**Міністерство освіти і науки України**

**західноукраїнський національний університет**

**факультет фінансів та обліку**

*Кафедра фінансів ім. С.І. Юрія*

Попко Ольга Ігорівна

**Податкові надходження місцевих бюджетів україни та шляхи їх збільшення**

**кваліфікаційна робота**

за освітньо-кваліфікаційним рівнем «Магістр»

спеціальність: 072 – Фінанси, банківська справа та страхування

**Науковий керівник:**

**Булавинець В.М.**

к.е.н., доц. кафедри фінансів ім. С. І. Юрія

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

**Тернопіль – 2021**

**Анотація**

Попко О. І. Податкові надходження місцевих бюджетів України та шляхи їх збільшення. 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 нормативно-правові засади формування податкових надходжень місцевих бюджетів; проведено аналіз практики формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування особистих і корпоративних доходів, від податків та споживання та рентних платежів, від місцевих податків та зборів; розроблені напрями вдосконалення практики формування податкових надходжень місцевих бюджетів в умовах реформи децентралізації.

**Annotation**

Popko O. I. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_. 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 normative-legal bases of local budgets tax receipts formation are considered; practice of local budgets revenues formation is analyzed from the taxation of personal and corporate incomes, from consumption taxes and rent payments, from local taxes and fees; directions of improvement of practice of local budgets tax receipts formation are developed in the conditions of decentralization reform.

**зміст**

|  |  |
| --- | --- |
| **Вступ……………………………………………………………………....…..** | **4** |
| **Розділ 1. Сутнісно-теоретичні та нормативно-правові засади формування податкових надходжень місцевих бюджетів.……………..** | **8** |
| 1.1. Економічний зміст податкових надходжень місцевих бюджетів як складової фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування....... | 8 |
| 1.2. Чинники формування податкових надходжень місцевих бюджетів....... | 15 |
| 1.3. Розвиток нормативно-правового забезпечення формування податкових надходжень місцевих бюджетів………………….………... | 22 |
| **Висновки до розділу 1………………………………………………..……...** | **29** |
| **Розділ 2. Вітчизняна практика формування податкових надходжень місцевих бюджетів (на прикладі Львівської територіальної громади)**. | **31** |
| 2.1. Формування податкових надходжень місцевого бюджету від оподаткування особистих та корпоративних доходів….....……………. | 31 |
| 2.2. Тенденції формування надходжень місцевих бюджетів від податків на споживання та рентних платежів………………………………....….. | 39 |
| 2.3. Практика мобілізації до місцевого бюджету місцевих податків та зборів………………………….……………..……………….……………. | 49 |
| **Висновки до розділу 2……………………………………………………….** | **56** |
| **Розділ 3. Напрями вдосконалення практики формування податкових надходжень місцевих бюджетів в умовах реформи децентралізації……………………………………………………………….** | **59** |
| 3.1. Зарубіжний досвід формування податкових надходжень місцевих бюджетів та можливості його застосування у вітчизняній практиці………………………………………………………………….... | 59 |
| 3.2. Стратегічні напрями посилення фіскального потенціалу місцевих бюджетів.………………………………………………………….………. | 68 |
| **Висновки до розділу 3…………..…………………………………………...** | **78** |
| **Висновки………………………………………….……………………..……** | **80** |
| **Список використаних джерел……………………………………………...** | **83** |

**ВСТУП**

**Актуальність теми.** Реформа місцевого самоврядування супроводжувалась значним посиленням ролі місцевих бюджетів у бюджетній системі. На теперішній час місцеві бюджети виступають реальним фінансовим базисом діяльності органів місцевої влади, дають можливість забезпечувати розвиток місцевої економіки та підвищення рівня життя населення. Основу місцевих бюджетів складають доходи від функціонування податкової системи, а тому завдання продуманої політики формування податкових надходжень винятково важливе. В умовах мінливості суспільно-політичної ситуації та економічної нестабільності, активізації новітніх деструктивних чинників суспільному розвитку забезпечення органів місцевого самоврядування необхідним обсягом податкових надходжень постає складним завданням. За цих обставин проведення ґрунтовних наукових досліджень, які спрямовані на розвиток теоретичних засад формування податкових надходжень місцевих бюджетів з урахуванням нових реалій суспільного розвитку не втрачає актуальності.

Проблематиці формування доходів місцевих бюджетів, зокрема від податків та зборів в усі часи приділялося чимало уваги як у вітчизняній, так і в зарубіжній економічній науці. Серед зарубіжних вчених ці питання відображені у науковому доробку А. Вагнера, Р. Гнейста, Л. Штейна, А. Бабича, Л. Дробозіної, Г. Поляка, Л. Павлова. У вітчизняній фінансовій науці належне місце питання формування податкових надходжень місцевих бюджеті займають у працях В. Булавинець, С. Буковинського, О. Василика, А. Даниленка, В. Дем’янишина, О. Кириленко, В. Кравченка, А. Крисоватого, З. Лободіної, І. Луніної, Б. Малиняка, К. Павлюк, О. Романенка, C. Савчук, В. Суторміної, В. Федосова, С. Юрія та інших. Проте, дотепер не вирішеними залишаються питання оптимізації розподілу надходжень від загальнодержавних податків між бюджетами різного рівня, ставок та бази оподаткування низки важливих у фіскальному значенні податків, забезпечення стійкості податкових надходжень в умовах мінливого зовнішнього середовища. Все це обумовлює актуальність теми кваліфікаційної роботи, визначає її мета та завдання.

**Мета дослідження.** Метою виконання кваліфікаційної роботи є розкриття теоретичних, методологічних та правових засад формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування, проведення аналізу відповідної практики і розробка обґрунтованих пропозицій щодо напрямів збільшення податкових надходжень місцевих бюджетів у сучасних умовах.

Поставлена у кваліфікаційній роботі мета отримала деталізацію у таких **завданнях**:

* розкрити економічний зміст податкових надходжень місцевих бюджетів як складової фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування;
* виявити та охарактеризувати чинники формування податкових надходжень місцевих бюджетів;
* простежити розвиток нормативно-правового забезпечення формування податкових надходжень місцевих бюджетів;
* оцінити тенденції формування податкових надходжень місцевого бюджету від оподаткування особистих та корпоративних доходів;
* проаналізувати практику формування надходжень місцевих бюджетів від податків на споживання та рентних платежів;
* оцінити практику мобілізації до місцевого бюджету місцевих податків та зборів;
* вивчити зарубіжний досвід формування податкових надходжень місцевих бюджетів та оцінити можливості його застосування у вітчизняній практиці;
* окреслити стратегічні напрями посилення фіскального потенціалу місцевих бюджетів.

**Об'єктом дослідження** є податкові надходження місцевих бюджетів України (на загальнодержавному рівні та прикладі Львівської міської громади).

**Предмет дослідження –** теоретичні та практичні аспекти формування податкових надходжень місцевих бюджетів України.

**Методологічна база.** Написання кваліфікаційної роботи передбачало застосування комплексу загально- та конкретно наукових методів дослідження. Найперше, методологічну основу дослідження формує діалектичний підхід до наукового пізнання, відповідно до якщо явища та процеси вивчаються з позицій законів і принципів діалектики. При викладенні матеріалу кваліфікаційної роботи були використані такі наукові методи дослідження: порівняння, узагальнення, систематизація, абстрагування – при розкритті сутності податкових надходжень місцевих бюджетів, чинників їх його формування та правового забезпечення; структурно-динамічного та компаративного аналізу, абсолютних та відносних різниць, табличного відображення, систематизації – при аналізуванні практики формування податкових надходжень місцевих бюджетів у розрізі основних груп відповідно до бюджетної класифікації; порівняння, аналізу і синтезу, групування, ідеалізації – при виробленні пропозицій щодо застосування зарубіжного досвіду формування доходів місцевих бюджетів у вітчизняній бюджетній практиці, а також пошуку резервів зміцнення фіскального потенціалу місцевих бюджетів України в сучасних умовах.

**Теоретичною й інформаційною основою дослідження** виступили наукові напрацювання з проблематики дослідження, які відображені у працях вітчизняних та зарубіжних вчених у періодичних наукових виданнях, монографіях, навчальній літературі, матеріалах науково-практичних конференцій; звітні дані, оприлюднені Державною казначейською службою України, Державною службою статистики України, Львівською міською радою, статистичною службою Європейського Союзу Eurostat, матеріали електронних ресурсів з економічної проблематики у мережі Інтернет.

**Наукова новизна одержаних результатів.** У кваліфікаційній роботі проведено узагальнення існуючих наукових підходів до трактування ролі податків як джерела формування доходів місцевих бюджетів, оцінено сучасні чинники формування податкових надходжень, а також проблеми правового забезпечення. Завдяки проведеному у роботі аналізу виявлено тенденції формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування та чинники, які їх зумовлюють. Визначені у роботі вектори зміцнення фіскального потенціалу місцевих бюджетів виражають авторське бачення щодо вирішення поставлених наукових завдань.

**Практичне значення отриманих результатів.** Напрацьовані авторкою висновки та узагальнення можуть бути корисними для вироблення пріоритетів вдосконалення податкового та бюджетного законодавства у контексті зміцнення доходів місцевих бюджетів від оподаткування, а також використані у практичній діяльності органів місцевого самоврядування для реалізації заходів з розширення бази оподаткування. Теоретичні та практичні положення роботи можуть також отримати застосування у навчальному процесі закладів вищої освіти економічного профілю при викладанні дисциплін циклу професійної підготовки.

**Структура дипломної роботи.** Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел.

**Апробація результатів дослідження.** Окремі положення кваліфікаційної роботи опубліковані у наукових працях авторки:

1. Попко О. І. Формування доходів місцевих бюджетів України від прямого оподаткування. *Актуальні питання фінансової теорії та практики*: збірн. матер. Восьмої заоч.-дистанц. конф. студ. і мол. вч. (м. Тернопіль, 20 травня 2021 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 95-99 [54].
2. Попко О. І. Чинники формування податкових надходжень місцевих бюджетів. *Фінансове забезпечення сталого розвитку*: збірн. наук. праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету. Вип. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2021 [55].

Повний обсяг роботи становить 90 сторінок комп’ютерного тексту. Основний зміст роботи викладений на 83 сторінках. У роботі 9 таблиць та 7 рисунків. Список використаних джерел налічує 75 позицій.

**Розділ 1**

**СУТНІСНО-ТЕОРЕТИЧНІ та нормативно-правові засади формування податкових надходжень місцевих бюджетів**

**1.1. Економічний зміст податкових надходжень місцевих бюджетів як складової фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування**

Економічні та політичні трансформації останніх років в Україні призвели до значних змін у підходах до формування фінансових ресурсів місцевого самоврядування. В сучасних умовах наявність фінансових ресурсів є реальним вираженням фінансової спроможності місцевого самоврядування, а суб’єктами управління ними, крім власне органів місцевого самоврядування, належать також суб’єкти господарювання різних форм власності та фізичні особи, які проживають та/або провадять господарську діяльність на території громади. Хоча громадськість та бізнес не мають прямих повноважень щодо ухвалення управлінських рішень стосовно формування фінансових ресурсів громади, вони можуть здійснювати вплив на їхнє прийняття через участь у робочих групах з вироблення пріоритетів бюджетної політики, дорадчих структурах при органі місцевого самоврядування, а також через депутатський корпус, представників виконавчого комітету місцевої ради.

Розкриття економічного змісту податкових надходжень місцевих бюджетів як складової фінансових ресурсів місцевого самоврядування, природи їхнього виникнення і особливостей формування невід’ємно пов’язане із першочерговим з’ясуванням змісту вихідних понять місцевого самоврядування та фінансових ресурсів. Відповідно до положень однойменного Закону України [57], місцеве самоврядування визначене як гарантоване державою право та реальна здатність територіальної громади самостійно або під відповідальність органів та посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення. Для реалізації цього інтегрального повноваження органи місцевого самоврядування наділені відповідними матеріальними та фінансовими ресурсами, які формують об’єкти комунальної власності, доходи місцевих бюджетів та інші кошти, а також земельні ресурси, корисні копалини та інші ресурси, а також грошові кошти, отримані органом місцевого самоврядування від їхнього продажу. Діючи від імені територіальної громади, органи місцевого самоврядування наділені певним обсягом повноважень, в тому числі щодо у сфері оподаткування, в межах чого самостійно ухвалюють управлінські рішення та несуть відповідальність за них. На теперішній час повноваження органів місцевого самоврядування щодо визначення параметрів оподаткування достатньо звужені, вони стосуються права на встановлення місцевих податків та зборів, а також визначення їх елементів (ставок, пільг та ін.). В межах реалізації власних повноважень органи місцевого самоврядування можуть взаємодіяти з територіальними підрозділами органів фіскальної служби для підвищення ефективності контролю за справлянням податків та зборів, які надходять до місцевих бюджетів.

Щодо іншого вихідного поняття, а саме фінансових ресурсів, то воно є одним з найбільш розроблених у сучасній економічній літературі та розглянуто у різних ракурсах – за джерелами походження, суспільним призначенням, специфікою формування та ін. Наприклад, О. Василик характеризує це явище як грошові накопичення та доходи, утворені в процесі розподілу й перерозподілу ВВП, зосереджені у відповідних фондах для забезпечення неперервності розширеного відтворення та задоволення інших потреб [15]. Подібну дефініцію пропонує М. Сичов, на думку якого фінансові ресурси являють собою грошові надходження та грошові фонди, створювані державою, підприємствами та організаціями у порядку розподілу суспільного продукту і національного доходу [65, с. 13]. Слабким моментом дефініції є те, що вона не розкриває суспільного призначення фінансових ресурсів. Це аспект враховує Т. Гуйда, який визначає фінансові ресурси як доходи, відрахування і надходження, які перебувають у розпорядженні держави та підприємств і організацій, та спрямовуються на задоволення суспільних потреб для розширення виробництва і зростання матеріального добробуту народу [73, с. 13]. Натомість, цей вчений допускає суперечність в поняттях, які визначають сенс фінансових ресурсів, а саме вживає одночасно терміни «доходи», «надходження» та «відрахування». На наш погляд, такий підхід неприйнятний, оскільки доходи економічного агента (органу влади, підприємства тощо) є частиною його надходжень, а відрахування – взагалі різновидом фіскальних платежів (а з точки зору одержувача цих відрахувань вони є частиною його надходжень). Тому більш раціональним вважаємо, коли суть фінансових ресурсів розкривають через терміни доходи та нагромадження.

Формування фінансових ресурсів різних економічних агентів має свою специфіку, через що доцільно більш детально зупинитись на розкритті поняття фінансових ресурсів місцевого самоврядування. Вони є складовою фінансових ресурсів держави, які на думку В. Бочарова і В. Леонтьєва, набувають форми бюджетних та позабюджетних фондів цільового призначення [7].

У науковій літературі на теперішній час зберігається суперечливе бачення щодо складових фінансових ресурсів місцевого самоврядування. На думку Д. Клинового та І. Петровської, вони об’єднують місцеві бюджети, фінансово-кредитні ресурси і фінансові ресурси підприємств комунальної форми власності [18]. На наш погляд, у такій редакції склад фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування визначати не можна, оскільки недоречно зараховувати до них місцевий бюджет в цілому. Місцеві бюджети як економічне явище, утворюються із двох взаємопов’язаних складових – доходів та видатків. Перша складова характеризує обсяг фінансових ресурсів, які надходять у розпорядження органу місцевого самоврядування, а друга – напрями використання цих ресурсів. У фінансовому ракурсі місцевий бюджет є системою передбачених органом місцевого самоврядування заходів з фінансування соціального та економічного розвитку адміністративно-територіальної одиниці (напрями видатків) та джерел їхнього забезпечення (доходи бюджету). Відповідно, джерелом фінансових ресурсів місцевого самоврядування є не місцевий бюджет загалом, а лише одна із його складових частин, а саме доходи. Зважаючи на ці аргументи, більш вдалою видається позиція О. Кириленко [49], П. Бечка, О. Ролінського [5], які до складу фінансових ресурсів місцевого самоврядування зараховують доходи місцевих бюджетів, кошти цільових фондів, благодійні внески та спонсорські пожертвування, фінансові ресурси комунальних підприємств та інші ресурси.

Окрім визначення складу, фінансові ресурси місцевого самоврядування в економічній літературі прийнято розмежовувати за низкою критеріїв. Це дає змогу більш чітко ідентифікувати їхню сутність, розкрити джерела формування та специфіку мобілізації. Найбільш загальноприйнятим є критерій розподілу фінансових ресурсів місцевого самоврядування за ознакою власності – на власні (сформовані в економіці територіальної громади при створенні валової доданої вартості) та регулюючі (створені в економіці інших територіальних громад, але передані до бюджету конкретної громади в рамках системи міжбюджетного вирівнювання) [49]. З критикою такого підходу виступає О. Тимошенко, на думку якого, не всі створені на території громади фінансові ресурси можна вважати власними для територіальної громади. Такі фінансові ресурси можуть надходити у розпорядження органу місцевого самоврядування у формі позик та іншого цільового фінансування, які розглядати як різновид його власних ресурсів безпідставно. Також проблемною у цьому ракурсі є ідентифікація приналежності фінансових ресурсів, які надходять до органу місцевого самоврядування від об’єктів комунальної власності, які перебувають на території інших громад, але належать йому на правах власника [67, с. 73].

Формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування відбувається за рахунок різних методів – податкового, позикового та інших. Однак, у більшості країн з ринковою економікою основу доходів бюджетів усіх рівнів забезпечує податковий метод. Функціонування системи оподаткування як сукупності податків та зборів забезпечує формування податкових надходжень бюджету. Поряд із головною функцією податків, яка полягає у наповненні бюджетів необхідними ресурсами, вони також використовуються як ефективний інструмент фіскального регулювання, впливаючи на економічну активність у різних галузях господарювання. Обсяги податкових надходжень визначаються дією багатьох чинників, найперше рівнем розвитку економіки країни, рівнем централізації ВВП у бюджетній системі, а також пропорціями розподілу цих надходжень між державним та місцевими бюджетами.

