працівники не отримують доходів. Незважаючи на те, що зарахування ПДФО за місцем реєстрації материнської компанії суперечить ч. 2 ст. 64 Бюджетного кодексу України, судові позови територіальних громад про неправомірність такого зарахування податкових зобов’язань не завжди призводили до прийняття рішення на користь територіальних громад. Вирішити цю проблему покликані законопроекти щодо внесення змін до порядку зарахування податку на доходи фізичних осіб у зв’язку із завершенням реформи децентралізації [24]. Ними передбачено застосування принципу зарахування надходжень від ПДФО за місцем реєстрації конкретного працівника суб’єкта господарювання. На наш погляд, ця модель обліку податкових зобов’язань з ПДФО безперечну перевагу. На наш погляд, кожен індивід, який проживає у певній територіальній громаді має право на отримання суспільних послуг, що надаються за рахунок коштів відповідного місцевого бюджету. Однак, користуючись цими послугами, він не бере участі у формуванні доходів бюджету для їхнього фінансування, оскільки сплачених з його доходів ПДФО зараховується за місцем реєстрації платника – компанії роботодавця. Таким чином, маємо ситуацію порушення базової ідеї концепції фіскального обміну, коли в обмін на сплачені податки кожен член суспільства отримує гарантовані державою суспільні послуги. Зважаючи на ці міркування, запровадження схеми зарахування зобов’язань з ПДФО за місцем реєстрації фізичної особи-працівника забезпечуватиме більш справедливий розподіл бюджетних ресурсів у розрізі територіальних громад.

Окреслюючи перспективи посилення ролі ПДФО як джерела формування доходів місцевих бюджетів, не можливо обійти увагою і питання оптимізації ставок цього податку. Незважаючи на те, що регулювання цього елемента ПДФО не належить до компетенції органів місцевого самоврядування, вироблення оптимальної моделі ставок податку сприятиме поряд з іншими позитивними наслідками також нарощуванню надходжень до місцевих бюджетів. На думку окремої частини вітчизняних науковців, функціонування в Україні єдиної ставки ПДФО (якщо ігнорувати знижені ставки податку на пасивні доходи) неприйняте з позицій соціальної справедливості, оскільки воно не забезпечує диференціацію споживання, спричиняє втрату у працівників мотивації. Прогресія в оподаткуванні особистих доходів є дієвим інструментом їх перерозподілу, дає можливість мобілізувати кошти для соціальної програми уряду [1, с. 457].

Противники повернення до прогресивної шкали оподаткування доходів населення зазначають, що така модель може мати наслідком активізацію дій щодо перереєстрації платників податків у юрисдикціях із більш сприятливим режимом оподаткування, є анти стимулом до праці, ризику і новацій [35, с. 652], а також, на думку С. Рингена, є потужним демотиватором для середнього класу належно платити податки у випадку, якщо для багатих не будуть встановлені ще вищі ставки [56]. Таким чином, прогресія ставок прибуткового податку може посилювати у суспільстві нетерпимість та провокувати девіацію у податкових відносинах з державою. На думку Л. Задорожної, менталітет вітчизняного суспільства може також спричинити додатковий ефект від провадження при оподаткуванні особистих доходів населення прогресивного підходу. Як зазначає вчена, для вітчизняного суспільства притаманна звичка «прибіднятися», тобто зараховувати себе до тієї частини суспільства, щодо якої мають бути застосовані найбільш сприятливі умови оподаткування. Таким чином, поділяючи ідею про те, що заможних співгромадян потрібно оподатковувати за вищими ставками податку, пересічний громадянин жодним чином не зараховує до їх числа самого себе. Перспективи оподаткування особистих доходів за підвищеними ставками податку більшість громадян сприймає вкрай негативно [22, с. 95].

Процес вибору моделі встановлення ставки ПДФО не можна розглядати відокремлено від глобальних тенденцій трансформації норм оподаткування, адже це впливає на рівень порівняної конкурентоспроможності держави та перспективи залучення іноземних інвестицій. На наш погляд, збереження пропорційної ставки податку на особисті доходи населення раціональне з точки зору отримання конкурентних переваг порівняно з країнами сусідами зі схожим рівнем економічного розвитку. На сьогодні єдину ставку податку впроваджено у Литві, Румунії, Білорусі, з 2008 року – в Болгарії, у 2014-2015 рр. вона була впроваджена у Латвії та Естонії [74; 75]. Більш того, упущенням вітчизняної фіскальної політики є те, що базова ставка персонального прибуткового податку в багатьох країнах сусідах України визначена рівні, помітно нижчому за базову ставку ПДФО, зокрема в Болгарії – 10%, Румунії та Молдові – 16%. Таким чином, повернення прогресивної шкали оподаткування доходів може різко негативно вплинути і та так невисокий рівень конкурентоспроможності нашої країни, стати причиною подальшого її відставання у розвитку від країн ЄС. У найближчій перспективі поряд зі заходами, спрямованими на розвиток бази оподаткування ПДФО, а саме сприяння зайнятості та загальному зростанню рівня оплати праці, для посилення конкурентних позицій України як місця ведення бізнесу варто розглянути можливості для зниження базової ставки податку до рівня країн сусідів. При цьому варто враховувати, що загальний рівень оподаткування особистих доходів в Україні враховує також сплату військового збору, який попри своє призначення як тимчасового інструменту для фінансування військових потреб на теперішній час перетворився на аналог прибуткового податку без чітко вираженої цільової ознаки. Таким чином, при коригуванні базової ставки ПДФО необхідно також враховувати фіскальне навантаження, яке справляє на особисті доходи військовий збір.

Зважаючи на позитивний зарубіжний досвід, вагомі перспективи щодо нарощування власних доходів місцевих бюджетів закладені у вдосконаленні корпоративного прибуткового оподаткування. Визначені законодавством норми щодо зарахування до доходів місцевих бюджетів лише податку на прибуток підприємств комунальної власності (якщо не враховувати норму щодо 10% надходжень від цього податку до обласних бюджетів) є очевидно недостатнім стимулом для органів місцевого самоврядування вживати заходів для сприяння росту прибутковості роботи місцевої економіки. Вирішити цю проблему може впровадження за зразком Німеччини чи Австрії моделі розподілу надходжень від оподаткування корпоративних прибутків із закріпленням цих нормативів у бюджетному законодавстві. Зважаючи на те, що податок на прибуток виступає важливим джерелом наповнення державного бюджету, надмірне захоплення його перерозподілом на користь місцевих бюджетів небажане. На наш погляд, для стимулювання органів місцевого самоврядування до розвитку місцевої економіки та підвищення її прибутковості як чинників нарощування бази оподаткування податком на прибуток, доцільно закріпити за бюджетами місцевого самоврядування право на отримання крім податку на прибуток від комунальних підприємств також 10% надходжень від оподаткування прибутку підприємств усіх форм власності, які функціонують на території громади. Зважаючи на те, що найбільші платники податку зареєстровані у столиці, така новація не призведе до надмірного вилучення бюджетних ресурсів з державного бюджету. Разом з тим, місцеві громади отримають додатковий стимул для нарощування власної фінансової спроможності.

Також потребує вирішення проблема приведення до конкурентного рівня ставки податку на прибуток підприємств. Зважаючи на глобальну тенденцію до зниження рівня податкового навантаження на корпоративні доходи у низці країн Європи, які є конкурентами України за залучення інвестицій та створення сприятливих умов для ведення бізнесу на сьогодні встановлено ставки податку, які є значно нижчими за вітчизняну. Так, в Угорщині корпоративні прибутки оподатковують за ставкою 9%, у Болгарії 10%, Молдові – 12%, Литві – 15%, Румунії – 16% [75]. Вітчизняне законодавство практично позбавлене стимулів для підприємств збільшувати інвестиції, тоді як у багатьох країнах передбачені норми щодо вилучення інвестиційних витрат з бази оподаткування. Зважаючи на ці обставини, вважаємо за доцільне поступове зниження базової ставки податку на прибуток підприємств до рівня, що дасть можливість конкурувати з країнами ЄС з рівнем привабливості для ведення бізнесу. Зважаючи на ініціативу щодо встановлення мінімального податкового навантаження на доходи корпорацій на рівні 15%, саме такою має, на наш погляд, бути визначена ставка податку на прибуток підприємств. У цьому випадку перспективи нарощування доходів місцевих бюджетів від оподаткування корпоративних прибутків будуть пов’язані із зусиллями органів влади щодо розширення бази оподаткування.

Серед найбільш дискусійних на сьогодні питань щодо оподаткування корпоративних прибутків є введення в Україні податку на виведений капітал, що має замінити існуючий на сьогодні податок на прибуток підприємств. Підставою для запровадження цього податку є те, що в Україні спостерігається гострий дефіцит інвестицій, який стримує економічне зростання. В умовах обмеженості обсягу іноземних інвестицій податок на виведений капітал дасть можливість активізувати процеси внутрішнього інвестування, оскільки оподаткуванню підлягатиме тільки та частина прибутку підприємства, яка спрямовується на кінцеве споживання (виплата дивідендів, частини прибутку державних та комунальних підприємств, повернення внесків власнику), а також за операціями, які суб’єкти господарювання використовують для уникнення оподаткування (трансфертного ціноутворення). Базову ставку податку на виведений капітал пропонують визначити на рівні 15%, що відповідає глобальній угоді про мінімальне податкове навантаження на корпоративні доходи. Однак, низку операцій з виведення капіталу (виплата роялті, процентів, переказ коштів тощо) пропонують оподатковувати за ставкою 20% для нейтралізації їх використання як способу виведення коштів у низько податкові юрисдикції [69; 45].