Економічною наукою встановлено наявність тісного зв’язку між роллю податкових надходжень у формуванні доходів бюджету та ступенем соціально-економічного розвитку країни. На теперішній час у розвинутих державах світу питома вага податкових надходжень бюджету перевищує 9/10 їх дохідної частини, решту бюджетних коштів складають неподаткові та інші надходження. Така ситуація частково пояснюється особливістю визначення складу доходів від оподаткування, до яких у зарубіжних країнах зараховують також внески на соціальне страхування. Можна погодитись, що ці фіскальні платежі мають певну схожість з податками. Однак цільовий характер цих платежів, які призначені для формування фінансових ресурсів для забезпечення соціальних виплат при настанні страхових випадків не дає нам підстав зараховувати їх до різновидів податків. Втім, навіть за вирахування внесків на соціальне страхування, чітко простежується тенденція до посилення значення податкових надходжень у структурі доходів бюджету із зростанням розвитку економіки та утвердженням ринкових засад її функціонування. В країнах з автократичними режимами характерною ознакою економічної системи є значний державний сектор, який генерує неподаткові надходження за рахунок вилучення частини прибутку цих підприємств або від надання платних послуг. Однак, з лібералізацією економіки та звуженням державного сектору значення цих доходів поступово знижується, тоді як роль податкових доходів зростає.

Із характеру виникнення податкових відносин відбувається визначення джерел формування податкових надходжень, якими виступають доходи, майно чи інші активи платників, операції з корисного використання певних активів чи ін. В основу розмежування податкових надходжень у бюджетному законодавстві покладений такий підхід до розмежування фіскальних платежів, як відповідно до економічного змісту об’єкта оподаткування, а також частково – за ознакою рівня публічного управління, який визначає основні елементи цих фіскальних платежів. За цими підходами, податкові надходження місцевих бюджетів на теперішній час об’єднують такі групи:

– податки на доходи, прибуток, на збільшення ринкової вартості. Ця група податкових надходжень місцевих бюджетів об’єднує сплачені суми податку на доходи фізичних осіб (надалі – ПДФО) та військового збору, а також податку на прибуток підприємств. Оскільки ПДФО є загальнодержавним податком, то орган місцевого самоврядування не мають права визначати його ставки, а до місцевих бюджетів він зараховується у певних пропорціях, визначених Бюджетним кодексом України. Зокрема, бюджети територіальних громад отримують 60% від загального обсягу сплаченого ПДФО (крім м. Києва, до бюджету якого надходить 40% сплаченого ПДФО), 15% надходить до обласних бюджетів, а решту акумулює державний бюджет. Стосовно податку на прибуток підприємств, то до місцевих бюджетів в повному обсязі надходить податок, сплачений підприємствами комунальної власності, а також 10% від податку підприємств інших форм власності – до бюджету м. Києва та обласних бюджетів;

– рентна плата, яка об’єднує кілька видів рентних платежів, зокрема за користування надрами, спеціальне використання лісових, водних та інших ресурсів. Попри податкову природу цих платежів, вони тривалий час належали до групи неподаткових надходжень бюджету, і тільки після прийняття у 2010 році Бюджетного кодексу України були переведені до складу податкових. Як і ПДФО та податок на прибуток, рентна плата є елементом системи бюджетного регулювання, оскільки її надходження розщеплюються між бюджетами різного рівня. Зокрема, бюджети територіальних громад отримують 37% рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів, 45% рентної плати за спеціальне використання води (ще 45% до обласних бюджетів), плати за користування надрами для: 25% – видобутку корисних копалин загальнодержавного значення (ще 25% до обласних бюджетів), 3% – видобування нафти, природного газу та нафто конденсату (ще 2% до обласних бюджетів), 5% – видобування корисних копалин державного значення, 30% – видобування бурштину. Ці пропорції стосуються використання ресурсів загальнодержавного значення, натомість рентні платежі за використання ресурсів та користування надрами місцевого значення надходять до місцевих бюджетів в повному обсязі;

– внутрішні податки на товари і послуги, куди зараховуються сплачені обсяги акцизного податку. Незважаючи на те, що акцизний податок у багатьох державах має статус загальнодержавного та джерела формування передусім доходів центрального бюджету, в Україні він в останнє десятиліття став важливим елементом системи бюджетного регулювання. Відповідно до чинного бюджетного законодавства, до бюджетів територіальних громад зараховують акцизний податок з реалізації суб’єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів (в повному обсязі), а також в рамках довгострокового експерименту – 13,44% від акцизного податку з виробленого та імпортованого пального (при цьому застосовується окремий механізм розподілу цих доходів між бюджетами окремих територіальних громад);

– місцеві податки та збори, до якої зараховують надходження від таких різних за економічним змістом податків, як єдиний податок, податок на майно, туристичний збір, збір за місця для паркування транспортних засобів. В основу формування цієї групи покладений не принцип економічного змісту об’єкта оподаткування, а компетенція щодо визначення елементів податку, яка закріплена за органами місцевого самоврядування. Тому до цієї групи належать податок, базою оподаткування яким є обсяг реалізації (дохід) або сам факт ведення господарської діяльності (І-ІІ група платників єдиного податку); податок, який нараховується на вартість майна (рухомого та нерухомого), що належить платникові (податок на майно), а також збори, базою оподаткування якими є вартість послуг з розміщення туристів у готелях чи площа місць для паркування транспорту. Після 2015 року ці податки та збори отримали статус місцевих та в повному обсязі надходять до відповідних місцевих бюджетів;

– інші податки та збори. До цієї групи податкових надходжень місцевих бюджетів зараховують поступлення від екологічного податку та збору за забруднення навколишнього середовища. Екологічний податок також можна розглядати як елемент податкового «союзу» між державним та місцевими бюджетами, оскільки його надходження також підлягають розщепленню: 25% надходить до бюджетів територіальних громад, 30% до обласних бюджетів (однак, 55% до бюджетів м. Києва та м. Севастополя), решту – до державного бюджету. Однак, надходження екологічного податку за викиди в атмосферне повітря двоокису вуглецю та за утворення радіоактивних відходів зараховують до державного бюджету в повному обсязі.

Таким чином, податкові надходження на теперішній час є провідною складовою доходів місцевих бюджетів, роль якої з утвердженням ринкових відносин в Україні поступово зростатиме. Надходження податкових платежів розподіляються у розрізі п’яти груп, які сформовані відповідно до економічного змісту об’єкта оподаткування. Значна частина податків, які зараховуються до місцевих бюджетів є елементами системи бюджетного регулювання, оскільки вони наповнюють бюджети відразу кількох рівнів. Такий підхід дає можливість посилити мотивацію органів влади на усіх рівнях публічного управління щодо сприяння нарощуванню бази оподаткування, а отже, збільшенню податкових надходжень відповідних бюджетів.

**1.2. Чинники формування податкових надходжень місцевих бюджетів**

Процес формування податкових надходжень місцевих бюджетів складний та відбувається під впливом комплексу різних своєю природою, масштабами та характером впливу чинників. У науковій літературі при дослідженні чинників, які впливають на об’єкт наукового інтересу, їх прийнято розділяти за різними ознаками. Стосовно податкових надходжень місцевих бюджетів у найбільш загальному вигляді вони можуть бути розмежовані на макро- (формуються на рівні держави в цілому) та мезо- (генеруються на рівні територіальної громади) чинники впливу. Додатковими критеріями розмежування чинників впливу на формування податкових надходжень є їхній поділ за джерелом погодження (внутрішні та зовнішні), характером дії (первинної та вторинної дії), ступенем об’єктивності (об’єктивні та суб’єктивні).

Характеризуючи внутрішні чинники впливу на формування податкових надходжень місцевих бюджетів, необхідно відзначити, що вони генеруються у системі органів публічного управління бюджетом (місцеві фінансові органи, а також органи державної податкової служби), а також визначаються рівнем соціально-економічного розвитку території. Відповідно до цього, внутрішні чинники доцільно розмежувати на процедурно-технічні й соціально-економічні. До першої групи чинників належить: використання інформаційних технологій при плануванні показників податкових надходжень, електронних баз даних про платників та бази оподаткування; забезпеченість органів, відповідальних за планування та мобілізацію податкових надходжень бюджетів відповідним кадровим, фінансовим, матеріально-технічним забезпеченням для ефективної діяльності; характер взаємовідносин між платниками податків та органами фіскального контролю. Ці чинники здійснюють вагомий на ефективність та повноту справляння податків та зборів до місцевих бюджетів, добровільність їхньої сплати та масштаби ухилення від оподаткування.

Наукові погляди щодо вагомого впливу суб’єктивних чинників на обсяги податкових надходжень бюджету поділяють багато інших вчених. Зокрема, на думку О. Брежнєвої-Єрмоленко [9], мінливість податкового законодавства, відсутність належного інституційного забезпечення планування надходжень, нестабільність суспільно-політичної ситуації в країні, низький рівень податкової дисципліни негативно впливають на показники податкових надходжень. Тому при управлінні процесами формування податкових надходжень вчена пропонує розмежовувати чинники на позитивної та негативної дії. Подібну позицію висловлює також Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізима й інші вчені, які зараховують до головних чинників, які впливають на податкові надходження бюджету нестабільність податкового законодавства, політичну ситуацію в країні, рівень податкової дисципліни та культури, передбачуваність поведінки платників податків, податкові можливості території та інші [34].

Соціально-економічна група чинників внутрішнього характеру об’єднує такі, що визначають потужність податкового потенціалу територіальної громади і, насамперед, базу оподаткування, що має визначальний вплив на обсяги нарахованих податкових зобов’язань. До числа цих чинників належать різні за своїм характером параметри: обсяги фінансового результату до оподаткування суб’єктів господарювання, які провадять діяльність у територіальній громаді (формують базу для обкладання податком на прибуток); сукупні обсяги доходів населення як база для оподаткування податком на доходи фізичних осіб та військовим збором); обсяги реалізації в територіальній громаді пального та інших підакцизних товарів (база оподаткування акцизним податком) та ін. Ці параметри, які характеризують рівень розвитку економіки громади, її поточний стан залежать більшою мірою від ефективності діяльності місцевих органів влади, їхніх успіхів у питаннях створення сприятливого інвестиційного клімату, стимулювання інвестицій та зайнятості.

На думку І. Горленко, Л. Тарангул, внутрішні чинники мезорівня при формуванні податкових находжень об’єднують специфічні характеристики та ресурси території: геополітичний статус території, потужність та структуру її інтегрального потенціалу розвитку; соціально-економічну ситуацію в громаді; рівень соціально-економічного розвитку, інноваційно-інвестиційної активності, масштаби зовнішньоекономічної діяльності; ступінь привабливості території для життя та господарювання; конкурентоспроможність місцевої економіки у внутрішньому та зовнішньому вимірі, тобто порівняно з іншими регіонами країни, а також з іншими державами [23].

Зовнішніми чинниками впливу на формування податкових находжень місцевих бюджетів є сукупність економічних, соціальних, екологічних та інших умов життєдіяльності населення та функціонування бізнесу, які визначаються під впливом процесів, явищ та обставин, що складаються на рівні країни в цілому. Ці чинники можуть мати об’єктивну та суб’єктивну природу. Зовнішні об’єктивні чинники макрорівня, дія яких виявляється через зміну параметрів життя населення, рівня розвитку економіки, обсягів бази оподаткування тощо, об’єднують такі, як:

– застосування виваженого державного втручання в економічні процеси, наявність стратегії забезпечення економічного зростання, відповідного її цілям нормативно-правового забезпечення;

– рівень розвитку інноваційно-інвестиційних процесів у країні, стійкість економічної і політичної ситуації, рівень інтеграції економіки країни в зовнішні ринки;

– обґрунтованість фінансово-кредитної політики, її спрямованість на підтримку розвитку вітчизняного виробництва, створення сприятливих умов для господарювання та реалізації економічної активності громадян.

Поряд зі об’єктивними чинниками макрорівня, на процеси формування податкових доходів місцевих бюджетів впливають чинники суб’єктивного характеру, с саме професіоналізм та розуміння національних інтересів з боку органів державної влади вищого рівня, адаптованість їхнього мислення до вимог глобалізації, інноваційність світогляду та рівень моральних якостей державного менеджменту. Вплив суб’єктивних чинників макрорівня виявляється не тільки у політичній та соціально-економічній ситуації в країні, але й в ступені узгодженості дій різних гілок влади, а отже, ефективності системи публічного управління, розумінні органами влади необхідності реалізації структурних та антикризових реформи, які в одночасно закладали базис для швидкого росту економіки на основі інновацій. Значення суб’єктивних чинників, на думку І. Горленко, Д. Таарангул, А. Степаненко, суттєво зростає у мовах економічної кризи, коли змінюється їхня «природа» – з чинників вторинного характеру вони трансформуються у чинники первинні, або чинники «поштовху», які активізують інноваційні процеси в економіці, сприяючи виходу її з кризового стану [24, с. 69]. Саме брак політичної злагодженості, нестабільність політичної ситуації в країні, неефективність та неузгодженість дій різних гілок влади в умовах кризи 2008-2009 рр. зумовили глибоку економічну рецесію та погіршення рівня життя населення. Падіння економічних показників супроводжувалось також кризою у фінансово-банківській системі. Внаслідок ланцюгової реакції непродуманих рішень та неадекватних заходів скоротились обсяги виробництва, вплив рівень життя населення, зросли безробіття та інфляція.

Таким чином, об’єктивні та суб’єктивні чинники макрорівня значною мірою впливають на фінансове становище та рівень податкового потенціалу регіонів, а отже на можливості мобілізації податкових надходжень до місцевих бюджетів. Від цих чинників суттєво залежить ефективність адміністрування податків та зборів, повнота їх сплати. Тому, на думку І. Горленко, Д. Тарангул, А. Степаненко, чинники макрорівня мають обов’язково враховуватись при плануванні податкових надходжень місцевих бюджетів для оптимізації обсягів податкових вилучень до бюджету, з урахуванням потреб забезпечення регіонами відтворювальних процесів [24, с. 69].

Чинники мезорівня, які генеруються на рівні регіонів, за силою впливу та іншими характеристиками значно відрізняються у регіональному зрізі, оскільки території країни відзначаються диференціацією за рівнем розвитку, структурою економіки, зайнятістю населення та іншими параметрами. До чинників мезорівня також можливо застосувати розмежування на суб’єктивні та об’єктивні. До числа перших, на наш погляд, належать такі, як: рівень професіоналізму та ініціативність органів місцевої влади; ступінь узгодженості дій, відсутність конфліктів між різними гілками влади на місцях; адаптованість суб’єктів місцевої економіки та населення до ринкових відносин.

Однак, економічна ситуація в регіоні, а отже, його податковий потенціал, формуються більшою мірою під дією об’єктивних чинників мезорівня, які характеризують економічні та соціальні параметри розвитку території: рівень економічної активності та розвитку інвестиційно-інноваційних процесів; структуру виробництва в регіоні з переважанням тих чи інших видів економічної діяльності, їхня прибутковість та конкурентоспроможність; рівень розвитку та структуру зовнішньоекономічної діяльності суб’єктів місцевої економіки; наявність внутрішньо регіональних диспропорцій в оподаткуванні; специфіку територіальних організації господарства та регіональну специфіку податкових норм; міжрегіональні показники диференціації податкового потенціалу та податкових надходжень; сформованість просторового каркасу розвитку та рівень урбанізації; рівень концентрації промисловості, розвиток інфраструктури та інші чинники.

Відчутний вплив на параметри податкового потенціалу регіону справляють такі регіональні параметри, як геополітичний статус регіону, збалансованість місцевих бюджетів; інтегральний показник розвитку регіону та масштаби його використання; ситуація у демографічній, трудоресурсній сфері, інвестиційна привабливість, якість життя населення, рівень екологічного благополуччя та ін. Серед цього переліку чинників виняткове значення має інтегральний потенціал розвитку, який впливає на усіх аспекти життєдіяльності регіону. Він об’єднує такі складові, як природні, трудові, фінансові, інформаційні ресурси, а також власне територію регіону як місце їхнього господарського використання. Від масштабів, структури та активності використання інтегрального потенціалу розвитку залежить рівень життя населення, ступінь розвитку місцевої економіки, іі конкурентоспроможність та інші параметри, які формують податковий потенціал регіону та визначають обсяги податкових надходжень до бюджету.

Геополітичне значення регіону, як інтегральний показник, який визначає вклад території у формування ВВП країни, сукупні податкові надходження, участь регіону в процесах міжнародного поділу праці та формуванні експорту країни, вплив регіону на суміжні території (в контексті тісноти виробничих, трудових, соціально-культурних зв’язків) також відіграє помітну роль як чинник формування податкових надходжень. Активний розвиток зовнішньої торгівлі, збільшення обсягів інвестицій, міжнародна кооперація та співпраця, експорт робочої сили, стимулювання спільного підприємництва та прикордонного співробітництва – це ті чинники, які активізують у регіоні розвиток галузей, орієнтованих на його інтеграцію у європейський та світовий господарський комплекс, а отже збільшують податковий потенціал формування доходів бюджетів усіх рівнів. Однак, вплив геополітичного становища регіону, а також ступінь його залучення до процесів міжнародного поділу праці доволі складно оцінити, особливо в частині таких складових інтегрального потенціалу розвитку, як комунікаційні ресурси, етнокультурний потенціал, інновації.

В рамках управління процесами формування податкових надходжень слід також враховувати демографічні процеси, і особливо, рух трудових ресурсів як потенційного носія податків, що в більшості зараховуються до місцевих бюджетів. Стимулювання зайнятості населення, стримування трудової міграції за межі регіону, підтримка підприємництва, сприяння зростанню рівня оплати праці є тими чинниками, які здатні забезпечити стабільне нарощування бази оподаткування в регіоні та забезпечити сталість податкових надходжень.