Головні претензії, які висувають противники податку на виведений капітал щодо недоцільності його запровадження такі: він не вирішує проблем, які зумовлені існуючим податком на прибуток; складний в адмініструванні, принесе вагомі втрати бюджетних доходів; має негативний вплив на інвестиції. Однак, як стверджує М. Черкашин, усі ці претензії є необґрунтованими, а опір його запровадженню пояснюється як бажанням зберегти усталені схеми уникнення податкового зобов’язання (через механізм перенесення збитків), так і вимогами міжнародних кредиторів [66]. За оцінками фахівців, на теперішній час податок на прибуток не сплачують майже п’ята частина підприємств в Україні, а рівень податкового навантаження на прибуток решти 80% підприємств складає всього 0,3-0,7% [46]. Впровадження податку на виведений капітал дає можливість знищити більшість схем мінімізації податкових зобов’язань та виведення коштів за кордон з метою уникнення сплати податків. У країнах, де було впроваджено податок на виведений капітал (Грузія (2017 р.), Латвія (2018 р.), Польща (2021 р.) спостерігався значний приріст іноземних інвестицій, що давав змогу активізувати економічне зростання. Щодо бюджетних втрат, то при продуманій схемі впровадження податку на виведений капітал вони можуть бути зведені до мінімуму [66].

Складним питанням є також пошук резервів нарощування надходжень місцевих бюджетів від акцизного податку. Впродовж останніх років щорічно при розробці проекту державного бюджету уряд планує скасувати експеримент із зарахування до доходів місцевих бюджетів частини сплаченого акцизного податку з пального, і тільки спротив з боку асоціацій місцевого самоврядування дає можливість вчергове відтермінувати це рішення. Зважаючи на це, основну увагу у пошуку резервів збільшення надходжень від акцизного податку слід зосередити на вдосконаленні оподаткування роздрібного продажу підакцизних товарів. Компетенція з регулювання елементів акцизного податку закріплена за органами центральної влади, тому можливості місцевого самоврядування у цій сфері мінімальні. Тому активність органів місцевої влади має стосуватись на протидії нелегальному обігу підакцизних товарів, а також сприянні розвитку роздрібної мережі їхньої реалізації. Як зазначає Д. Гетманцев, на сьогодні можна констатувати провал боротьби з тіньовим ринком підакцизних товарів [14], пов’язаних не стільки з недоліками нормативно-правового регулювання, скільки з бездіяльністю правоохоронних органів. Частка нелегального ринку тютюнових виробів у першій половині 2021 року оцінювалась на рівні 15%, що є найвищим показником за увесь період незалежності, а втрати бюджету від нелегального обігу підакцизних товарів оцінюються на рівні 30-50 млрд грн щорічно [65; 33].

Для зменшення бюджетних втрат надходжень від оподаткування продажу тютюнових виробів у роздрібній мережі з 2022 року заплановано перенести зобов’язання зі сплати відповідного акцизного податку з суб’єктів роздрібного продажу на виробників та імпортерів тютюнових виробів [[[1]](#footnote-2)]. Підтримуючи таку ініціативу, вважаємо, що вона потребує вироблення методики розподілу надходжень податку між місцевими бюджетами подібно до схеми розподілу надходжень від акцизного податку з пального. Також необхідно вирішити проблему втрат бюджету від накопичення суб’єктами господарювання запасів тютюнових виробів перед підвищенням ставок акцизного податку. Для цього варто визначити граничний розмір накопичених запасів, щодо яких зберігається «стара» ставка акцизного податку при їхній реалізації. Щодо місцевих органів влади, то їх зусилля щодо детінізації ринку підакцизних товарів обмежуються проведенням роз’яснювальної кампанії серед населення для підвищення рівня фінансової свідомості. Пояснюючи мешканцям громади переваги легального придбання підакцизних товарів, можна очікувати позитивного ефекту у питанні нарощування обсягу доходів бюджету від акцизного податку з їх продажу. Однак, перспективи радикального зниження рівня тінізації ринку підакцизних товарів і вагомого нарощування бюджетних доходів на усіх рівнях бюджетної системи, на наш погляд, пов’язані зі ефективністю політики подолання корупції в Україні, вдосконаленням роботи правоохоронних органів та забезпеченням дієвості публічного управління.

**Висновки до розділу 3**

В умовах регіоналізації Європи роль місцевих бюджетів у системі публічних фінансів зростає. Однак, у питанні децентралізації оподаткування слід дотримуватись раціоналізму, що пояснюється економічними, соціальними та політичними причинами. Світова практика виробила кілька моделей фіскальної децентралізації: повне розділення об’єктів оподаткування, дублювання податків і розщеплення податкових надходжень від загальнодержавних податків між бюджетами різного рівня. Кожна із цих моделей має переваги свого застосування за умови урахування чинників, які зумовлюють її ефективність для країни.

Практика особистого оподаткування у європейських країнах різноманітна та передбачає особливості щодо встановлення його елементів, а також ролі у формуванні доходів місцевих бюджетів. Хоча в більшості країн Європи податок на особисті доходи надходить переважно до державного бюджету, він також є елементом бюджетного регулювання. Різноманітним є підхід до встановлення ставок податку, оскільки в країнах ЄС є держави як з прогресивною шкалою оподаткування, так і з єдиною ставкою. Для розвинутих країн ЄС характерна тенденція до встановлення високих ставок на надвисокі доходи, а країни – нові члени ЄС для стимулювання економічного розвитку переходять до єдиної ставки податку. Загальною тенденцією розвитку оподаткування прибутків корпорацій у ЄС є зниження рівня податкового навантаження та протидія офшорним схемам мінімізації податкових зобов’язань. Для акцизного оподаткування в зарубіжних країнах характерний ширший перелік підакцизних товарів і більші повноваження місцевих органів влади з визначення елементів цього податку. Також активно розвивається екологічне оподаткування.

Органи місцевого самоврядування практично позбавлені повноважень щодо впливу на елементи загальнодержавних податків та зборів, вони можуть тільки своїми діями сприяти розвитку податкової бази цих фіскальних платежів, а також забезпечувати її належний облік, зменшувати можливості для ухилення від їхньої сплати. Головні резерви нарощування находжень ПДФО криються у розвитку місцевої економіки, зростанні зайнятості та рівня оплати праці, а також у протидії нелегальним трудовим відносинам і приховуванню фонду зарплати. Зважаючи на негативний досвід, з 2021 року звужено повноваження органів місцевого самоврядування щодо проведення контролю за дотримання трудового законодавства та приховування доходів від оподаткування. Проте, потребують вирішення проблеми використання схеми цивільно-правових договорів для зменшення податкових зобов’язань з ПДФО та зміни підходу до зарахування сплаченого податку шляхом введення принципу його зарахування за місцем реєстрації працюючої особи. Зважаючи на тенденції міждержавної податкової конкуренції та особливості менталітету вітчизняного суспільства перехід до прогресії ставок податку недоцільний, однак для посилення конкурентних позицій України як місця ведення бізнесу варто розглянути можливості для зниження базової ставки податку до рівня країн сусідів.

Підвищення фіскального значення податку на прибуток потребує таких заходів, як: перерозподілу надходжень на користь місцевих бюджетів шляхом закріплення за бюджетами місцевого самоврядування 10% від надходжень податку на прибуток підприємств усіх форм власності, а також зниження базової ставки податку до 15%, що відповідає світовим тенденціям розвитку цього напряму оподаткування. При оподаткуванні підакцизних товарів раціональним є перенесення відповідальності сплати податку з роздрібного продажу товарів на їх виробників із впровадженням моделі розщеплення надходжень, яка введена для розподілу акцизного податку з пального.

**Висновки**

Система місцевого самоврядування в умовах реформи децентралізації зазнає радикальної трансформації. Поряд із перерозподілом повноважень щодо здійснення видатків на забезпечення соціально-економічного розвитку громад, органи місцевого самоврядування отримують додаткові джерела формування бюджетних доходів. Незважаючи на те, що податково-бюджетні реформи дещо розширили можливості органів місцевого самоврядування у формуванні власних доходів, провідну роль у наповненні місцевих бюджетів продовжують відігравати податки та збори загальнодержавного характеру. Проте, місцева влада має обмежені можливості впливу на елементи цих фіскальних платежів, а тому концентрує увагу на питаннях підвищення ефективності адміністрування та належного обліку податкової бази.

У фінансовій науці доходи місцевих бюджетів характеризують з різних позицій, що пояснюється складністю та багатоаспектністю їхньої природи. Різноманітними є також підходи до класифікації та структуризації доходів місцевих бюджетів. Найбільший інтерес складає їх поділ за ступенем впливу органів місцевого самоврядування на їх параметри, за яким доходи поділяють на власні, закріплені та регулюючі, а також за характером їх розмежування між бюджетами на закріплені та квотні. Загальнодержавні податки та збори належать до числа закріплених доходів місцевих бюджетів та розподіляються у визначених пропорціях між бюджетами різного рівня.

Методологічну основу справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів України формують комплекс принципів, дотримання яких забезпечує повноцінну реалізацію фіскальної та регулюючої функції цих фіскальних інструментів. Правове забезпечення справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів формують Податковий та Бюджетний кодекси, інші нормативно-правові акти податково-бюджетного законодавства. Ґрунтовних змін загальнодержавні податки та збори зазнали у 2015 році, коли в рамках податково-бюджетної реформи було змінено їх склад та пропорції розщеплення між бюджетами різного рівня.

Прямі загальнодержавні податки відіграють провідну роль у формуванні доходів місцевих бюджетів. Найбільше значення мають надходження ПДФО, які зростають прискореними термами з перевиконанням індикативних планів. Загалом за 2017-2020 рр. зростання надходжень від цього податку склало 1,7 рази. Роль податку на прибуток у доходах місцевих бюджетів незначна, що пояснюється вузькою податковою базою та низькою часткою зарахування цих платежів. В останні роки надходження за цим податком стабілізувались на втрачають своє значення у доходах місцевих бюджетів.