В умовах утвердження антропоцентричного підходу до публічного управління, що передбачає спрямованість системи публічного управління на забезпечення інтересів людини, у визначенні параметрів податкових доходів бюджету зростає роль такого чинника, як обсяг необхідних витрат. На роль такого чинника при прогнозуванні й плануванні податкових надходжень вказує П. Проноза [58, с. 273]. Можна погодитись з тим, що обсяг мобілізованих до бюджету податкових платежів має визначатись не тільки можливостями економіки, але й потребою у бюджетних ресурсах на реалізацію владних повноважень органів місцевої влади. Подібну думку поділяють І. Горленко, Д. Тарангул, А. Степаненко, які зазначають, що податкові надходження мають спрямовуватись не тільки на соціальні цілі, але й на реалізацію заходів, які в майбутньому можуть створити базу для нарощування податкової бази, а саме: впровадження інновацій, стимулювання ресурсо- та енергоощадних технологій, розвиток інфраструктури та ін. [24, с. 70]. Стимулююча політика, на їх думку, буде зміцнювати фінансові основи децентралізації, становленню самодостатніх територіальних громад, належному виконанню місцевим самоврядуванням його функцій.

**1.3. Розвиток нормативно-правового забезпечення формування податкових надходжень місцевих бюджетів**

В сучасних умовах податкові надходження фактично формують основу доходів місцевих бюджетів, є невід’ємною частиною бюджетних відносин. Специфіка бюджетних відносин щодо формування доходів бюджету полягає у їх імперативності, тобто обов’язковому характері, що повною мірою притаманне і відносинам щодо сплати податків та зборів. Усі фінансові операції, пов’язані зі сплатою податкових зобов’язань бюджетів усіх рівнів повинні бути врегульовані нормами законодавства. Стабільність та передбачуваність норм податкового законодавства визначають серед найважливіших чинників, які впливають на об’ємно-структурні параметри податкових надходжень. Необхідність правової регламентації процесу наповнення місцевих бюджетів пояснюється ще й тим, що сплачені податки та збори характеризують суспільні кошти, які не належать комусь конкретно, тільки усьому суспільству (громаді) загалом. Відповідно, процес формування цих коштів має здійснюватись згідно чітко визначених правил та має бути зрозумілим для кожного громадянина.

Правову базу, яка врегульовує процес формування податкових надходжень місцевих бюджетів можна розділити на кілька груп правових актів: найперше, це нормативно-правові акти загального характеру, які визначають право органів місцевого самоврядування на формування власних доходів, значну частину яких складають надходження від оподаткування; другу групу складають правові документи податкового законодавства, які визначають усі елементи податків та зборів (коло платників, базу оподаткування, ставки платежів та ін.); третю групу нормативно-правових актів складають документи бюджетного законодавства, які визначають пропорції розмежування надходжень від окремих податків та зборів у розрізі бюджетів різного рівня, а також процедурні аспекти зарахування цих надходжень до відповідних місцевих бюджетів.

Правові основи функціонування місцевих бюджетів як фінансової основи місцевого самоврядування закладає Конституція України. Відповідно до ст. 142 Основного закону, територіальні громади мають право володіти, розпоряджатись усім рухомим та нерухомим майном, природними ресурсами, доходами місцевих бюджетів та іншими коштами, які належать територіальній громаді. Таким чином, Конституція України покладає на органи місцевого самоврядування певні видаткові повноваження, а також передбачає норми щодо наявності відповідного фінансового забезпечення для їхньої реалізації. Окрему увагу слід звернути на норму Конституції України, яка визначає, що у випадку прийняття урядом рішень, що спричинили (або можуть спричинити) втрату доходів місцевих бюджетів, органи місцевого самоврядування мають право на відшкодування цих втрат у різних формах. На практиці, у випадку настання такої ситуації, коли місцеві бюджети втрачають доходи внаслідок рішень уряду, поряд з традиційним наданням бюджетних трансфертів, органи місцевого самоврядування можуть також отримувати повноваження щодо мобілізації додаткових податкових доходів.

Стаття 143 Конституції України окреслює повноваження органів місцевого самоврядування у сфері управління власними фінансовими ресурсами. Окрім норм, які передбачають право на управління комунальним майном та іншими ресурсами, видаткових повноважень, ця стаття містить положення щодо права органів місцевого самоврядування на встановлення місцевих податків і зборів, які на теперішній час формують вагому частину податкових надходжень. Втім, таке право має достатньо обмежений характер, оскільки органи місцевого самоврядування можуть визначати ставки місцевих податків в певних межах, однак практично позбавлені права визначати склад цих податків на рівні конкретної територіальної громади [39].

Право органів місцевого самоврядування на володіння й розпорядження фінансовими ресурсами закріплює також правовий документ міжнародного рівня – Європейська хартія місцевого самоврядування. Цим документом визначено також вимогу до країн-підписантів забезпечити практичну реалізацію податкової деволюції, тобто закріплення за органами місцевого самоврядування реальних повноважень щодо впливу на елементи місцевих податків та зборів (платників, базу оподаткування, ставки та пільги зі сплати), права на саме їх встановлення та інших аспектів місцевого оподаткування [29]. Окремою формою деволюції є закріплення за органами місцевого самоврядування права на отримання частини надходжень від загальнодержавних податків та зборів, що, водночас, мотивує місцеву владу дбати про розширення й нарощування бази оподаткування.

Серед правових документів першої групи визначальне місце займає Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», який визначає, що фінансова самостійність місцевого самоврядування забезпечується за рахунок надання права на отримання власних доходів та частини загальнодержавних податків та зборів, міжбюджетних трансфертів [57]. Разом з тим, норми цього Закону також визначають право уряду вилучати частину доходів місцевого бюджету у випадках, коли фінансова спроможність органу місцевого самоврядування значно вища, ніж усереднений показник по країні. Ці кошти спрямовуються на міжбюджетні трансферти у рамках фінансового вирівнювання. Визначаючи право органів місцевого самоврядування на отримання надходжень від місцевих податків та зборів, Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», тим не менше, не закріплює конкретного їх переліку, а посилається на норми Бюджетного кодексу України як головного нормативного акту бюджетного законодавства. Однак, важливою є норма щодо розмежування дохідної та видаткової частини місцевих бюджетів на загальний та спеціальний фонд. Відповідний підхід застосовується до усіх груп надходжень, в тому числі до доходів від оподаткування. До спеціального фонду зараховуються надходження від податків та зборів, які мають цільове призначення (що, до слова, суперечить самій природі податку як без цільового платежу), решту податкових поступлень надходять до загального фонду відповідного бюджету [57].

Друга група нормативно-правових актів, які регламентують відносини щодо формування податкових надходжень місцевих бюджетів представлена найперше Податковим кодексом України. До доходів місцевих бюджетів на сьогодні зараховують частину надходжень від найважливіших фіскальному значенні загальнодержавних податків, а також місцеві податки та збори, тому переважна частина положень Податкового кодексу може бути зарахована до правового забезпечення формування доходів місцевих бюджетів. Конкретно процедурних питань справляння місцевих податків та зборів до місцевих бюджетів стосуються норми підрозділу 10 «Місцеві податки та збори». У цьому визначено перелік цієї групи податків, а також закріплені повноваження органів місцевого самоврядування щодо їхнього встановлення та регулювання бази оподаткування. На теперішній час обидва місцевих податки є обов’язковими для введення на усій території України, а право місцевих органів влади на відмову від введення стосується лише окремих місцевих зборів [53]. Податковий кодекс України визначає перелік платників, базу оподаткування, правила розрахунку і сплати найважливіших загальнодержавних податків, які частково надходять до місцевих бюджетів, зокрема податку на доходи фізичних осіб – провідного на сьогодні джерела власних доходів органів місцевого самоврядування, акцизного податку, податку на прибуток підприємств, рентної плати та ін. В рамках реформ бюджетного регулювання пропорції зарахування цих фіскальних платежів можуть зазнавати змін, однак сам факт їх часткового закріплення за місцевими бюджетами залишається незмінним.

У науковому середовищі однією із негативних рис сучасного податкового законодавства визначають його нестабільний характер. Зокрема, за останні роки кількість поправок, які щорічно вносяться до Податкового документа тільки зростає: у 2016-2017 рр. – щорічно по 8 новацій, у 2018-2019 рр. – 8-9 змін, то у 2020 році – 17 випадків коригування норм цього документа, а за перше півріччя 2021 року – 7 поправок. Зважаючи на те, що основі зміни до Податкового кодексу вносять наприкінці поточного року в рамках бюджетного процесу (коли норми податкового законодавства «підганяють» під прогнозовані показники державного бюджету), то за підсумками 2021 року можна також очікувати, що загальна кількість податкових новацій перевищить десяток.

Поділяючи думку, що нестабільність податкового законодавства шкодить належному виконанню місцевих бюджетів за доходами, все ж вважаємо, що новації Податкового кодексу за останні роки здебільшого мають «косметичний» характер, не вносячи радикальних змін у правила оподаткування. На наш погляд, говорити про повну стабільність податкових норм взагалі недоречно, оскільки у цьому виявляється діяльність органів державної влади щодо проведення власної економічної та, зокрема, бюджетної політики. За останні роки ключові норми справляння головних у фіскальному відношенні податків та зборів не зазнали змін, а новації законодавства торкались врегулювання окремих аспектів їхнього розрахунку чи сплати.

Однак, час від часу в рамках проведення ґрунтовних економічних реформ податкове законодавство зазначає значних коригувань. Зокрема, системні зміни Податкового кодексу України відбулись у 2015 році, коли кількість податків в Україні була скорочена з 22 до 9, однак така консолідація мала значною мірою маніпулятивний характер, оскільки зовсім не призвела до зниження податкового навантаження за цими податками, лише полегшила їх розрахунок. Було також значно відкориговано норми застосування спрощеної системи оподаткування, а саме зменшено кількість груп платників до трьох. Значні новації стосувались найважливішого джерела власних доходів місцевих бюджетів – податку на доходи фізичних осіб, базові ставки якого були знижені до 15% та 20%, а також визначені випадки застосування ставки у подвійному розмірі. З інших змін, які торкнулись формування податкових надходжень місцевих бюджетів необхідно відзначити такі, як: встановлення мінімальних показників для застосування податку на нерухоме майно при оподаткуванні житла; підвищення ставок рентної плати; запровадження так званого податку на заможних, тобто майнового податку на транспортні засоби з великим об’ємом двигуна; введення акцизного податку на роздрібний продаж підакцизних товарів – різновиду акцизного податку, який на теперішній час в повному обсязі зараховується до місцевих бюджетів [14]. Таким чином, податкові нововведення 2015 року, які призвели до перегляду значної частини норм податкового законодавства, багато науковців характеризували як «податкову революцію».

Податкові зміни продовжились і в наступні роки, однак вони не були такими суттєвими. Зокрема, менш, ніж після року застосування, знижені ставки ПДФО були замінені на єдину базову ставку податку на рівні 18%, однак для оподаткування окремих видів доходу було впроваджено знижені та підвищені її рівні. Хоча така практика дає можливість реалізувати регуляторний потенціал податку та є звичною для зарубіжних країн, однак у вітчизняних умовах ці новації викликали критику, оскільки ще більше посилювали несправедливість оподаткування у розрізі «заможні – середній клас». Податкові новації 2020 року стали відповіддю уряду на новітні загрози фінансовій стабільності держави, а саме епідемію COVID-19. Зокрема, у березні 2020 року було запроваджено нові норми щодо справляння єдиного податку в частині перегляду лімітів обсягу реалізації для приналежності до кожної із груп платників, а також надано можливість органам місцевого самоврядування знижувати ставки цього податку на період карантинних обмежень для фінансової підтримки бізнесу. Серед інших заходів необхідно відзначити норми щодо скасування обмежень для бізнесу щодо вирахування благодійної допомоги з оподатковуваного доходу, а також надання фізичним особам права на отримання податкової знижки з ПДФО на суми, витрачені на протидію коронавірусу.

Третю групу правових документів, які регламентують формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування складають нормативні акти бюджетного законодавства, в першу чергу Бюджетний кодекс України. Прийнятий у 2001 році, а в новій редакції у 2010 році, цей документ вирішив низку важливих проблем у царині бюджетних відносин:

– закріпив принцип самостійності місцевих бюджетів, який є одним із найважливіших для забезпечення реальної відокремленості місцевих бюджетів від державного бюджету. Відповідно до цього принципу, місцеві бюджети мають власні джерела доходів, які спрямовуються на фінансування чітко визначених видаткових повноважень органів місцевого самоврядування. При цьому дефіцит коштів державного бюджету не може покриватись за рахунок вилучення коштів з місцевих бюджетів [13];

– усунув практику «ручного» управління процесом формування доходів місцевих бюджетів через щорічне затвердження нормативів відрахувань від загальнодержавних податків та зборів. Така практика суттєво ускладнювала поточне планування доходів місцевих бюджетів, практично унеможливлювала середньострокове планування на рівні територіальних громад. Фактично, спостерігалася ситуація тотальної залежності фінансового становища органів місцевого самоврядування від рішень уряду, оскільки вони були практично позбавлені можливості самостійно формувати свої доходи;

– чітко розмежував дохідні джерела між бюджетами різного рівня, закріпив стабільні нормативи зарахування загальнодержавних податків та зборів до місцевих бюджетів. В наступні роки після прийняття нової редакції Бюджетного кодексу України, його норми зазнавали неодноразових змін щодо складу та пропорцій зарахування цих податків до місцевих бюджетів. У 2015 році з прийняттям Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин» [56] правові норми стосовно розмежування податків та зборів між бюджетами різного рівня зазнали значних змін. Зокрема, поряд із впровадженням нових фіскальних платежів на користь місцевих бюджетів, бюджетна реформа передбачала зміну статусу окремих загальнодержавних податків з їх переведенням до розряду місцевих (податок на майно, єдиний податок). Це не вплинуло радикально на зміну обсягів доходів місцевих бюджетів, однак призвело до зміни співвідношення між власними та прирівняними до власних доходами місцевих бюджетів, а також створило додаткові стимули для органів місцевого самоврядування нарощувати базу оподаткування. До останніх податкових новацій, які мали вплив на формування податкових надходжень місцевих бюджетів стало закріплення за ними частини надходжень від рентних платежів за користування надрами загальнодержавного значення, що раніше поступали до державного бюджету в повному обсязі [13].

Органи місцевого самоврядування мають достатньо обмежені можливості щодо впливу на правове забезпечення формування податкових надходжень місцевих бюджетів. Їхня компетенція обмежується правом на встановлення елементів місцевих податків і зборів, яке реалізується через щорічне ухвалення відповідного рішення місцевої ради про визначення ставок місцевих податків та зборів, бази оподаткування, умов надання пільг з їхньої сплати. Додатково до цього, в рамках співпраці з державними фіскальними органами щодо забезпечення повноти справляння податків та зборів на території громади, органи місцевого самоврядування можуть формувати реєстри платників та проводити інвентаризацію бази оподаткування, що також впливає на обсяги мобілізації податкових надходжень.

Таким чином, правове забезпечення формування податкових надходжень місцевих бюджетів в Україні загалом розроблене і об’єднує три групи правових документів. Вдосконалення нормативно-правових актів, які регламентують відносини щодо наповнення місцевих бюджетів відбувається відповідно до цілей проведення економічної політики уряду та місцевих органів влади. Втім, шкідливою є практика щорічного коригування норм податкового законодавства під макроекономічні показники та параметри державного бюджету при його плануванні та затвердженні у парламенті. Такий підхід до коригування норм податкового законодавства ускладнює можливості підприємницького сектору планувати свою діяльність, є свідченням підпорядкування довгострокових цілей економічного розвитку поточним інтересам уряду.

**Висновки до розділу 1**

Реальним вираженням фінансової спроможності місцевого самоврядування є забезпеченість його фінансовими ресурсами. Ресурсний потенціал місцевого самоврядування об’єднує комунальну власність, доходи місцевих бюджетів та інші кошти, земельні ресурси, корисні копалини та грошові кошти, отримані органом місцевого самоврядування від їхнього продажу. Для його використання органи місцевого самоврядування наділені певним обсягом повноважень, в тому числі щодо у сфері оподаткування.

Фінансові ресурси місцевого самоврядування прийнято розмежовувати за низкою критеріїв, однак найбільш поширеним є їх розподіл за ознакою власності на власні та регулюючі, в також за методами формування – податкові, позикові та інші. У більшості країн з ринковою економікою основу доходів бюджетів усіх рівнів забезпечує податковий метод. Обсяги податкових надходжень місцевих бюджетів визначаються рівнем розвитку економіки країни, централізації ВВП у бюджетній системі, пропорціями розподілу цих надходжень між державним та місцевими бюджетами та іншими чинниками. В основу розподілу податкових надходжень у бюджетному законодавстві покладені підходи відповідно до економічного змісту об’єкта оподаткування, а також частково – за ознакою рівня публічного управління.

Формування податкових надходжень місцевих бюджетів відбувається під впливом комплексу різних своєю природою, масштабами та характером впливу чинників. У найбільш загальному вигляді вони можуть бути розмежовані на макро- та мезочинники впливу. Додатковими критеріями розмежування цих чинників є поділ за джерелом погодження (внутрішні й зовнішні), характером дії (первинної та вторинної дії), рівнем об’єктивності (об’єктивні та суб’єктивні). Охарактеризовано найважливіші чинники, які впливають на формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування та визначено форми їх прояву.

Бюджетні відносини щодо формування податкових надходжень місцевих бюджетів мають імперативний характер та врегульовані нормами законодавства. Правову базу формування податкових надходжень місцевих бюджетів запропоновано розділяти на кілька груп правових актів: нормативно-правові акти загального характеру, правові документи податкового законодавства; документи бюджетного законодавства. Однією із негативних рис податкового законодавства є його нестабільність, але новації Податкового кодексу за останні роки здебільшого мають «косметичний» характер, не вносячи радикальних змін у норми оподаткування. Органи місцевого самоврядування мають достатньо обмежені можливості щодо впливу на правове забезпечення формування податкових надходжень місцевих бюджетів. Їхня компетенція обмежується правом на встановлення елементів місцевих податків і зборів. Вони також можуть формувати реєстри платників та проводити інвентаризацію бази оподаткування, що також впливає на обсяги мобілізації податкових надходжень.

**Розділ 2**

**ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ**

**(НА ПРИКЛАДІ Львівської територіальної громади)**

**2.1. Формування податкових надходжень місцевого бюджету від оподаткування особистих та корпоративних доходів**

Завершення реформи децентралізації поставило перед органами місцевого самоврядування складне завдання формування такого обсягу доходів місцевих бюджетів, який є достатнім для належного виконання закріплених за ними повноважень. Реформа місцевого самоврядування супроводжувалась розширенням функцій територіальних громад стосовно фінансування низки важливих для суспільства благ, а також закріпленням на місцевими бюджетами додаткових дохідних джерел.

Якщо звернути увагу на склад доходів місцевих бюджетів, то провідну роль у ньому відіграють надходження від застосування податкового методу. На відміну від державного бюджету, за змістом та походженням доходи місцевих бюджетів від податків та зборів можливо розмежувати на дві групи, а саме надходження від загальнодержавних фіскальних платежів, а також від місцевих податків та зборів. Принципова різниця між цими дохідними джерелами полягає у тому, який вплив органи місцевого самоврядування мають на визначення параметрів їхнього встановлення та сплати. Загальнодержавні податки та збори лише наповнюють місцеві бюджети в рамках системи бюджетного федералізму, а органи місцевого самоврядування в Україні не мають повноважень визначати ні їхній склад, ні елементи окремих платежів. Натомість, місцеві податки та збори, хоча й обов’язкові для введення на усій території України (тобто присутнє обмеження права щодо введення цих фіскальних платежів), є об’єктом компетенції місцевого самоврядування щодо встановлення їхніх параметрів (бази оподаткування, ставок, пільг та ін.).

У складі загальнодержавних податків та зборів, які надходять до місцевих бюджетів, впродовж останніх десятиліть провідну роль відіграють податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості, представлені податком на доходи фізичних осіб та податком на прибуток. Більш того, перший із цих фіскальних платежів продовжує залишатись найважливішим у фіскальному значенні джерелом закріплених доходів місцевих бюджетів України.

З метою аналізу тенденцій наповнення доходів місцевих бюджетів від оподаткування особистих та корпоративних доходів застосуємо дані в цілому по Україні та по Львівській територіальній громаді. Якщо звернути увагу на динаміку податкових надходжень місцевих бюджетів України загалом, то вона впродовж останніх років мала висхідний характер, навіть у 2020 році, який був позначений новітніми викликами глобального масштабу, обумовленими епідемією коронавірусу. У 2020 році вперше за останні роки не відбулось перевищення фактичних обсягів податкових надходжень над розрахунковими. Разом з тим, за підсумками року до місцевих бюджетів надійшло 285,57 млрд грн податкових надходжень, що на 15,0 млрд грн більше, ніж у 2019 році. Всього за останнє чотириріччя доходи місцевих бюджетів від оподаткування зросли майже вдвічі – з 191,9 до 285,6 млрд грн, а на 2021 рік визначені на рівні 303,4 млрд грн. Якщо вернути увагу безпосередньо на групу надходжень від оподаткування особистих і корпоративних доходів, то вона в цілому повторює траєкторію зміни податкових надходжень загалом. У 2020 році за цією групою було мобілізовано 187,6 млрд грн доходів місцевих бюджетів, що в 1,7 рази більше показників 2017 року. На 2021 рік у зв’язку із поліпшенням ситуації в економіці країни через вжиті заходи з подолання епідемії коронавірусу і програми економічного стимулювання, заплановане подальше зростання цих надходжень до 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 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 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 |

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

Понад 9/10 усього обсягу податкових надходжень місцевих бюджетів за групою надходжень від оподаткування особистих і корпоративних доходів відіграють поступлення податку та збору на доходи фізичних осіб. Цей податок впродовж усієї «бюджетної» історії України відігравав роль найважливішого фіскального інструменту серед усіх джерел власних доходів місцевих бюджетів, така роль податку збереглася й дотепер. Впродовж останніх років цей податок формує понад половину власних доходів місцевих бюджетів країни, а якщо урахувати надходження від міжбюджетних трансфертів, то кожна четверта гривня у місцевих бюджетах забезпечена за рахунок сплати податку та збору на доходи фізичних осіб.

Зважаючи на характер зайнятості в Україні, де розвиток підприємництва поки не досяг значних масштабів, а доходи від фінансового інвестування у більшості громадян незначні, найважливішу роль у формуванні надходжень від податку на доходи фізичних осіб відіграє оподаткування заробітної плати. За цим підрозділом надходжень від податку на доходи фізичних осіб щорічно до місцевих бюджетів поступає від 80 до 85% сукупного обсягу, решту суми складають надходження від оподаткування грошового забезпечення військових, сплаченого податку з доходів від підприємницької діяльності, самозайнятих (осіб, які надають платні послуги без використання найманої праці) (рис. 2.1).

**Рис. 2.1. Структура надходжень ПДФО**

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

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

Однак, таку структуру надходжень від ПДФО не можна вважати такою, що відображає об’єктивні реалії розвитку економіки. В Україні спостерігається високий рівень тінізації економіки, особливо значними масштаби приховування господарських операцій є в сфері відносин оренди житлової нерухомості та малого бізнесу. На малих підприємствах та в фізичних осіб-підприємців значна частина зайнятих працюють без оформлення трудових відносин або на умовах виплати частини заробітної плати у «конвертах». Не врегульованими на теперішній час є питання оподаткування доходів населення від криптовалют та фінансових спекуляцій. Відповідно, структура надходжень місцевих бюджетів від ПДФО відображає ефективність функціонування системи фіскального адміністрування, а не об’єктивні процеси формування доходів населення та їх оподаткування.

Серед усіх статей надходжень від податку на доходи фізичних осіб доцільно відзначити швидше збільшення обсягів від оподаткування грошового забезпечення військових. За останні чотири роки ці надходження зросли вдвічі – з 6,5 до 12,5 млрд грн, а на 2021 рік визначені на рівні 13,2 млрд грн. Така динаміка пояснюється прискореним зростанням розмірів заробітних плат та грошового забезпечення військовим в перші роки після початку іноземної агресії проти України. Зокрема, у 2016 році заробітна плата військових в Україні становила 160% від середньомісячної заробітної плати в економіці. Натомість, в останні роки швидке зростання рівня оплати праці в Збройних силах України припинилось (заробітна плата військових на середину 2021 року була на 27% нижчою за середню в економіці) [33], що не тільки негативно позначається на моральному становищі військових, але й спричиняє зниження ролі оподаткування відповідного виду особистих доходів населення у складі доходів місцевих бюджетів.

Іншою складовою підгрупи податкових надходжень місцевих бюджетів від оподаткування доходів, прибутку та збільшення ринкової вартості є доходи від податку на прибуток. Однак, порівняно з ПДФО, значення цього податку як джерела наповнення місцевих бюджетів непомірно нижче, що пояснюється як особливостями його справляння, так і визначеним законодавством порядком розщеплення цих надходжень між бюджетами різного рівня. З одного боку, в Україні звичною є практика використання суб’єктами господарювання різних легальних та нелегальних схем ухилення від оподаткування прибутку (в тому числі реєстрація компанії у низько податкових юрисдикціях з метою сплати податку за мінімальними ставками), що «розмиває» базу оподаткування податком на прибуток та негативно впливає на обсяги його надходження до бюджетів різного рівня. З іншого боку, бюджетним законодавством визначено, що до місцевих бюджетів України в повному обсязі надходить тільки податок на прибуток комунальних підприємств, але тільки 10% від сукупних обсягів сплаченого податку на прибуток від підприємств інших форм власності. Зазвичай, комунальні підприємства належать до числа збиткових або таких, що працюють на умовах самоокупності чи з мінімальним рівнем рентабельності. Зважаючи на це, очкувати від них вагомих надходжень податку на прибуток марно. Більш того, у малих територіальних громадах такі підприємства відсутні взагалі, оскільки їхнє створення недоцільне з економічного погляду.

Враховуючи ці обставини, надходження місцевих бюджетів України від податку на прибуток підприємств на порядок нижчі, ніж від оподаткування особистих доходів населення. У 2020 році від цього податку до місцевих бюджетів надійшло всього 9,8 млрд грн, що менше від запланованого і на 0,45 млрд грн менше показника попереднього року. Згідно затверджених показників, у 2021 році очікують продовження негативної тенденції до зменшення обсягу надходжень податку на прибуток – до 9,3 млрд грн, що майже на 0,5 млрд грн менше показників 2020 року. Із загального обсягу надходжень податку на прибуток понад половину складають платежі приватних підприємств – від оподаткування їхнього прибутку у 2020 році надійшло 5,8 млрд грн, що на 1,1 млрд грн менше рівня 2019 року та менше від запланованого на відповідний рік. Незважаючи на відновлення позитивної динаміки розвитку економіки у 2021 році, очікувані надходження від оподаткування прибутку приватних підприємств визначені всього на 0,1 млрд грн вище, ніж у «кризовому» 2020 році (табл. 2.3).

Однак, якщо звернути увагу на структуру надходжень від податку на прибуток у розрізі статей, можна помітити зростання фіскального внеску від підприємств комунальної власності та фінансових установ (банків). Зокрема, обсяги сплаченого комунальними підприємствами податку на прибуток до місцевих бюджетів у 2020 році зросли в 1,5 рази до 0,6 млрд грн, хоча в абсолютних обсягах залишались незначними. Помітне зростання (в 1,3 рази) платежів з прибутку до місцевих бюджетів забезпечили також банківські установи. Причини такої динаміки ми схильні пов’язувати з підвищенням тарифів на послуги комунальних підприємств (що дало позитивний ефект для рівня рентабельності підприємств комунального сектору), а також активізацією кредитування фізичних осіб та подоланням наслідків кризи банківської системи (зменшення частки непрацюючих кредитів, виведенням з ринку проблемних банків, фінансовою допомогою банківській системі з боку Національного банку України). Однак, через високі ризики не прогнозованої зміни економічної ситуації в країні у зв’язку із продовженням епідемії коронавірусу на 2021 рік передбачене зменшення обсягів сплаченого до місцевих бюджетів податку на прибуток банків та комунальних підприємств. Падіння показників заплановане і щодо надходжень від оподаткування прибутку інших платників (підприємств, створених іноземними громадянами, приватних підприємств).

*Таблиця 2.3*

**Надходження податку на прибуток 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 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* |

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

Поряд із оцінюванням тенденцій наповнення місцевих бюджетів в цілому, звернемо увагу на динаміку надходжень від оподаткування доходів та прибутку на рівні конкретної територіальної громади, а саме Львівської МТГ, яка об’єднує міста Львів, Винники, Дубляни та ряд прилеглих населених пунктів. Якщо звернути увагу на показники формування власних фінансових ресурсів громади, то можемо констатувати, що останні роки позначені поступальним нарощуванням як податкових надходжень міського бюджету, так і надходжень від оподаткування особистих і корпоративних доходів. У 2020 році податкові надходження Львівського міського бюджету склали майже 6,8 млрд грн, що на 0,4 млрд грн більше показника попереднього року і на 1,5 млрд грн більше рівня 2018 року. На 2021 рік передбачене подальше нарощування обсягів податкових надходжень міського бюджету до 8,6 млрд грн. Примітно, що нарощування власних доходів міського бюджету спостерігалось на фоні певного зменшення загального обсягу бюджетних ресурсів, які надійшли у розпорядження міської влади, в першу чергу, за рахунок зменшення обсягів міжбюджетних трансфертів. У 2020 році загальний обсяг доходів міського бюджету з урахуванням міжбюджетних трансфертів зменшився на 1,2 млрд грн, тоді як власні доходи збільшились майже на 0,2 млрд грн (табл. 2.4).

*Таблиця 2.4*

**Податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості в складі доходів Львівського міського бюджету в 2018-2021 рр., млн грн**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2018** | **2019** | **2020** | **2021 (план)** |
|
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | **5349,22** | **6401,37** | **6790,38** | **8618,55** |
| Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, в т.ч.: | 3356,59 | 4093,87 | 4364,27 | 5418,55 |
| *Податок та збір на доходи фізичних осіб* | 3355,52 | 4091,98 | 4361,25 | 5414,74 |
| *Податок на прибуток підприємств* | 1,06 | 1,90 | 3,02 | 3,55 |
| **Разом доходів** | **5651,96** | **6733,38** | **6965,78** | **8851,00** |
| **Всього доходів, з урахуванням міжбюджетних трансфертів** | **9130,04** | **10279,61** | **9070,43** | **11404,23** |

*Джерело:* побудовано за даними звітності Львівської міської ради

Показники Львівського міського бюджету переконливо свідчать про винятково високу роль ПДФО у формуванні власних бюджетних ресурсів органів місцевого самоврядування в Україні. У 2020 році понад 2/3 усього обсягу власних доходів міського бюджету було забезпечено за рахунок податку на доходи фізичних осіб, а в структурі загальних доходів бюджету питома вага цього податку становила майже 50%. У 2021 році заплановане подальше нарощування надходжень від оподаткування доходів фізичних осіб, з цього джерела заплановано отримати до міського бюджету 5,4 млрд грн, що майже на 1,0 млрд грн більше показників 2020 року. Таким чином, за період 2018-2021 рр. зростання поступлень від ПДФО орієнтовно складе більше 1,6 рази.

Натомість, податок на прибуток підприємств практично непомітний у структурі доходів міського бюджету. Незважаючи на високі темпи нарощування його надходжень (в 1,9 рази у 2019 році, в 1,5 рази у 2020 році), з цього джерела у 2020 році надійшло всього 3,0 млн грн. На 2021 рік заплановано отримати до міського бюджету майже 3,6 млн грн податку на прибуток. Це становитиме всього 0,04% від обсягу податкових надходжень, а в структурі загальних доходів міського бюджету значення цього податку ще менше.

Підсумовуючи наведені результати, можемо констатувати, що в сучасних умовах податки на особисті доходи продовжують відігравати провідну роль у формуванні власних бюджетних ресурсів органів місцевого самоврядування. Натомість, вузькість податкової бази та незначні пропорції зарахування до місцевих бюджетів надходжень від оподаткування корпоративних прибутків зумовлюють їх незначне фіскальне значення як джерел фінансових ресурсів місцевого самоврядування.

**2.2. Тенденції формування надходжень місцевих бюджетів від податків на споживання та рентних платежів**

Податки на споживання у більшості країн з ринковою економікою відіграють важливу роль як джерело формування доходів бюджетів різного рівня. В Україні надходження від оподаткування процесів споживання більшою мірою зараховують до державного бюджету, натомість у складі місцевих бюджетів вони з’явились відносно недавно в рамках бюджетної реформи. У 2015 році було впроваджено податок з реалізації підакцизних товарів у роздрібній мережі, надходження від сплати якого в повному обсязі зараховують до місцевих бюджетів, а з 2017 року в рамках експерименту, який триває до теперішнього часу, частину надходжень від акцизного податку з пального (як вітчизняного, так і ввезеного з-за кордону) також передають до доходів місцевих бюджетів для зміцнення фінансових можливостей органів місцевого самоврядування і створення стимулів для детінізації ринку пального.

Частка надходжень акцизного податку, яка перераховується до місцевих бюджетів складає 13,44% від сукупних обсягів. При цьому законодавство визначає порядок розщеплення цих надходжень у розрізі територіальних громад відповідно до питомої ваги відповідного місцевого ринку пального (тобто обсягу реалізованого пального в конкретній громаді) до загальних обсягів вітчизняного ринку пального. Таким чином, територіальні громади, у яких реалізація пального зростає прискореними темпами, мають більшу фінансову віддачу від такого розщеплення надходжень акцизного податку, ніж інші. Водночас, громади отримують стимул щодо розміщення на своїй території об’єктів реалізації пального (автозаправних комплексів), а також реалізації заходів стосовно легалізації відповідного ринку. Подібну дію, крім наповнення місцевого бюджету додатковими коштами, має також акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів – формуючи доходи органів місцевого самоврядування, він одночасно мотивує місцеву владу вживати заходів для легалізації ринку алкогольних напоїв та тютюнових виробів, зменшення масштабів «кустарного» виробництва. Опосередковано такі заходи сприяють зниженню обсягів споживання шкідливих для здоров’я людини товарів, що має позитивний вплив на суспільне здоров’я загалом та працездатність населення, зменшує масштаби таких явищ, як алкоголізм, домашнє насильство, соціальне сирітство та ін.

На відміну від державного бюджету, податки на споживання у складі місцевих бюджетів мають доповнююче значення, оскільки обсяги надходжень від їхньої сплати достатньо не великі. Зокрема, у 2020 році від сплати податків на споживання до місцевих бюджетів України надійшло всього близько 15,6 млрд грн доходів, що на 1,8 млрд грн більше рівня 2019 року та на 1,1 млрд грн перевищує планові показники. У 2021 році, згідно затверджених місцевими радами рішень про відповідні місцеві бюджети, надходження від податків на споживання у частині, яка зараховується до місцевих бюджетів заплановані на рівні 14,8 млрд грн, що перевищує планові показники 2020 року, однак менше від фактичних обсягів надходжень. Отже, можемо констатувати застосування «консервативного» сценарію планування податкових надходжень, навіть попри тенденцію до підвищення вартості пального через загальне зростання цін на нафтопродукти. Якщо оцінити тенденцію формування надходжень місцевих бюджетів від акцизного податку, то можна помітити, що вона не має значної прогресії – у 2017-2019 рр. спостерігалась фактично стагнація обсягу цих платежів, а в 2020 році зростання не було надто відчутним (табл. 2.5). Причини такої ситуації, на думку фахівців з публічних фінансів, полягають в адаптації ринку до новацій податкового законодавства, що призвело до становлення нових схем ухилення від його сплати. Незначний обсяг надходжень акцизного податку також не є дієвим стимулом для органів місцевої влади вживати активних заходів для протидії нелегальному ринку підакцизних товарів.