Надходження місцевих бюджетів від податків на споживання представлені доходами від акцизного податку. Місцеві бюджети отримують частину доходів від податку на пальне, а також податок з роздрібного продажу підакцизних товарів. Політика у сфері акцизного оподаткування останніх років пов’язана із постійним підвищення ставок податку, що зумовлює звуження легального ринку підакцизних товарів та зменшення їх виробництва. Внаслідок цього доходи місцевих бюджетів від акцизного податку майже не змінюються та втрачають своє фіскальне значення. У розрізі товарних груп головну роль у надходженнях акцизного податку до місцевих бюджетів має оподаткування імпортованого пального, що спричинене деградацією вітчизняної нафтопереробної галузі та високим рівнем залежності України від імпортованих енергоносіїв. Доходи від рентних платежів та екологічного податку мають доповнюючи значення для місцевих бюджетів, їх надходження за останні роки слабко зростають. Причини цього полягають у проведенні податкової політики в інтересах олігархічного капіталу, що виявляється у низькому податковому навантаженні на ці види діяльності, а також у незначних пропорціях зарахування цих надходжень до місцевих бюджетів.

У європейській практиці справляння загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів відбувається в межах обраної країною певної моделі фіскальної децентралізації. Оцінювання цих моделей дає можливість виділити їх позитивні характеристики та ризики застосування в Україні. Для зарубіжної практики оподаткування особистих доходів характерні значні відмінності між країнами щодо визначення основних елементів податку та рівня податкового навантаження на доходи, а в оподаткуванні корпоративних прибутків – зниження рівня податкового навантаження та протидія офшорним схемам мінімізації податкових зобов’язань. Для акцизного оподаткування в зарубіжних країнах характерний ширший перелік підакцизних товарів та повноваження місцевих органів влади з визначення елементів цього податку.

Головні резерви нарощування находжень ПДФО криються у розвитку місцевої економіки, зростанні зайнятості та рівня оплати праці, а також у протидії нелегальним трудовим відносинам і приховуванню фонду зарплати. Зважаючи на негативний досвід, з 2021 року звужено повноваження органів місцевого самоврядування щодо проведення контролю за дотримання трудового законодавства та приховування доходів від оподаткування. Проте, потребують вирішення проблеми використання схеми цивільно-правових договорів для зменшення податкових зобов’язань з ПДФО та зміни підходу до зарахування сплаченого податку шляхом введення принципу його зарахування за місцем реєстрації працюючої особи. Зважаючи на тенденції міждержавної податкової конкуренції та особливості менталітету вітчизняного суспільства перехід до прогресії ставок податку недоцільний, однак для посилення конкурентних позицій України як місця ведення бізнесу варто розглянути можливості для зниження базової ставки податку до рівня країн сусідів.

Підвищення фіскального значення податку на прибуток потребує таких заходів, як: перерозподілу надходжень на користь місцевих бюджетів шляхом закріплення за бюджетами місцевого самоврядування 10% від надходжень податку на прибуток підприємств усіх форм власності, а також зниження базової ставки податку до 15%, що відповідає світовим тенденціям розвитку цього напряму оподаткування. При оподаткуванні підакцизних товарів раціональним є перенесення відповідальності сплати податку з роздрібного продажу товарів на їх виробників із впровадженням моделі розщеплення надходжень, яка введена для розподілу акцизного податку з пального.

**Список використаної літератури**

1. Бечко П., Барабаш Л., Бондаренко Н., Власюк С. Напрями посилення соціальної спрямованості оподаткування доходів фізичних осіб в Україні. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. Вип. 3. С. 452-461.
2. Бойко О. Специфіка податкових систем України і країн Європейського Союзу та їх порівняльний аналіз. *Ефективність державного управління*. 2016. Вип. 4 (49). Ч. 2. С. 322-328. URL: http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo\_1/edu\_49/fail/ 38.pdf.
3. Брязкало А. Є. Удосконалення фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування в контексті децентралізації. *Фінансове забезпечення економічного зростання в Україні: стан, тенденції, перспективи*: монографія; за ред. П. О. Нікіфорова. Чернівці: Чернівецький національний університет, 2015. С. 135-150.
4. Буковинський С. Р. Зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування, як чинник економічного зростання. *Вісник НБУ*. 2007. № 2. С. 9-15.
5. Бурцева О. Є., Власов О. О. Порівняльний аналіз податкових систем країн ЄС. *Ефективна економіка*. 2017. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/ ?op=1&z=6011.
6. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
7. В Україні вступила в силу податкова реформа: що вона передбачає? Finance.UA. 2015. 2 січня. URL: https://news.finance.ua/ua/news/-/341826/v-ukrayini-vstupyla-v-sylu-podatkova-reforma-shho-vona-peredbachaye
8. Волохова І. С. Вектори зростання надходжень до місцевих бюджетів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 23. Ч. 1. С. 39-42.
9. ВР проголосувала за правки у Податковому кодексі: які основні зміни. 5 канал. 23.11.2018. URL: https://www.5.ua/ekonomika/deputaty-proholosuvaly-za-pravky-u-podatkovomu-kodeksi-iaki-osnovni-zminy-181704.html
10. Гнидюк І., Уманець Л., Гончаренко Т. Оцінка податку на доходи фізичних осіб як фіскального показника. *Бізнес Інформ*. 2021. № 2. C. 279-285.
11. Горин В. П. Резерви збільшення доходів бюджетів територіальних громад в умовах реформи децентралізації. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 6 (49). С. 168-172.
12. Гусаревич Н. В., Адаменко І. П. Особливості формування дохідної частини державного бюджету у країнах ЄС з розвинутою економікою. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 12. С. 11-15.
13. Данилишин В., Синиця С. Напрями реформування податку на доходи фізичних осіб. *Економіка та суспільство.* 2021. Вип. 27. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-13>
14. Данило Гетманцев: Мушу констатувати провал боротьби з тіньовим ринком підакцизних товарів. URL: https://www.epravda.com.ua/projects/ni-kontrabandi/2021/06/24/675295/
15. Дем’янишин В. Г. Концептуальні засади місцевих бюджетів. *Світ фінансів*. 2006. Вип. 1(6). С. 5–18.
16. Дубовик О. Ю. Теоретичні основи оподаткування. Податкова система: навчальний посібник / за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. С. 8-47. URL: [http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2436/1/Теоретичні основи оподаткування.pdf](http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2436/1/Теоретичні%20основи%20оподаткування.pdf)
17. Дуда Ю. І. Діюча система розподілу надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація*: збірн. тез доп. уч. ХIX Всеукр. наук. конф. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2021. С. 123-125.