*Таблиця 2.5*

**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 |

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

Іншим чинником, який впливає на обсяги надходжень від акцизного податку є періодичний перегляд його ставок відповідно до взятих на себе Україною зобов’язань щодо приведення рівня оподаткування алкоголю і тютюнових виробів до європейської практики. Необхідно зауважити, що органи місцевого самоврядування позбавлені повноважень щодо визначення елементів акцизного податку, це прерогатива центральних органів влади. Разом з тим, впливаючи на ємність ринку через збільшення кількості торгівельних точок з продажу підакцизних товарів, зростання обсягу їх легального продажу органи місцевого самоврядування можуть впливати на динаміку наповнення місцевого бюджету від оподаткування процесів споживання. Підвищення ставок податку на алкогольні напої та тютюнові вироби також мало б збільшити базу для оподаткування за рахунок зростання вартості цих товарів. Однак, як свідчить практика, ігнорування реалій вітчизняної економіки при плануванні заходів щодо коригування елементів фіскальних платежів спричиняє значні відхилення між фактичними результатами новацій та очікуваними. Зокрема, підвищуючи ставки акцизного податку на алкогольні напої та тютюнові вироби, можна було б очікувати помітного нарощування доходів бюджету від їхньої сплати. Однак, в умовах високого рівня корупції у системі фіскальних та митних органів, фактичної відсутності дієвої системи правосуддя, «прозорості» кордонів для контрабанди обсяги нелегального ввезення підакцизних товарів та їхнього підпільного виробництва в Україні швидко зростають. Натомість, обсяги легального виробництва алкоголю і тютюнових виробів в Україні з року в рік зменшуються. Більш того, значна частина нелегального продукування цих підакцизних товарів припадає на легальних виробників, які використовують різноманітні схеми ухилення від оподаткування. Відсутність дієвої системи відповідальності за економічні злочини, неефективність правоохоронної та судової систем стають додатковими чинниками для швидкої тінізації ринку підакцизних товарів.

Внаслідок відставання темпів зміни надходжень від акцизного податку порівняно з іншими дохідними джерелами наповнення місцевих бюджетів, фіскальне значення податків на споживання у структурі доходів бюджетів значно знизилось. Впродовж останніх років спостерігається практично стійка тенденція до падіння питомої ваги внутрішніх податків на товари і послуги у структурі податкових надходжень місцевих бюджетів – з 6,55% у 2017 році до 4,87% у 2021 році (згідно плану). При цьому можна помітити, що питома вага надходжень від акцизного податку з роздрібного продажу підакцизних товарів в останні три роки стабілізувалась на рівні 2,3-2,5%, натомість частка акцизу з пального продовжувала знижуватись. Всього за п’ятиріччя частка цього виду акцизного податку в структурі податкових надходжень місцевих бюджетів знизилась на третину. В умовах підвищення вартості пального та зростання його ринку, зменшення фіскальної віддачі від акцизного податку з пального дає підстави стверджувати про достатньо неуспішну політику адміністрування цих платежів на загальнодержавному рівні, а також про відсутність ефективних заходів з боку органів місцевого самоврядування щодо протидії нелегальному ринку (рис. 2.2).

**Рис. 2.2. Питома вага акцизного податку в структурі податкових надходжень місцевих бюджетів України у 2017-2021 рр., %**

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

Для екстраполяції отриманих висновків щодо тенденцій формування податкових надходжень від акцизного податку на рівні держави в цілому, оцінимо динаміку відповідних надходжень на рівні Львівської територіальної громади. За даними табл. 2.6 можемо помітити, що внутрішні податки на товари та послуги та їх основна складова – акцизний податок – відіграють другорядну роль як дохідні джерела місцевих бюджетів. У 2020 році від їхньої сплати міський бюджет Львова отримав 349,5 млн грн, що на 11,0 млн грн менше рівня 2019 року та на 20,2 млн грн менше показника 20189 року. Таким чином, від сплати акцизного податку щорічно формується близько 5% усього обсягу податкових надходжень міського бюджету. На 2021 рік заплановано отримати до місцевого бюджету 548,8 млн грн акцизного податку, що в 1,6 рази більше показників 2020 року, в абсолютному вимірі очікуваний приріст складає майже 200,0 млн грн. Основного приросту заплановано досягти від акцизного податку з роздрібної торгівлі підакцизними товарами – 1,9 рази, або з 215,5 до 388,8 млн грн; за іншими статтями сплати акцизного податку приріст очкують на значно нижчому рівні. Примітно, що такого зростання надходжень очікують вперше за останні роки, у 2018-2020 рр. вони планомірно зменшувались. За даними міської ради, такий «оптимістичний» план надходжень пов'язаний із відновленням туризму, активізацією внутрішнього ринку з пожвавленням в економіці, а також із реалізацією заходів спільно з органами фіскального контролю щодо протидії нелегальному обігу підакцизних товарів.

*Таблиця 2.6*

**Надходження акцизного податку до**

**Львівського міського бюджету у 2018-2021 рр., млн грн**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2018** | **2019** | **2020** | **2021 (план)** |
|
| **Податкові надходження всього, в т.ч.:** | **5349,22** | **6401,37** | **6790,38** | **8618,55** |
| Внутрішні податки на товари і послуги, в т.ч.: | 370,11 | 360,50 | 349,46 | 548,80 |
| *Акцизний податок з вироблених в Україні товарів* | 26,32 | 26,01 | 29,81 | 35,40 |
| *Акцизний податок з ввезених в Україну товарів* | 107,53 | 107,12 | 104,13 | 124,60 |
| *Акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів* | 236,26 | 227,37 | 215,52 | 388,80 |

*Джерело:* побудовано за даними звітності Львівської міської ради

Окремим різновидом податкових надходжень, які наповнюють місцеві бюджети в Україні є рентні платежі. Якщо звернути увагу на показники мобілізації рентної плати до місцевих бюджетів України за останні роки, можемо помітити, що після стрімкого зростання надходжень у 2018 році (зумовленого закріпленням за місцевими бюджетами додаткових доходів від сплати ренти за користування надрами загальнодержавного значення), у наступні роки динаміка зміни цих доходів була більш помірною. Зокрема, у якщо у 2018 році зростання надходжень рентної плати склало майже 2,0 рази, то у наступному році – менше 10%.

У 2020 році вперше за останні роки спостерігалось не тільки зменшення обсягу надходжень рентної плати порівняно із запланованими річними показниками, але й падіння порівняно із попереднім роком. Всього за 2020 рік місцеві бюджети України отримали 4,6 млрд грн рентних платежів, або на 0,6 млрд грн менше показника 2019 року. Причини такого падіння, на наш погляд, пов’язані з об’єктивними чинниками: по-перше, погіршення кон’юнктури на товарних сировинних ринках у зв’язку із зниженням економічної активності через епідемію коронавірусу; по-друге, із зменшенням обсягів видобутку сировини та відкладенням виробничих програм розвитку на більш тривалий період через не прогнозованість розвитку ситуації з епідемією. Внаслідок дії цих чинників відбулось зниження податкової бази обкладання рентними платежами, що зумовило падіння відповідних бюджетних доходів. Однак, у 2021 році від рентної плати заплановано отримати до місцевих бюджетів близько 4,6 млрд грн доходів, що відповідає рівню попереднього року.

На наш погляд, «консервативний» підхід до планування надходжень від сплати рентної плати був виправданим в рамках складання бюджету наприкінці 2020 року (коли розвиток ситуації з глобальною епідемією був складно прогнозованим), однак на теперішній час, коли спостерігається відновлення економічної активності у більшості країн світу, а також ціновий «бум» на сировинних ринках, прогноз надходжень рентних платежів має бути переглянутий у бік збільшення. Такий перегляд доцільний за усіма видами рентної плати, особливо за находженнями рентної плати за користування надрами, які на 2021 рік визначені на рівні попереднього року (табл. 2.7).

*Таблиця 2.7*

**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 |

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

Структура надходжень рентної плати в першу чергу залежить від рішень, які приймаються у цій сфері на рівні вищих органів законодавчої та виконавчої влади. Зокрема, різке підвищення питомої ваги рентних платежів за спеціальне користування надрами у складі «рентних» доходів місцевих бюджетів у 2018 році пояснюється перерозподілом сукупних надходжень за цим фіскальним платежем на користь органів місцевого самоврядування. Водночас, це призвело до зниження фіскального значення рентної плати за спеціальне використання води, лісових ресурсів. На теперішній час із загального обсягу рентних доходів місцевих бюджетів близько 2/3 формують надходження від рентної плати за користування надрами, менше 1/5 – рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів, ренту коштів надходить від ренти за використання водних ресурсів (рис. 2.3).

Незважаючи на те, що найбільше фіскальне значення серед усіх видів рентної плати має рента за спеціальне використання надр, така структура надходжень не має загального характеру для усіх територіальних громад. Найбільшу роль цей різновид рентної плати відіграє у територіальних громадах, де функціонують підприємства з видобування корисних копалин. Натомість, у значної кількості територіальних громад у лісо покритих регіонах країни більш вагоме значення має рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів.

**Рис. 2.3. Структура надходжень рентної плати**

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

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

Якщо звернути увагу на досвід Львівської територіальної громади, то практично увесь обсяг надходжень рентної плати до міського бюджету забезпечує рента за користування лісами. Зокрема, у 2020 році із загального обсягу надходжень ренти до міського бюджету на рівні 524,9 тис грн від сплати рентних платежів за користування лісовими ресурсами надійшло 508,7 тис грн, або майже 97%. Подібна ситуація спостерігалась і в попередні роки, а на 2021 рік, згідно рішення про затвердження міського бюджету, територіальна громада має отримати до міського бюджету 800,4 тис грн рентної плати, з яких 777,2 тис грн складуть надходження ренти за спеціальне користування лісовими ресурсами. Інші види ренти практично непомітні за своїми надходженнями (табл. 2.8).

Операції з використання лісових ресурсів для оподаткування розділяють на два типи: використання шляхом лісозаготівлі (вирубування); використання шляхом заготівлі другорядних лісових матеріалів (живиці, соку та ін.) та експлуатації корисних властивостей лісів (рекреація та ін.). Ставки рентної плати за використання лісових ресурсів шляхом вирубування диференційовані залежно від породи дерева, якості та характеру використання. Вони визначені податковим законодавством. Натомість до компетенції органу місцевого самоврядування належить встановлення ставок рентної плати за заготівлю другорядних лісоматеріалів та експлуатацію корисних властивостей лісу.

*Таблиця 2.8*

**Надходження рентної плати до доходів**

**Львівського міського бюджету в 2018-2021 рр., тис грн**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2018** | **2019** | **2020** | **2021 (план)** |
|
| **Рентна плата, в т.ч.:** | 75,4 | 145,2 | 524,9 | 800,4 |
| Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів | 71,0 | 127,2 | 508,7 | 777,2 |
| Рентна плата за спеціальне використання води водних об’єктів місцевого значення | 4,4 | 2,1 | 0,8 | 1,5 |
| Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення | – | 15,9 | 15,4 | 21,7 |

*Джерело:* побудовано за даними Львівської міської ради

Зважаючи на вагоме суспільне та економічне значення лісових ресурсів, а також значні масштаби тінізації цієї галузі господарювання, впродовж останніх років було вжито ряд заходів для зменшення обсягів правопорушень у цій сфері та для підвищення фіскальної віддачі від лісокористування. Зокрема, у 2019 році було значно підвищено ставки рентної плати за користування лісовими ресурсами, що призвело до 1,8-разового зростання надходжень цього виду ренти до міського бюджету. Посилення відповідальності за незаконні операції з лісовими ресурсами, інвентаризація лісових масивів на території Львівської міської територіальної громади дали змогу наростити надходження від рентної плати у 2020-2021 рр. Всього за 2018-2021 рр. надходження від ренти за спеціальне використання лісових ресурсів збільшились в 11 разів.

Узагальнюючи оцінку тенденцій формування доходів місцевих бюджетів від податків на споживання та рентної плати, можемо констатувати, що вони мають здебільшого регулюючий, доповнюючий характер та стійку тенденцію до зниження свого фіскального значення. Стосовно акцизного податку, то незначні обсяги надходжень до місцевого бюджету пояснюються, на наш погляд, недостатньо ефективною протидією нелегальному обігу підакцизних товарів, а також падінням обсягів виробництва підакцизних товарів через політику форсованого підвищення податкового навантаження без урахування міждержавної податкової конкуренції. Непродуманим є також позбавлення органів місцевого самоврядування будь-яких повноважень щодо визначення елементів акцизного податку на роздрібний продаж підакцизних товарів. На відміну від інших видів акцизного податку, які розщеплюються між бюджетами різного рівня, цей різновид акцизного податку повністю надходить до місцевих бюджетів, а тому закріплення за місцевим самоврядуванням повноважень щодо визначення його ставок, коригування бази оподаткування було б цілком обґрунтованим. Щодо рентних платежів, то їх фіскальне значення у розрізі територіальних громад може суттєво різнитися. Динаміка цих надходжень також значною мірою визначається результатами дискреційної фіскальної політики на рівні уряду (користування елементів рентної плати, надання чи скасування пільг та ін.), повноваження органів місцевого самоврядування у цій сфері незначні.

**2.3. Практика мобілізації до місцевого бюджету місцевих податків та зборів**

Важливою ознакою фінансової самостійності місцевого самоврядування є формування значного обсягу надходжень місцевого бюджету з власних джерел, тобто таких, компетенція щодо запровадження та визначення параметрів яких повністю належать до повноважень органу місцевого самоврядування. Власні доходи місцевих бюджетів в Україні представлені місцевими податками та зборами, роль яких після проведення бюджетної реформи суттєво зросла. Впродовж усієї бюджетної історії України система місцевих податків та зборів не відповідала критеріям самодостатності та економічної доцільності, вона об’єднувала значну кількість «слабких» за своїм фіскальним потенціалом платежів, які апріорі були неспроможні забезпечити значних надходжень до місцевого бюджету. Відтак питома вага цієї групи податкових надходжень не перевищувала 4-6% від загального обсягу доходів місцевих бюджетів. Однак, із введенням положень бюджетної реформи значення місцевих податків та зборів непомірно зросло, на теперішній час вони формують близько 1/3 сукупних обсягів податкових надходжень місцевих бюджетів.

Найважливішим у фіскальному значенні фіскальним інструментом серед місцевих податків та зборів на теперішній час залишається єдиний податок, від сплати якого у 2020 році до місцевих бюджетів України надійшло 38,0 млрд грн, що на 2,7 млрд грн більше показників попереднього року. Планом на 2021 рік передбачено отримати до місцевих бюджетів 39,9 млрд грн, таким чином приріст надходжень порівняно з фактичним значенням 2020 року визначений в обсязі 1,9 млрд грн. Загалом за аналізований період можна простежити стійку тенденцію до щорічного зростання надходжень від єдиного податку, однак в останні два роки вона має достатньо слабких характер, що пояснюється «гальмуванням» економічної активності в Україні в умовах новітніх викликів суспільному розвитку. Нарощування надходжень від єдиного податку за окреслений період пов’язане із деяким збільшенням кількості платників, але головним чином – із підвищенням рівня мінімального стандарту оплати праці, який впливає на розміри єдиного податку. Це підтверджує прискорене зростання надходжень єдиного податку від фізичних осіб – за період 2017-2020 рр. вони зросли в 1,8 рази, тоді як платежі від сільськогосподарських виробників – всього в 1,2 рази. В абсолютному вимірі фізичні особи збільшили сплату єдиного податку на 12,2 млрд грн, приріст платежів від аграрних виробників – всього 1,1 млрд грн (табл. 2.9).

Іншим видом місцевих податків та зборів, який забезпечує формування майже половини сукупного обсягу власних доходів місцевих бюджетів є податок на майно. Від його сплати у 2020 році було мобілізовано до місцевих бюджетів 37,4 млрд грн, що на 8,4 млрд грн більше рівня 2017 року. На 2021 рік приріст надходжень визначений в обсязі 2,1 млрд грн. Однак, на відміну від єдиного податку, для податку на майно не характерна тенденція до стійкого нарощування обсягів його сплати, оскільки спостерігаються значні відмінності у щорічних приростах надходжень, а в 2020 році вони навіть зменшились в порівнянні з попереднім роком.

*Таблиця 2.9*

**Показники надходження місцевих податків і зборів**

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

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2017** | **2018** | **2019** | **2020** | **2021 (план)** |
| **Місцеві податки, в т.ч.:** | **52,59** | **61,03** | **73,58** | **75,69** | **79,64** |
| Податок на майно, в т.ч.: | 29,06 | 31,27 | 37,99 | 37,43 | 39,51 |
| На нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки | 2,43 | 3,64 | 4,88 | 5,76 | 6,37 |
| Земельний податок | 9,65 | 9,87 | 13,35 | 12,81 | 13,45 |
| Орендна плата за землю | 16,73 | 17,45 | 19,49 | 18,66 | 19,52 |
| Транспортний податок | 0,24 | 0,31 | 0,28 | 0,20 | 0,19 |
| Збір за місця для паркування транспортних засобів | 0,08 | 0,10 | 0,11 | 0,09 | 0,11 |
| Туристичний збір | 0,07 | 0,09 | 0,20 | 0,13 | 0,15 |
| Єдиний податок, в т.ч.: | 23,39 | 29,56 | 35,27 | 38,03 | 39,90 |
| Єдиний податок з фізичних осіб | 15,45 | 19,88 | 24,95 | 27,63 | 29,39 |
| Єдиний податок з сільськогосподарських виробників | 4,27 | 5,27 | 5,27 | 5,34 | 5,19 |

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

Визнаючи вагоме фіскальне значення податку на майно, варто визнати, що він не є цілісним фіскальним інструментом, оскільки об’єднує у своєму складі кілька платежів, а саме податок на нерухоме майно, земельний податок, орендну плату за землю, а також транспортний податок, кожне із яких має свій визначений об’єкт оподаткування. Серед цих фіскальних платежів провідну роль відіграє орендна плата за землю, яка забезпечує половину надходжень від податку на майно. У 2020 році від орендної плати за землю до місцевих бюджетів усіх рівнів надійшло 18,7 млрд грн, що на 2,0 млрд грн більше рівня 2017 року, однак на 0,8 млрд грн менше показника попереднього року. На 2021 рік передбачено подальше збільшення надходжень орендної плати за землю до 19,5 млрд грн. Серед причин такої динаміки – новації в адмініструванні орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності.