# Єдиний рахунок для сплати податків з`явиться на початку 2020 року. URL: <http://finbalance.com.ua/news/diniy-rakhunok-dlya-splati-podatkiv-zyavitsya-na-pochatku-2020-roku>

# Жаворонок А. В., Павлюк А. О. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів. *Молодий вчений*. 2018. № 10 (62). С. 792-797.

1. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності (на прикладі підприємств м. Ніжина та Ніжинського району Чернігівської області): автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.06.01; Нац. ун-т харч. технологій. К., 2006. 20 с.
2. З 1 січня 2021 зросли штрафи Держпраці. URL: https://biz.ligazakon.net/news/200721\_z-1-schnya-2021-zrosli-shtrafi-derzhprats
3. Задорожня Л. А. Регулятивна ефективність персонального прибуткового податку: приклад України. Дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: 08.00.08. Університет ДФС України, Ірпінь, 2017.
4. Замасло О., Кобильник М. Оцінка фіскальної ефективності бюджетоутворюючих податків в Україні. *Світ фінансів*. 2021. Вип. 2 (67). С. 66-78.
5. Зарахування ПДФО за місцем податкової адреси працівника - проєкт ВРУ. URL: https://medoc.ua/blog/zarahuvannja-pdfo-za-miscem-podatkovo-adresi-pracivnika--prokt-vru
6. Зведена таблиця індексів споживчих цін з 2000 по 2021 рр., % URL: https://index.minfin.com.ua/ua/economy/index/inflation/
7. Зіллер Ж. Політико-адміністративні системи країн ЄС. Порівняльний аналіз. пер. з фр. В. Ховхуна. К.: Основи, 2006. 419 с.
8. Зміни до трудового законодавства. Що це значить та чому Львівський ІТ Кластер проти. URL: <http://tvoemisto.tv/exclusive/zminy_do_trudovogo_zakonodavstva_shcho_tse_znachyt_ta_chomu_lvivskyy_it_klaster_proty_98719.html>
9. Калмиков О. В. Оцінка місця податкових надходжень в доходах місцевих бюджетів. *Економічний вісник університету*. 2017. Вип. 35/1. С. 214-220.
10. Карпишин Н. І., Булавинець В. М. Резерви зростання доходів місцевих бюджетів в Україні. *Соціальні, економіко-правові та фінансові виклики в умовах глобальних трансформацій*: Монографія / За ред. Л. Гур’янової, В. Цибакової; Братислава. Харків: ВШЕМ – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. С. 76-85.
11. Коптєва Г., Андрієнко К. Акцизний податок: зміни в оподаткуванні тютюнових виробів. *Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут».* Серія: Економічні науки. 2021. № 2. С. 99–103. URL: <http://es.khpi.edu.ua/article/view/243590>
12. Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: Навч. посібник. К.: Т-во “Знання” КОО, 1999. 487 с.
13. Крисоватий А. І., Василевська Г. В. Новітня парадигма преференційного оподаткування: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2013. 260 с.
14. Куюн Д. Гетманцев втрачає терпіння. URL: https://biz.nv.ua/ukr/experts/nelegalne-palivo-getmancev-vimagaye-rezultativ-vid-podatkivciv-novini-ukrajini-50159289.html
15. Литвиненко Є. О. Податкове регулювання розвитку промисловості в Україні: автореф. дис. … канд. екон. наук: 08.00.08; Нац. ун-т Держ. податк. служби України. Ірпінь, 2009. 19 с.
16. Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Аналітична економія: принципи, проблеми і політика; пер. з англ. Львів: Просвіта, 1997. Ч. 1: Макроекономіка, 1997. 671 с.
17. Мацієвич Т. О. Особливості екологічного оподаткування: практика країн Європейського Союзу. *Економічний аналіз*. 2014. Т. 15. № 2. С. 71-78
18. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 364 с.
19. Місцеві фінанси: Підручник / За ред. О. П. Кириленко. К.: Знання, 2006. 677 с.
20. Нікітішин А. Податкові надходження як складова доходів місцевих бюджетів. *Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова*. 2016. Т. 21. Вип. 2. С. 156-160.
21. Олійничук О., Швець Я. Світовий досвід акцизного оподаткування та його імплементація в Україні в контексті детінізації економіки. *Актуальні проблеми правознавства*. 2017. Вип. 3. С. 197-200. URL: http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/25664
22. Панфілова Т. О. Оцінка ефективності механізмів регулювання бюджетно-податкової сфери України. *Наукові інновації та передові технології*. Серія: Економіка. 2021. № 1 (1). С. 92-105.
23. Параниця Н. В., Таращенко В., Карева О. Факторний аналіз надходжень податку на прибуток у регіональний бюджет. *Економіка та держава*. 2020. № 11. С. 92-95. URL: DOI: 10.32702/2306-6806.2020.11.92
24. Плискань І. Трудові перевірки: що зміниться з 27 квітня 2021 року. URL: https://biz.ligazakon.net/analitycs/203020\_trudov-perevrki-shcho-zmnitsya-z-27-kvtnya-2021-roku
25. Податкова реформа – 2021: законопроєкт у ВРУ. URL: https://medoc.ua/blog/podatkova-reforma--2021-zakonoprokt-u-vru
26. Податок на виведений капітал з 1 січня 2021 року: нова законодавча ініціатива. URL: https://news.dtkt.ua/taxation/profits-tax/63162
27. Податок на виведений капітал. Офіс простих рішень та результатів. URL: https://simple.org.ua/pnvk
28. Про внесення змін до деяких законів України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: проект Закону України від 29.08.2019 р. № 1049. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/ webproc4\_2?pf3516=1049&skl=10
29. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання надмірному тиску на суб’єктів господарювання: Закон України від 04.03.2021 р. № 1320-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1320-20#Text
30. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 06.12.2016 р. № 1774-VIII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1774-19
31. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві: Закон України від 16.01.2020 р. № 466-ІХ. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20/find?text=%ED%E0%E4%F0%E0#Text
32. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо запровадження єдиного рахунку для сплати податків і зборів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: проект Закону України від 29.08.2019 р. № 1051. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/ webproc4\_2?pf3516=1051&skl=10
33. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21.12.2016 р. №1797. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19
34. Про затвердження Порядку функціонування Електронного кабінету. URL: https://docs.dtkt.ua/doc/z0942-17?\_ga=2.127967684.976682585.1625049984-1938406816.1619358367
35. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text
36. Разборська О., Серженік Я. Трансформаційні процеси справляння податку на прибуток в умовах дефіциту бюджету. *Економічний аналіз*. 2020. Т. 30. № 3. С. 90-100.
37. Ринген С. Распределительная теория экономической демократии. *Логос.* 2004. № 2. URL: http://magazines.russ.ru/logos/2004/2/ri9.html.
38. Родрик Д. Історичне рішення G7. Що чекає глобальні корпорації. URL: https://nv.ua/ukr/opinion/ssha-yak-veliki-korporaciji-unikali-splati-podatkiv-ostanni-novini-50165095.html
39. Савченко А. М., Гудим І. А. Порівняльний аналіз податку на прибуток та податку на виведений капітал: сучасні реалії та перспективи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 11. С. 66-69. URL: <http://www.investplan.com.ua/pdf/11_2018/13.pdf>.
40. Соколов А. А. Теория налогов. М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. 506 с.
41. Ткачик Ф., Валігура В., Дмитрів В. Фіскально-регулюючий потенціал податку на доходи фізичних осіб. *Економіка та суспільство.* 2021. Вип. 29. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-29-58>
42. Толуб’як В. С., Горин В. П. Податкове регулювання процесів споживання в контексті впливу на суспільний добробут. *Теорія та практика державного управління і місцевого самоврядування* 2020. № 1. URL: http://el-zbirn-du.at.ua/2020\_1/28.pdf
43. Увага! Опубліковані закони про єдину звітність з ЄСВ і ПДФО. URL: https://news.dtkt.ua/accounting/reposts/57927
44. Угрин В. Фіскальні та соціальні детермінанти оподаткування доходів фізичних осіб. *Світ фінансів*. 2021. Вип. 1 (66). С. 164-173.
45. Фатюха Н. Г., Тертиця О. А. Сучасний стан та перспективи розвитку місцевих бюджетів в умовах децентралізації. *Ефективна економіка*. 2020. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8324>
46. Частка нелегального ринку тютюну зараз є найвищою за всю історію України – Гетманцев. URL: https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3258301-castka-nelegalnogo-rinku-tutunu-zaraz-e-najvisou-za-vsu-istoriu-ukraini-getmancev.html
47. Черкашин М. Податок на виведений капітал: тривалий старт. URL: https://www.epravda.com.ua/publications/2021/06/18/674790/
48. Черняшова К. М. Методологічні принципи формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та зборів. *Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів*: Матер. XVII Всеукр. наук.-практ. конф. студ. та мол. вч. (м. Тернопіль, ЗУНУ). Тернопіль, 2020.
49. Черняшова К. М. Розвиток правового забезпечення формування доходів місцевих бюджетів від загальнодержавних податків*. Актуальні питання фінансової теорії та практики*: збірн. матер. Сьомої заоч.-дистанц. конф. студ. і мол. вч., м. Тернопіль, 30 листопада 2020 р. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. С. 167-170.
50. Що таке податок на виведений капітал і чому не всі хочуть його в Україні. URL: https://www.buh24.com.ua/shho-take-podatok-na-vivedeniy-kapital-i-chomu-ne-vsi-hochut-yogo-v-ukrayini/
51. Юрій С. І. Концептуальні засади сутності бюджету. *Фінанси України*. 2001. № 10. С. 3–10.
52. Які розміри ставок рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин. URL: <https://km.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/466933.html>
53. Янковський В., Шендригоренко М. Доходи місцевих бюджетів в Україні: сутнісна складова та сучасний стан у рамках реформи бюджетної децентралізації. *Бізнес інформ*. 2020. № 11. С. 331-337.
54. Corporate Tax Rates 2018. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/ Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf
55. Corporate Tax Rates 2019. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/ Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf
56. Corporate Tax Rates 2020. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/ Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf
57. Ricardo D. On the principles of political economy and taxation. Batoche Books. Kitchener, Ontario. 2001. URL: https://socialsciences.mcmaster.ca/econ/ugcm/ 3ll3/ricardo/Principles.pdf