Першість цієї складової податку на майно порівняно із земельним податком пояснюється кількома чинниками: по-перше, відсутністю ринку землі, внаслідок чого в Україні зберігається значний масив земель, які перебувають у державній чи комунальній власності та є об’єктом обкладення орендною платою; по-друге, значною відмінністю у розмірах цих платежів (рівень орендної плати за землю значно вищий, ніж земельного податку). Незважаючи на падіння обсягів, у 2020 році земельний податок забезпечив надходження 1/6 обсягу надходжень місцевих податків та зборів до місцевих бюджетів України. Одним із чинників, який стимулює нарощування обсягів надходжень земельного податку до місцевих бюджетів, є скасування низки пільг з його сплати (галузеві пільги та пільги, які були надані відповідно до норм законодавства щодо створення вільних економічних зон і територій пріоритетного розвитку).

Фактично непомітним у фіскальному значенні залишається транспортний податок. Більш, того впродовж аналізованого періоду можна простежити стійку тенденцію до зменшення його обсягів: понад 0,3 млрд грн у 2018 році, менше 0,3 млрд грн у 2019 році, 0,2 млрд грн у 2020 році. На 2021 рік надходження від сплати транспортного податку визначені на найнижчому за останні роки рівні. Такі дані ми схильні пов’язувати із різким зменшенням обсягів реалізації нового автотранспорту в Україні, фіксованим розміром податку, а також активним застосуванням схем його уникнення.

Через значні масштаби тінізації сфери паркування транспорту, впродовж усього аналізованого періоду незначну фіскальну віддачу демонструє збір за місця для паркування транспорту – від забезпечує щорічно в межах 0,1 млрд грн доходів, що складає приблизно 0,1% від сукупних податкових надходжень місцевих бюджетів України. Причини низької віддачі від цього місцевого збору – відсутність прогресу в питанні мінімізації суб’єктивного чинника при його справлянні та гальмування процесів впровадження електронних систем оплати паркувального збору.

Аналогічну ситуацію можна простежити і щодо такого різновиду місцевих зборів, як туристичний збір. Незважаючи на дворазове зростання надходжень від його сплати впродовж останніх років (з 0,07 млрд грн у 2017 році до 0,13 млрд грн у 2020 році), його питома вага залишається мізерною. Однак, надходження 2020 року були на третину меншими за обсяг 2019 року, що пояснюється фактичним припиненням функціонування туристичної індустрії в умовах глобального закриття кордонів та протидії епідемії COVID-19. Падіння туристичних потоків супроводжувалось зменшенням обсягів сплати туристичного збору. Водночас, доцільно вказати на низький фіскальний потенціал цього збору, який апріорі неспроможний принести значних доходів через специфіку встановлення його елементів.

Для того, що підтвердити отримані висновки, проаналізуємо динаміку надходжень місцевих податків та зборів на рівні бюджету Львівської МТГ. За останні три роки надходження місцевих податків та зборів до міського бюджету зросли на чверть і сягнули 2,1 млрд грн, планом на 2021 рік передбачене подальше нарощування цих надходжень на третину – до 2,65 млрд грн. Динаміка поступлення місцевих податків та зборів кореспондує із загальною економічною ситуацією в Україні – високого приросту надходжень було досягнуто у 2019 році, коли спостерігалось економічне зростання, натомість у 2020 році приріст сплати місцевих податків та зборів був всього 0,13 млрд грн, що пояснюється економічною рецесією в країні, зумовленою локдауном та поширенням епідемії коронавірусу. Активізація вакцинації населення, зняття значної частини обмежень щодо провадження господарської діяльності у 2021 році дали підстави очікувати значного нарощування надходжень у поточному році (табл. 2.10).

Подібно до показників загальнодержавного рівня, у бюджеті Львівської МТГ провідне фіскальне значення серед місцевих податків та зборів відіграє єдиний податок, який фактично забезпечує 2/3 сукупних надходжень за цією підгрупою доходів від оподаткування. В абсолютному вимірі до міського бюджету в 2020 році надійшло 1,4 млрд грн коштів, що в 1,4 рази перевищує показник 2018 року, на 2021 рік заплановане подальше нарощування обсягу сплаченого до міського бюджету єдиного податку до рівня 1,78 млрд грн. Позитивним є те, що динаміка сплати єдиного податку впродовж останніх років є більш рівномірною, порівняно з іншими видами місцевих податків та зборів, що вказує на стабільність цього джерела наповнення міського бюджету.

*Таблиця 2.10*

**Показники надходження місцевих податків і зборів**

**до Львівського міського бюджету у 2018-2021 рр., млн грн.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Показники** | **2018** | **2019** | **2020** | **2021 (план)** |
| **Місцеві податки, в т.ч.:** | **1622,30** | **1946,78** | **2076,09** | **2650,66** |
| Податок на майно, в т.ч.: | 584,53 | 637,79 | 653,44 | 845,14 |
| На нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки | 139,39 | 177,90 | 209,65 | 287,07 |
| Земельний податок | 119,72 | 125,80 | 111,03 | 174,66 |
| Орендна плата за землю | 316,35 | 325,23 | 327,44 | 377,51 |
| Транспортний податок | 9,07 | 8,86 | 5,31 | 5,90 |
| Збір за місця для паркування транспортних засобів | 9,71 | 13,13 | 15,51 | 15,50 |
| Туристичний збір | 6,53 | 10,37 | 4,97 | 5,40 |
| Єдиний податок | 1021,56 | 1285,50 | 1402,16 | 1784,62 |

*Джерело:* побудовано за даними Львівської міської ради

На відміну від загальнодержавного рівня, у Львівській міській громаді за останні роки не спостерігалось швидкого нарощування надходжень від податку на майно (584,5 млрд грн у 2018 році, 653,4 млн грн – у 2020 році), однак на 2021 рік заплановане їх зростання майже на третину до 845,1 млн грн. Основну частину такого приросту заплановано отримати від збільшення в 1,4 рази надходжень податку на нерухоме майно, а також 1,6-разового зростання поступлень від земельного податку. Однак, зважаючи на падіння показників надходжень від цих фіскальних платежів у 2020 році, очікувати помітного нарощування поступлень від податку на нерухоме майно та земельного податку не варто. Поряд з цим, у 2018-2020 рр. спостерігалось зменшення обсягів поступлення транспортного податку – з 9,1 млн грн до 5,3 млн грн. Така ситуація пояснюється зменшенням обсягів купівлі нового транспорту через активне ввезення в Україну вживаних іномарок. Разом з тим, впорядкування сфери паркування транспорту у м. Львові дало можливість мобілізувати до міського бюджету у 2020 році 15,5 млн грн, що в 1,6 рази більше рівня 2018 року. На 2021 рік ці надходження заплановані на рівні фактичного виконання 2020 року.

Попри те, що Львів є одним із найбільш туристично привабливих міст України, надходження туристичного збору не відіграють помітної ролі у формуванні його бюджету. Закриття кордонів та падіння туристичного потоку негативно позначилось на показниках сплати туристичного збору. Якщо у 2019 році до міського бюджету від цього платежу надійшло 10,4 млн грн, то у 2020 році – всього 5,0 млн грн. На 2021 рік через слабкі прогнози відновлення туристичної індустрії обсяги відповідного збору до міського бюджету були заплановані на рівні 5,4 млн грн.

**Рис. 2.4. Структура надходжень місцевих податків та зборів**

**до бюджету Львівської МТГ у 2018-2021 рр., %**

*Джерело:* побудовано за даними Львівської міської ради

Якщо оцінити структуру надходжень місцевих податків та зборів до бюджету Львівської МТГ за останні роки (рис. 2.4), то можна помітити, що вона не зазнала значних змін, однак суттєво відрізняється від зведених показників по усій сукупності місцевих бюджетів України. У Львівській МТГ значно вищою є роль єдиного податку, спостерігається поступове підвищення фіскального значення податку на нерухоме майно. Натомість, фіскальні платежі із землі поступово знижують свою вагу у структурі надходжень місцевих податків та зборів до міського бюджету. Однак, означені зміни не мають радикального характеру, як це мало місце після прийняття сюжетно-податкової реформи 2015 року, коли було суттєво переглянуто склад місцевих податків та зборів, що в більшості територіальних громад призвело до «механічного» зростання обсягів їхніх надходжень у кількадесят разів.

Підсумовуючи результати оцінювання, можемо констатувати, що з проведенням бюджетної реформи значення місцевих податків та зборів як джерела формування податкових надходжень суттєво збільшилось. Поряд із «механічним» зростанням, обумовленим переведенням окремих видів податків загальнодержавного характеру до складу місцевих, приріст надходжень, на наш погляд, також пояснюється посиленням мотивації місцевого самоврядування щодо задіяння резервів їхньої сплати. Зокрема, серед чинників, які зумовлюють нарощування надходжень складових податку на майно визначають активізацію роботи органів місцевого самоврядування щодо інвентаризації об’єктів, які підлягають оподаткуванню. Водночас, поліпшення умов ведення бізнесу сприяє збільшенню кількості суб’єктів господарювання – платників єдиного податку, що стимулює нарощування його надходжень до місцевих бюджетів. Втім, резервами нарощування надходжень від місцевих податків та зборів, на думку багатьох науковців, є поряд з інвентаризацією бази оподаткування, також приведення до обґрунтованих параметрів ставок орендної плати, єдиного податку, ліквідація тіньових схем у сфері паркування транспорту та ін.

**Висновки до розділу 2**

Провідну роль у формуванні податкових надходжень місцевих бюджетів відіграють податки на особисті й корпоративні доходи. Надходження від цих фіскальних платежів стабільно зростають, незважаючи на дію новітніх чинників, які стримують економічну активність. Понад 9/10 усього обсягу надходжень за цією групою складають поступлення податку та збору на доходи фізичних осіб, а оподаткування трудових доходів забезпечує 80-85% від цього обсягу. Така структура находжень місцевих бюджетів від ПДФО не відображає об’єктивні реалії розвитку економіки, зважаючи на високий рівень тінізації економіки та значні масштаби приховування господарських операцій щодо оренди житлової нерухомості, малого бізнесу, фінансових спекуляцій. Тому структура доходів місцевих бюджетів від ПДФО відображає ефективність функціонування системи фіскального адміністрування, а не об’єктивні процеси формування доходів населення та їхнього оподаткування. Значення податку на прибуток як джерела наповнення місцевих бюджетів слабке, що пояснюється як особливостями його справляння, так і визначеним законодавством порядком розщеплення цих надходжень між бюджетами різного рівня.

Надходження місцевих бюджетів від податків на споживання формують поступлення від акцизного податку. Обсяги надходжень від податку на пальне визначаються ємністю місцевого ринку пального. Надходження від акцизного податку у місцевих бюджетах мають доповнююче значення та характеризуються спадною динамікою. Причини цього полягають в адаптації ринку до новацій законодавства, що призвело до становлення нових схем ухилення від його сплати, а також пасивності органів місцевої влади щодо протидії нелегальному ринку підакцизних товарів. Іншим чинником негативного характеру є стрімке підвищення ставок податку, яке спричинило падіння легального виробництва й розширення тіньового сегменту, зростання масштабів контрабанди підакцизних товарів. Загальнодержавні тенденції повністю повторюються на рівні конкретної територіальної громади.

Після стрімкого зростання надходжень у 2018 році стагнацією позначені надходження до місцевих бюджетів рентної плати, у 2020 році вони зменшились. Причини такого падіння пов’язані з об’єктивними чинниками: погіршенням кон’юнктури на сировинних ринках через зниженням економічної активності; зменшенням обсягів видобутку сировини та відкладенням виробничих програм розвитку через не прогнозованість розвитку ситуації з епідемією коронавірусу. Із загального обсягу рентних доходів місцевих бюджетів близько 2/3 формують надходження від рентної плати за користування надрами, менше 1/5 – рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів, решту коштів надходить від ренти за використання водних ресурсів.

Провідне фіскальне значення серед місцевих податків має єдиний податок, проте в останні два роки його зростання дещо сповільнилось через гальмування економічної активності та вплив карантинних обмежень. Формування майже половини власних доходів місцевих бюджетів забезпечує податок на майно, який являє собою консолідований фіскальний інструмент, що об’єднує кілька дрібних податків з власним об’єктом оподаткування. Серед цих фіскальних платежів провідну роль відіграє орендна плата за землю. Негативний вплив на доходи від земельного податку справляють: нерозвиненість ринку землі; відмінності між орендною платою та земельним податком щодо ставок оподаткування. Фактично непомітним у фіскальному значенні залишається транспортний податок, що пояснюється низькою ємністю ринку нових автомобілів, фіксованим розміром податку, а також активним застосуванням схем його уникнення. Через значні масштаби тінізації сфери паркування транспорту незначну фіскальну віддачу демонструє збір за місця для паркування транспорту, а падіння туристичних потоків спричинило зменшення надходжень від туристичного збору.

**Розділ 3**

**напрями вдосконалення практики формування податкових надходжень місцевих бюджетів в умовах реформи децентралізації**

**3.1. Зарубіжний досвід формування податкових надходжень місцевих бюджетів та можливості його застосування у вітчизняній практиці**

Існування фінансово самодостатніх територіальних громад у будь-якій країні є стабілізатором соціально-економічної та суспільно-політичної ситуації. Зарубіжні країни уже пройшли тривалий еволюційний шлях децентралізації, апробовуючи різні підходи, методи й інструменти для забезпечення фінансової самостійності місцевого самоврядування, ефективного управління процесами формування доходів місцевих бюджетів. У цьому контексті питання вивчення зарубіжної практики мобілізації податкових надходжень місцевих бюджетів може створити інформаційне підґрунтя для вироблення більш продуманих рішень щодо вдосконалення відповідної практики в Україні. Втім, необхідно усвідомити, що зарубіжний досвід не варто розглядати як догму, проте окремі приклади із зарубіжної практики, що підтверджують ефективність управління доходами місцевих бюджетів, варті того, щоб бути оцінені на предмет їхнього впровадження в Україні. Звісно, запозичення іноземного досвіду не має бути огульним, воно має враховувати вітчизняну специфіку, а саме історичний досвід розвитку нашої країни, менталітет вітчизняного суспільства, взаємини з країнами сусідами та інші чинники. Навіть у випадку вивчення негативного досвіду реалізації реформ у податковій сфері, він може бути корисним для уникнення помилок уже у вітчизняній практиці.

Рівень фінансової самостійності місцевого самоврядування та ступінь його фінансового забезпечення характеризують цілий ряд показників. Зокрема, про значимість фінансових ресурсів, які надходять у розпорядження органів місцевого самоврядування у різних державах може свідчити показник рівня централізації ВВП у доходах місцевих бюджетів. Для найбільших економік ЄС характерний високий рівень розбіжності цього показника – від 19% ВВП у Швеції до менше 9% ВВП у Польщі. Враховуючи значні розбіжності, країни ЄС можна розмежувати на кілька груп: держави з високим рівнем концентрації фінансових ресурсів у місцевих бюджетах – Данія, Швеція, Іспанія, Нідерланди (вище 15% від ВВП); країни помірної децентралізації – Великобританія, Чехія, Франція (10-15% від ВВП), та країни з нижче середнього рівнем зосередження фінансових ресурсів у місцевих бюджетах – Естонія, Словаччина, Литва, Греція, Польща та ін. (рис. 3.1). В основі таких показників лежать дві причини: по-перше, у так званих нових країнах ЄС зі слабшою економікою рівень централізації ВВП нижчий, ніж у розвинених економіках спільноти, оскільки для прискореного економічного зростання вони намагаються утриматись від надмірного розширення державних доходів і витрат; по-друге, в країнах з федеративним державним устроєм та стильними традиціями децентралізації частка доходів, зосереджених у місцевих органів влади традиційно вища (Іспанія, Німеччина, Швеція та ін.

**Рис. 3.1. Показники концентрації бюджетних доходів у місцевих бюджетах в окремих державах ЄС у 2020 році, % до ВВП**

*Джерело:* побудовано за [3].

Разом з тим, більш показовим у контексті відображення децентралізації бюджетних ресурсів є показник їхнього розподілу між державним та місцевими бюджетами, а також значення власних доходів у формуванні фінансової бази місцевого самоврядування. Для більшості країн ЄС характерний високий рівень фінансової самостійності місцевих органів влади, який визначається тим, що понад половину їх сукупних ресурсів формується за рахунок власних доходів. Найвищий рівень фінансової самостійності органів місцевого самоврядування характерний для таких держав, як Швеція, Іспанія, Австрія, де питома вага власних доходів сягає від 70 до 98% сукупних ресурсів органів місцевого самоврядування; у Франції, Фінляндії, Бельгії цей показник коливається від 60 до 70%, а для нових країн ЄС – перевищує половину сукупних ресурсів (рис. 3.2). Для України показник питомої ваги власних доходів у структурі сукупних доходів місцевих бюджетів у 2020 році становив 66,0%, а згідно планових значень на 2021 рік передбачений на рівні 66,8%, що характеризує нашу державу як таку, що забезпечує досить високий рівень фінансової незалежності органів місцевого самоврядування.

Провідну роль у формуванні власних доходів місцевих бюджетів країн ЄС відіграють податкові надходження. Вони відіграють роль інструмента для перерозподілу національного доходу, а також є фінансовим ресурсом для реалізації фінансової політики органів місцевого самоврядування. У зарубіжній практиці в питанні фіскальної децентралізації, яка характеризує підхід до розподілу між центральним урядом та місцевими органами влади компетенцій щодо визначення податкових норм, використовується кілька моделей розподілу податків між бюджетами різного рівня:

– модель розщеплення надходжень від загальнодержавних податків між бюджетами різного рівня. Подібно до вітчизняної практики, у низці країн ЄС, зокрема Німеччині й Австрії, основні бюджетоформуючі податки наповнюють відразу центральний та місцеві бюджети, а також можуть розподілятись і між окремими рівнями місцевих бюджетів. Пропорції розподілу чітко визначені законодавством та не можуть змінюватись. Це убезпечує місцеві органи влади від залежності від рішень центрального уряду щодо можливого перерозподілу параметрів розщеплення надходжень на користь того чи іншого рівня бюджетної системи;

**Рис. 3.2. Структура доходів місцевих бюджетів**

**окремих країн ЄС у 2020 році, %**

*Джерело:* побудовано за [3].

– модель застосування спільної бази оподаткування, коли місцеві органи влади отримують право на встановлення власних аналогів загальнодержавних податків з їх зарахуванням до відповідних місцевих бюджетів. За такої моделі, яка представлена на теперішній час у Франції, Німеччині (при оподаткуванні корпоративних прибутків), Японії, загальний рівень оподаткування певного об’єкта (доходу, прибутку та ін.) визначається як сума відповідних податкових ставок різних рівнів влади;

– модель, за якої органи місцевого самоврядування наділені правами на встановлення власних податків та зборів незалежно від наявності їхніх аналогів загальнодержавного рівня. Така модель характерна для Японії, де на теперішній час функціонує більше сотні різних податків та зборів, основна частина яких справляється до місцевих бюджетів. Подібна практика притаманна також для США, де уряди штатів мають право вводити власні податки та визначати їх основні елементи (коло платників, база обкладання, ставки, пільги та ін.).

Зважаючи на національні відмінності фіскальної політики, структура доходів місцевих бюджетів у розрізі окремих видів податкових платежів досить різноманітна. На відміну від України, де власні доходи місцевих бюджетів на 2/3 складаються із поступлень ПДФО, в інших країнах Європи подібну роль відіграють майновий податок, податок на прибуток підприємств та інші види фіскальних платежів. Для прикладу, в Угорщині корпоративний податок є найважливішим у фіскальному вираженні джерелом формування власних доходів місцевих бюджетів, значна роль аналогічних податків у Франції, Італії та інших державах. Найбільшим за обсягом надходжень власним джерелом доходів місцевих бюджетів у Франції залишається податок на нерухоме майно, який в Україні поки не відіграє незначну роль (рис. 3.3).

**Рис. 3.3. Структура податкових надходжень місцевих бюджетів в окремих країнах ЄС та Україні у 2020 році, %**

*Джерело:* побудовано за [46, с. 169].

Наведений на рис. 3.3 розподіл власних та прирівняних до них доходів місцевих бюджетів відображає їх структуру за критерієм економічного змісту об’єкта оподаткування. Поряд з цим, важливо оцінити значення місцевих податків та зборів у наповненні місцевих бюджетів. У зарубіжних країнах вони мають достатньо високу вагу в сукупних доходах місцевих бюджетів. Зокрема, в Австрії, США, Швеції їхня питома вага складає від 60% до 70% сукупних обсягів власних доходів, у Японії, Франції – в межах 50-55%. За рахунок місцевих податків та зборів формується 2/3 доходів низової ланки місцевого самоврядування (муніципалітетів) у Данії, 40-50% – у Німеччині, Швейцарії, Норвегії, понад третину – у Великобританії, Іспанії, Фінляндії.

Зважаючи на високий рівень фіскальної автономії, який проявляється також у наданні права на введення місцевих податків та зборів на власний розсуд, у розвинених країнах кількість місцевих податків та зборів налічує десятки, зокрема у Бельгії, Японії, Італії – 70-100 податків, у Німеччині – понад 50 податків, у Франції – більше 40. Однак, попри значну кількість видів податків, вони не виступають головним чинником, який визначає сукупне фіскальне навантаження на економіку. Це спростовує поширену у вітчизняній науці та практиці думку, що податкові реформи мають насамперед передбачати зменшення кількості податків та зборів. На наш погляд, механічне об’єднання окремих податків в рамках податкової реформи 2015 року не супроводжувалось зниженням фактичного податкового навантаження економіку, а тому не мало значного ефекту щодо прискорення економічного зростання. Ми поділяємо думку окремих науковців, що завдяки значній кількості податків, система оподаткування більш адекватно реагує на особливості економічної системи та дає можливість повноцінно використовувати регуляторний потенціал податків, натомість для покращення ділового клімату та прискорення економічного зростання необхідно досягти суттєвого зниження загального рівня податкового тиску на бізнес, а також спростити процедури та рівень корупції у процесах адміністрування фіскальних зобов’язань.

Якщо звернути увагу на конкретні види податків та зборів, які формують власні доходи місцевих бюджетів у зарубіжних країнах, то за економічним критерієм вони розмежовуються на кілька груп:

– податки на майно, значення яких значно диференціює у розрізі окремих держав. Провідну роль майнові податки як джерело формування доходів місцевих бюджетів відіграють у Великобританії, Франції, Нідерландах. Їх платниками можуть виступати як власники нерухомого майна, так і його орендарі. У Данії та Ірландії платниками податку на нерухомість виступають лише юридичні особи, в деяких країнах (Словенія) – тільки фізичні особи, але в більшості держав сплачувати цей податок зобов’язані усі платники, незалежно від їхнього статусу. Відмінною особливістю, яка характеризує податок на нерухомість у зарубіжній практиці є використання вартісного підходу до встановлення бази оподаткування. Такий підхід дає можливість забезпечити оподаткування справедливої вартості нерухомого майна, що відповідає засадам справедливості оподаткування. При цьому ставки податку можуть бути диференційованими у розрізі окремих регіонів країни, що додатково сприяє реалізації регуляторної функції цього фіскального інструменту. У так званих нових країнах ЄС податок на нерухоме майно поки не відіграє помітної ролі у формуванні доходів місцевих бюджетів, що пояснюється історичним спадком їхнього розвитку, оскільки вони всі належали до «соціалістичного табору», де володіння значними обсягами нерухомого майна було неможливим;

– прибуткові податки з громадян та бізнесу, які в багатьох країнах на теперішній час формують «левову» частину доходів місцевих бюджетів. До бази оподаткування персональним прибутковим податком зараховують усі види доходу індивіда, в тому числі трудової занятості, підприємництва, надання платних професійних послуг, гонорарів та премій. Однак, для багатьох країн притаманне застосування неоподатковуваного мінімуму чи податкової знижки, які призначені вивести з-під оподаткування доходи найменш заможних громадян.

Ключовою ознакою, яка вирізняє зарубіжний досвід оподаткування особистих доходів є застосування прогресивної шкали ставок податку, а також диференціація рівня оподаткування залежно від характеру походження доходу (незароблені (отримані) та зароблені доходи). Зазвичай, доходи від інвестицій у фінансові інструменти, дивідендні доходи оподатковують за вищими ставками, ніж доходи від трудової зайнятості. Це виступає інструментом забезпечення соціальної справедливості оподаткування. Щодо рівня прогресії ставок податку, то він суттєво різниться у розрізі країн. Однак, в останні десятиліття в рамках податкової гармонізації спостерігається процес зближення параметрів різних моделей оподаткування персональних доходів, коли країни з високим рівнем податкового навантаження на доходи населення поступово його знижують, а також зменшують кількість ступенів прогресії, намагаючись привести власні системи персонального оподаткування до європейських стандартів. В окремих країнах Європи (Франція) в останні роки також було впроваджено ультрависокі ставки (до 75%) персонального прибуткового податку на надприбутки, що призвело до відтоку капіталу та зміни заможними платниками податкової юрисдикції та не дало очікуваного фіскального ефекту.

Щодо корпоративного прибуткового податку, то в рамках протидії офшорним схемам мінімізації податкових зобов’язань, а також міждержавної податкової конкуренції у низці країн за останні роки було здійснене радикальне зниження ставок цього податку. Такі податкові новації були прийняті у Болгарії, Угорщині, Ірландії, США та інших державах. Разом з тим, у більшості «старих» країн ЄС рівень оподаткування корпоративних прибутків складає в межах 25-30%, тоді як у країнах Центрально-Східної Європи – від 15 до 19%. Однак, дія інших чинників (економічна стабільність, великий ринок, розвинуте корпоративне законодавство та інфраструктура та ін.) зумовлюють ситуацію, коли навіть підвищений рівень оподаткування корпоративних доходів не спричиняє відтоку капіталу з провідних європейських економік;

– група непрямих та екологічних податків, яка представлена в першу чергу місцевими акцизами та фіскальними платежами за забруднення довкілля. У більшості розвинених країн універсальні акцизи зараховуються до доходів центрального бюджету, однак в Німеччині податок на додану вартість є одним із ключових елементів «податкового союзу» між федеральним урядом та органами місцевого самоврядування. У США податку на додану вартість немає, однак податок з роздрібного продажу як різновид універсального акцизу є провідним джерелом формування доходів бюджетів штатів. У Франції, Італії та інших країнах Європи широко практикується встановлення місцевих цільових акцизів, які покликані акумулювати бюджетні кошти для певних потреб (акциз на електроенергію, на продаж аудіо носіїв, рекламу, податок для вивезення сміття, для прибирання територій та ін.). Щодо екологічних податків, то за своїм економічним змістом вони дещо подібні до специфічних акцизів, оскільки в основі їх впровадження лежить ідея про фіскальне навантаження на операції з реалізації товарів чи послуг, а також дії, які завдають суспільної шкоди (населенню чи довкіллю). На теперішній час у різних країнах ЄС справляються такі різновиди екологічних податків, як громадський екологічний податок, на транзит, з автомобілів, за забруднення навколишнього середовища, на повітряні перевезення та інші. Все більшого застосування отримують екологічні податки на окремі види товарів, виробництво, використання чи утилізація можуть спричинити шкоду природі. Такі податки впроваджені у Данії, Швеції, Угорщині, Польщі, Франції, Канаді та багатьох інших державах.

Узагальнюючи досвід інших країн щодо формування доходів місцевих бюджетів, можемо констатувати, що він передбачає забезпечення високого рівня фінансової самостійності органів місцевого самоврядування. Зважаючи на особливості кожної країни, виокремити універсальну модель формування доходів місцевих бюджетів складно. На противагу вітчизняній практиці, у зарубіжних країнах немає стереотипів щодо безумовної раціональності ідей щодо скорочення кількості податків та зборів, але значну увагу приділяють оптимізації рівня податкового навантаження на економіку та населення. Серед корисних для запозичення у вітчизняну практику технологій, то в Україні варто оцінити перспективи запровадження помірної диференціації у оподаткуванні персональних доходів та неоподатковуваного мінімуму доходів, вартісного підходу при визначенні бази оподаткування податком на нерухоме майно, а також розширити права органів місцевого самоврядування на запровадження на підконтрольній їм території власних місцевих податків та зборів.

**3.2. Стратегічні напрями посилення фіскального потенціалу місцевих бюджетів**

В сучасних умовах місцеві бюджети є однією із провідних складових фінансової системи нашої держави, значення якої з проведенням реформи місцевого самоврядування тільки зростає. Успішність цієї реформи значною мірою визначається тим, наскільки розширені повноваженням органів місцевого самоврядування забезпеченні відповідними обсягами бюджетних ресурсів, адже без належного фінансового підґрунтя реалізувати будь-які управлінські рішення практично не можливо.

Перерозподіл владних повноважень та бюджетних ресурсів на користь місцевого самоврядування, проведений у рамках реформи децентралізації, значно збільшив фінансові можливості територіальних громад. В перші роки після об’єднання зростання доходів бюджетів новоутворених громад становили 5-8 разів, що пояснювалось як розширенням дохідних джерел, так і фінансовою підтримкою процесів децентралізації з боку уряду. Однак, після завершення формування нового адміністративно-територіального поділу країни та звуження масштабів бюджетних програм фінансової підтримки територіальних громад останні зіштовхнулись із необхідністю пошуку власних резервів наповнення місцевих бюджетів для розширення фінансових можливостей щодо реалізації важливих завдань соціально-економічного розвитку територій. Це призвело до активізації наукових досліджень щодо пошуку шляхів нарощування власних та прирівняних до них доходів бюджетів територіальних громад. Ключові резерви зміцнення фінансового потенціалу органів місцевого самоврядування на сьогодні вбачаються у вдосконаленні практики справляння загальнодержавних податків та зборів, які зараховуються до доходів місцевих бюджетів, а також підвищенні ефективності місцевого оподаткування.

Економічні реформи останнього десятиліття внесли значні зміни у правове поле формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування. Однак, на думку науковців, в багатьох моментах ці зміни мали «косметичний» характер, не впливаючи суттєво на основні параметри оподаткування. Для прикладу, новації Податкового та Бюджетного кодексів України, що передбачали переведення окремих видів податків зі складу загальнодержавних до місцевих практично не вплинули на сукупний обсяг бюджетних ресурсів місцевого самоврядування, а тільки змінили їхню структуру. Крім цього, з доходів місцевих бюджетів було вилучено ряд фіскальних платежів, які відігравали помітну роль у їх формуванні (ринковий збір, податок з реклами та ін.). Звісно, позитивними новаціями з точки зору нарощування бюджетних ресурсів місцевих бюджетів стали запровадження акцизного податку з роздрібного продажу, а також перерозподіл рентної плати на користь місцевих бюджетів. Поряд із фіскальними наслідками, такі новації матимуть додатковий економічний ефект, оскільки, як свідчить практика, органи місцевого самоврядування у випадку закріплення за місцевими бюджетами певного фіскального платежу, стають більш зацікавленими у нарощуванні бази оподаткування. Цей момент необхідно враховувати при виробленні пропозицій щодо вдосконалення податкової практики для нарощування доходів місцевих бюджетів.

Зважаючи на визначальну роль ПДФО як джерела формування доходів місцевих бюджетів, резерви збільшення фінансових можливостей органів місцевого самоврядування необхідно відшуковувати у вирішенні проблем його функціонування. Такі резерви, на наш погляд, полягають у вирішенні трьох питань: по-перше, радикального зниження параметрів тіньової економіки, рівня тіньової зайнятості та підвищення ефективності протидії схемам ухилення від оподаткування доходів; по-друге, реалізація комплексної політики підвищення економічної привабливості територіальних громад як місця ведення бізнесу, сприяння розвитку підприємництва, зайнятості, що матиме наслідком нарощення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб; по-третє, підвищення ефективності функціонування ПДФО за рахунок вдосконалення його елементів, а також процесу адміністрування.

Фіскальний потенціал ПДФО формується під впливом багатьох чинників різного характеру: економічних (рівень оплати праці, інфляції, безробіття, кон’юнктура ринку банківських продуктів та ін.); демографічних (чисельність та густота населення, міграційні процеси, урбанізація); політико-правові (розвиток бюджетного та податкового законодавства, масштаби надання податкових пільг та преференцій); соціально-культурні (рівень податкової культури, фінансової грамотності, ставлення до праці) [28, с. 76].

Серед економічних чинників, які стримують нарощування надходжень ПДФО до місцевих бюджетів є високий рівень тінізації економічних відносин в Україні та значні масштаби тіньового фонду оплати праці. Під впливом цього чинника складно об’єктивно оцінити структуру доходів населення, прогнозувати базу оподаткування, що не тільки негативно впливає на фінансове становище територіальних громад, але й перешкоджає проведенню ефективної соціальної та економічної політики.

Масштаби тіньової економіки в Україні, незважаючи на певне їх зниження, залишаються значними. У 2019-2020 рр. рівень тінізації економічних відносин, за розрахунками Міністерства економіки України, складав близько 1/3 від ВВП, що значно перевищує показники європейських держав. Серед причин тінізації економіки, на думку А. Бочі та В. Поворозника, такі як: неефективне державне регулювання економіки, що виявляється у відсутності довіри між владою та бізнесом, високим рівнем бюрократії; проблеми адміністрування податків та зборів; слабкий контроль за ефективністю використання бюджетних коштів, що демотивує платників податків належно сплачувати фіскальні зобов’язання; низька ефективність функціонування судової та правоохоронної системи, що дає підстави стверджувати про незабезпеченість верховенства права в Україні [8].

На думку О. Тарасенко та В. Перетятько [66], повністю подолати тіньову економіку неможливо, однак вирішення проблеми її надмірних обсягів потребує реалізації політики, спрямованої на усунення чинників, що підживлюють саме її існування. У контексті протидії тіньовій економіці необхідними кроками є:

– зниження сукупного податкового навантаження, зменшення кількості обов’язкових платежів та податкових пільг задля вирівнювання умов для усіх платників податків. Такі кроки дадуть можливість знизити інтерес бізнесу до використання схем мінімізації податкових зобов’язань та стимулювати їх до розширення масштабів діяльності, що матиме подвійний позитивний ефект для податкових надходжень;

– проведення податкової амністії капіталів і доходів, що дасть можливість вивести з тіньового обороту значні фінансові ресурси, а також забезпечити додаткові надходження до бюджетів усіх рівнів. Однак, у цьому питанні слід дотримуватись принципу ґрунтовної підготовки до проведення амністії, оскільки за відсутності «привабливих» умов для потенційних учасників вона може не принести значного економічного ефекту, фактично перетворившись на піар-акцію;

– глибоке впровадження у процес адміністрування податків інформаційних систем і технологій, що сприятиме мінімізації впливу суб’єктивного чинника у податкових відносинах і мінімізує можливості для корупції; розвиток механізмів виявлення платників податків, які ухиляються від їх сплати та використовують схеми мінімізації податкових зобов’язань; спрощення процедур адміністрування податків та зборів для сумлінних платників;

– розвиток організаційно-економічних стимулів для сприяння малому та середньому бізнесу, запровадженню інновацій, що дасть можливість збільшити в структурі економіки частку підприємств, що продукують підвищену додану вартість, а отже збільшити базу оподаткування найважливішими податками, що формують доходи бюджетів різного рівня.