**Додаток А**

**Рис. А.1. Обсяги та рівень відхилення планових значень надходжень ПДФО до місцевих бюджетів України у 2017-2020 рр.**

*Примітки*: побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

*Таблиця А.1*

**Показники щорічного росту доходів Шумського міського бюджету в цілому та від податків на доходи та прибуток у 2015-2021 рр., %**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2016/**  **2015 рр.** | **2017/**  **2016 рр.** | **2018/**  **2017 рр.** | **2019/**  **2018 рр.** | **2020/**  **2019 рр.** | **2021/**  **2020 рр.** |
|
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | 143,8 | 148,6 | 124,6 | 115,1 | 104,3 | 150,7 |
| Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, в т.ч.: | 144,4 | 162,8 | 128,3 | 115,9 | 108,5 | 161,8 |
| *Податок та збір на доходи фізичних осіб* | 144,6 | 162,7 | 128,3 | 115,9 | 108,6 | 161,7 |
| *Податок на прибуток підприємств* | 29,9 | 142,5 | 121,1 | 107,2 | 47,3 | 103,8 |
| **Разом доходів** | **149,5** | **156,8** | **127,3** | **120,4** | **98,3** | **134,9** |
| **Всього доходів, з урахуванням міжбюджетних трансфертів** | **578,3** | **113,1** | **134,0** | **105,1** | **87,8** | **140,0** |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Шумської міської ради

**Додаток Б**

**Рис. Б.1. Питома вага акцизного податку в структурі податкових надходжень місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., %**

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

*Таблиця Б.1*

**Планові та фактичні надходження акцизного податку до Шумського міського бюджету у 2017-2020 рр., млн грн.**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | | **2018** | | **2019** | | **2020** | |
| **план** | **факт** | **план** | **план** | **факт** | **факт** | **план** | **факт** |
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | **30,52** | **34,16** | **40,04** | **47,89** | **48,99** | **42,55** | **50,91** | **51,12** |
| Внутрішні податки на товари і послуги, в т.ч.: | 3,92 | 3,65 | 3,60 | 3,50 | 3,09 | 3,40 | 2,82 | 2,85 |
| *Акцизний податок з вироблених в Україні товарів* | 0,62 | 0,54 | 0,53 | 0,52 | 0,44 | 0,52 | 0,44 | 0,45 |
| *Акцизний податок з ввезених в Україну товарів* | 2,29 | 2,07 | 2,21 | 2,18 | 1,81 | 2,13 | 1,54 | 1,57 |
| *Акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів* | 1,01 | 1,04 | 0,87 | 0,80 | 0,84 | 0,75 | 0,84 | 0,83 |

*Примітки:* побудовано за даними звітності Шумської міської ради

**Додаток В**

**Рис. В.1. Надходження рентної плати до зведеного та**

**місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., млрд грн**

*Примітки:* побудовано за даними звітності Державної казначейської служби України

**Рис. В.2. Надходження рентної плати до**

**Шумського міського бюджету у 2015-2021 рр., тис грн**

*Примітки:* побудовано за даними звітності Шумської міської ради

1. Податкова реформа - 2021: законопроєкт у ВРУ. URL: https://medoc.ua/blog/podatkova-reforma--2021-zakonoprokt-u-vru [↑](#footnote-ref-2)