Дієвим механізмом протидії приховуванню фонду оплати праці та тіньовій зайнятості населення є посилення контролю за такими операціями з боку органів Державної служби зайнятості, а також підвищення санкцій за випадки таких девіантних дій. У 2018 році відбулось суттєве підвищення штрафних санкцій за випадки порушення законодавства про працю, а також впроваджено норму щодо можливості участі представників органів місцевого самоврядування у проведенні перевірок суб’єктів господарювання щодо виявлення фактів незареєстрованої зайнятості чи виплати заробітних плат у неповному обсязі. Однак, практична реалізація цих правових норм наштовхнулась на комплекс проблем, пов'язаний із відсутністю кадрового забезпечення, зловживанням та скаргами бізнесу на посилення адміністративного тиску. У багатьох територіальних громадах посада інспектора з праці, який мав право проводити перевірки дотримання трудового законодавства через конфліктність роботи та непоодинокі випадки погроз і залякування виявились вакантними. Нерідко представники бізнесу скаржились на неправомірні дії з боку таких інспекторів та корупційні дії. Зважаючи на ці обставини, на теперішній час органи місцевого самоврядування позбавлені права участі у контролі за дотриманням трудового законодавства, ці повноваження повністю сконцентровані у Державної служби зайнятості. Однак, позитивним у правових новаціях 2018 року стало прив’язування штрафних санкцій до розміру мінімальної заробітної плати (10 МЗП за кожного працівника при першому виявленні неоформлених трудових відносин, 30 МЗП – при повторному факті таких дій; від 2 до 4 ЗП – за порушення строків виплати заробітної плати чи недотримання мінімальних державних стандартів оплати праці), а також штрафів за недопущення контролюючих органів до перевірки дотримання законодавства про працю. Таким чином, з початку 2021 року розміри штрафу за неоформлені трудові відносини сягають від 60 до 180 тис грн, а за перешкоди у проведенні контролю за дотриманням трудового законодавства – 96 тис грн. На наш погляд, вагомість цих фінансових санкцій є дієвим мотиватором для легалізації трудових відносин, що має позитивний вплив на надходження ПДФО до місцевих бюджетів.

Іншим напрямом задіяння резервів нарощування надходжень ПДФО до бюджетів територіальних громад є вдосконалення його елементів і підвищення ефективності адміністрування. В сучасній науковій літературі та політикумі одним із дискусійних питань є повернення до прогресії ставок в оподаткуванні особистих доходів. Апологети такого кроку зазначають, що збереження єдиної ставки податку неприйнятне, адже не забезпечує диференціації споживання та порушує права платників. Натомість, прогресивний підхід до оподаткування доходів дає можливість реалізувати соціальну програму уряду та забезпечити перерозподіл доходів між різними суспільними групами [6, с. 457]. Натомість, противники прогресивного підходу зазначають, що у вітчизняних умовах він може спричинити відтік капіталу і зниження мотивації до нарощування капіталу, активізувати процеси ухилення від оподаткування [31, с. 95; 47, с. 652].

В цілому підтримуючи ідеї щодо посилення соціальної орієнтації процесів оподаткування доходів населення, все вважаємо, що у питанні впровадження прогресивної шкали ставок податку варто не обмежуватись лише економічними аргументами, але й враховувати тенденції міждержавної податкової конкуренції. Впродовж останніх років у низці країн Європи було запроваджено уніфіковану ставку податку на особисті доходи (Литва, Румунія, Болгарія та ін.), що стало одним із заходів щодо підвищення конкурентоспроможності цих країн як місця для проживання та реєстрації резидентства [4]. При цьому, в багатьох країнах Європи ставка єдиного податку на доходи фізичних осіб нижча за вітчизняну, що є додатковим аргументом не на користь вітчизняної податкової системи. Отже, повернення під «благими» намірами прогресивної шкали оподаткування доходів населення може різко негативно позначитись на і без того низькому рівні привабливості нашої країни та спричинити погіршення її позицій у рейтингах конкурентоспроможності.

Враховуючи ці аргументи, вважаємо на даному етапі розвитку України повернення до прогресії ставок ПДФО недоречним. Однак, необхідним кроком у напрямку забезпечення соціальної справедливості оподаткування вважаємо доцільним введення ставки податку на пасивні доходи (дивіденди, процентні виплати за фінансовими інвестиціями) на рівні не нижчому, ніж базова ставка оподаткування, визначена для трудових доходів. Це не тільки б сприяло відновленню справедливості в оподаткуванні доходів населення, але й дало б змогу ліквідувати законну схему мінімізації податкових зобов’язань заможних верств суспільства через різницю у ставках.

Поряд із вирішенням питання щодо оптимізації ставок податку, важливо також реалізувати заходи, спрямовані на вдосконалення інших його елементів, підвищення ефективності адміністрування. У цьому контексті слушними є пропозиції Ф. Ткачика, В. Валігури та В. Дмитріва [68], які визначають такі пріоритети реалізації фіскального потенціалу ПДФО:

– імплементація європейського досвіду використання обґрунтованих параметрів неоподаткованого мінімуму доходів громадян при визначенні бази оподаткування. Незважаючи на те, що такий крок може зменшити базу для розрахунку сум податку для менш заможних верств населення, це сприятиме посиленню його регулярної функції. Додатковими заходами у цьому напрямку мають стати посилення раціонального характеру політики надання пільг з ПДФО, зокрема врахування статусу фізичної особи, надання пільг сім’ям з дітьми незалежно від кількості у їхньому складі повнолітніх дітей;

– спрощення податкової звітності з ПДФО, забезпечення належного функціонування системи електронного декларування доходів громадян. У цьому контексті важливо забезпечити активний розвиток функціональних сервісів на базі інтернет-ресурсів для декларування й оподаткування доходів фізичних осіб, в тому числі з урахуванням прогресивного зарубіжного досвіду діджиталізації процесів оподаткування;

– активізація інформаційно-роз’яснювальної роботи щодо пропагування добровільності та сумлінності декларування громадянами власних доходів та сплати податкових зобов’язань. Вітчизняне суспільство потребує підвищення рівня податкової культури, податкової грамотності, культивування цінностей належного виконання податкового обов’язку. Важливу роль у реалізації цих завдань має відіграти розвиток в Україні сегменту податкового консультування, в тому числі реалізації просвітницьких благодійних програм поширення знань про оподаткування із залученням інститутів громадянського суспільства.

Довгострокового зростання надходжень від ПДФО до місцевих бюджетів складно досягти виключно за рахунок посилення контролюючих заходів чи підвищення податкового навантаження. Воно потребує комплексної політики, спрямованої на вироблення стимулів для господарської діяльності, активізації інвестиційних процесів, підвищення зайнятості й загального рівня оплати праці у місцевій економіці. Однак, проведення таких заходів стає можливим тільки за наявності відповідного середовища, яке характеризуватиметься консолідацією зусиль усіх владних інституцій, відсутністю протистояння між гілками влади, тісним діалогом влади, громадськості та бізнесу, встановлення атмосфери довіри та співпраці між ними для досягнення довгострокових цілей розвитку.

Потенційно вагомим резервом нарощування податкових доходів місцевих бюджетів є вдосконалення практики функціонування податку на прибуток та перерозподіл його надходжень на користь місцевого самоврядування. Відповідно до чинної практики, місцеві бюджети отримують всього 10% надходжень від сплати податку на прибуток, які поповнюють обласні бюджети. Такий підхід до розщеплення податку на прибуток вважаємо недосконалим, оскільки від взагалі не передбачає стимулів для органів місцевого самоврядування нарощувати рівень прибутковості суб’єктів місцевої економіки. На наш погляд, у цьому питанні варто звернутись до досвіду Німеччини, де податок на прибуток є важливим елементом «податкового союзу» центру та регіонів. На користь місцевих бюджетів необхідно перерозподіляти не менше 30% надходжень від податку на прибуток, з яких 10% доцільно закріпити за обласними бюджетами, а 20% – за бюджетами територіальних громад, що стане дієвим стимулом для органів місцевої влади поліпшувати діловий клімат територій і сприяти розвитку місцевого бізнесу.

Важливим питанням є також коригування ставки податку на прибуток, яка в Україні стабільна впродовж багатьох років. Відповідно до податкових реформ, проведених у низці європейських країн за останні роки, загальним трендом є зниження податкового навантаження на корпоративні прибутки для підвищення привабливості країни як місця реєстрації бізнесу. Такі податкові новації на сьогоднішній день впроваджені у Литві, Румунії, Болгарії, Угорщині, де ставка податку на корпоративні доходи складає від 9% до 16% [2]. Таким чином, з точки зору конкурентоспроможності умов оподаткування, ці країни володіють перевагами порівняно з Україною у питанні приваблення інвестицій та бізнесу. Зважаючи на обставини, доцільно розгляд унти питання щодо зниження ставки податку на прибуток підприємств до рівня 14%, що дасть можливість звільнити значні фінансові ресурси суб’єктів господарювання для їх інвестування, а також сприятиме привабленню іноземних інвестицій. Для уникнення «шокового» паління доходів бюджету таку реформу можна провести поетапно, поступово знижуючи ставку податку впродовж трьох років.

Коригування ставок та бази оподаткування податком на прибуток не належить до компетенції органів місцевого самоврядування, тому можливості реалізації цих пропорцій залежать виключно від волі органів державної влади. Проте, нарощування податкових надходжень від бізнес-сектору (ПДФО, єдиного податку, специфічних акцизів) можна досягнути через активні зусилля місцевої влади щодо інтенсивного та екстенсивного розширення підприємницької діяльності у територіальній громаді. Реалізація програм розвитку малого та середнього бізнесу, в тому числі із застосуванням інструментів усебічної підтримки з боку місцевої влади, характеризує інтенсивний підхід до вирішення цього завдання. Натомість, органи місцевого самоврядування можуть також залучати до податкового простору територіальної громади підприємства з інших регіонів та громад, створюючи для них вигідні умови для перереєстрації. Таким чином можна досягти швидкого нарощування податкового потенціалу, а отже прирощення податкових надходжень. Однак, застосування таких методів має негативну сторону, яка полягає у посиленні регіональних конфліктів, а також може зумовити загальні втрати ресурсів бюджетної системи.

Окрему увагу у питанні пошуку резервів нарощування податкових доходів місцевих бюджетів необхідно приділити рекомендаціям щодо вдосконалення місцевого оподаткування. Найперше, важливо забезпечити перерід до вартісного принципу визначення бази оподаткування нерухомого майна, який відповідає європейській практиці майнового оподаткування. Чинний на теперішній час підхід, коли об’єктом оподаткування виступає площа нерухомості нівелює регуляторний потенціал податку, «вигідний» для заможних верств населення та спричиняє його регресивний вплив на показник майнового розшарування. Тому перехід до вартісного визначення бази оподаткування нерухомості сприятиме більш справедливому розподілу податкового навантаження та, водночас, дасть змогу суттєво наростити доходи місцевих бюджетів.

Негативними моментами характеризується також практика оподаткування транспортних засобів. Транспортний податок, який розглядають як різновид податків на заможні верстви населення, на теперішній час слабко виконує своє призначення. Причиною цього є обмеження, які встановлені при визначенні кола платників, а також необґрунтований розмір ставки, яка не має економічного пояснення. У 2021 році платниками транспортного податку визначені власники автомобілів вартістю понад 2,25 млн грн (понад 375 розмірів МЗП) та віком до 5 років. Перелік автомобільних марок транспортних засобів, які підлягають оподаткуванню транспортним податком визначається щорічно урядом. Такий підхід до обмеження кола платників транспортного податку надміру ліберальний щодо заможних верств населення. На наш погляд, зважаючи на рівень розвитку України та показники добробуту її мешканців, встановлення ліміту вартості автомобіля для його залучення до оподаткування на рівні близько 85 тис дол є надто завищеним та має бути знижений принаймні вдвічі. Переважна більшість автолюбителів в Україні користуються вживаними автомобілями середньою вартістю до 15 тис дол., а за вітчизняними мірками ознакою середнього класу можна вважати наявність автомобіля вартістю до 20 тис дол. Таким чином, вважаємо доцільним зниження ліміту вартості автомобіля для обкладення транспортним податком до рівня 100 МЗП, що відповідає вартості на рівні 25 тис дол. Також необґрунтованою вважаємо ставку податку на рівні 25 тис грн, яка не прив’язана до жодного параметру (МЗП, прожиткового мінімуму чи ін.) та не переглядається впродовж кількох років. Зважаючи на це, вважаємо за необхідне встановити залежність між розмірами транспортного податку та розмірами мінімального стандарту оплати праці, а в перспективі розглянути можливість запровадження диференціації ставок цього податку для посилення його регуляторного характеру як засобу відновлення справедливості в оподаткуванні.

**Висновки до розділу 3**

Фінансову самостійність органів місцевого самоврядування характеризує рівень централізації ВВП у їх доходах. Значні відмінності між країнами ЄС за цим критерієм пояснюються проведенням політики стимулювання економічного зростання у державах з транзитивною економікою, а також специфікою моделі децентралізації власних повноважень у країнах з різним державним устроєм. Для більшості країн ЄС притаманний значний рівень фінансової самостійності місцевих органів влади, де власні доходи складають 60-98% ресурсів місцевих бюджетів. У фіскальній децентралізації представлені кілька моделей розподілу податків: розщеплення надходжень від «спільних» податків між бюджетами різного рівня; застосування спільної бази оподаткування; наділення органів місцевого самоврядування правом на встановлення власних податків та зборів незалежно від наявності їхніх аналогів загальнодержавного рівня. Провідну роль у власних доходах місцевих бюджетів відіграють майновий податок, податок на прибуток підприємств. Вагомим є значення місцевих податків та зборів, вони формують від 30 до 70% власних доходів, залежно від країни.

Відмінною особливістю податку на нерухомість у зарубіжній практиці є використання вартісного підходу до встановлення бази оподаткування, а ставки податку можуть бути диференційованими у розрізі окремих регіонів країни. Роль податку в наповненні місцевих бюджетів визначається рівнем розвитку країни та, відповідно, обсягом бази оподаткування. Провідне фіскальне значення мають прибуткові податки з бізнесу та громадян, однак в оподаткуванні присутня вагома соціальна компонента (прогресія ставок податку та податкові пільги). В останні десятиліття в рамках податкової гармонізації спостерігається процес зближення параметрів різних моделей оподаткування персональних доходів, а щодо оподаткування корпоративних доходів – зниження ставок податку. Група непрямих та екологічних податків, яка представлена в першу чергу місцевими акцизами та фіскальними платежами за забруднення довкілля. Роль цих податків значно диференційована у розрізі країн та визначається активністю уряду щодо провадження політики захисту довкілля.

Економічні реформи останнього десятиліття внесли значні зміни у правове поле формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування. Позитивними новаціями з точки зору нарощування бюджетних ресурсів місцевих бюджетів стали запровадження акцизного податку з роздрібного продажу, перерозподіл рентної плати на користь місцевих бюджетів. У контексті реалізації резервів збільшення податкових надходжень місцевих бюджетів доведено необхідність: зниження параметрів тіньової економіки та підвищення ефективності протидії схемам ухилення від оподаткування доходів; реалізація комплексної політики підвищення економічної привабливості територіальних громад як місця ведення бізнесу; підвищення ефективності справляння ПДФО за рахунок вдосконалення його елементів, а також процесу адміністрування. Обґрунтовано необхідність розширення бази формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування прибутку підприємств і перерозподілу надходжень від цього податку на користь місцевого самоврядування; зниження ставки податку на прибуток підприємств до рівня 14%. Щодо місцевого оподаткування актуальними пріоритетами є перехід до вартісного принципу визначення бази оподаткування нерухомості, встановлення залежності між розмірами транспортного податку та розмірами мінімального стандарту оплати праці, перехід до диференціації ставок цього податку для посилення його регуляторного характеру.

**Висновки**

Реальним вираженням фінансової спроможності місцевого самоврядування є забезпеченість його фінансовими ресурсами. Фінансові ресурси місцевого самоврядування прийнято розмежовувати за низкою критеріїв, однак найбільш поширеним є їх розподіл за ознакою власності на власні та регулюючі, в також за методами формування – податкові, позикові та інші. Податкові надходження місцевих бюджетів є найважливішою складовою ресурсного потенціалу органів місцевого самоврядування. Їхні обсяги визначаються рівнем економічного розвитку країни, централізації ВВП, пропорціями розподілу надходжень між бюджетами різного рівня.

Формування податкових надходжень місцевих бюджетів відбувається під впливом комплексу різних своєю природою, масштабами та характером впливу чинників, які можуть бути розмежовані за багатьма ознаками. Охарактеризовано найважливіші чинники, які впливають на формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування та визначено форми їхнього прояву. Розмежовано правову базу формування податкових надходжень місцевих бюджетів і доведено, що податкові новації останніх років здебільшого мають «косметичний» характер, не змінюючи радикально норм оподаткування. Проте, органи місцевого самоврядування мають достатньо обмежені можливості щодо впливу на правове забезпечення формування податкових надходжень місцевих бюджетів.

Оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб відіграє провідну роль у формуванні податкових надходжень місцевих бюджетів, незважаючи на дію новітніх чинників, які стримують економічну активність. Проте, структура находжень місцевих бюджетів від прямих податків не відображає реалії розвитку економіки, зважаючи на високий рівень тінізації економіки та значні масштаби приховування господарських операцій щодо оренди житлової нерухомості, малого бізнесу, фінансових спекуляцій, а також виведення прибутків за кордон.

Надходження від податків на споживання у місцевих бюджетах мають доповнююче значення та характеризуються спадною динамікою. Причини цього полягають у пасивності органів місцевої влади щодо протидії нелегальному ринку підакцизних товарів та в адаптації ринку підакцизних товарів до новацій законодавства, що призвело до становлення нових схем ухилення від його сплати. Окремий вплив на надходження акцизного податку має непослідовна податкова політика у цій сфері, яка спричиняє стагнацію виробництва. Також комплементарне значення мають рентні платежі, які залежать від ситуації на сировинних ринках та темпів економічної активності.

У зв’язку з реформою децентралізації значення місцевих податків стрімко зросло, найбільшу роль серед них відіграє єдиний податок. Його надходження суттєво залежать від темпів економічної активності та карантинних обмежень. Формування майже половини власних доходів місцевих бюджетів забезпечує податок на майно, який об’єднує кілька платежів. Серед цих фіскальних платежів провідну роль відіграє орендна плата за землю, а на надходження від земельного податку негативно впливають нерозвиненість ринку землі та низькі ставки. Фактично непомітними у фіскальному значенні є транспортний податок та туристичний збір, що пояснюється як об’єктивними чинниками, так і недоліками політики щодо визначення їх елементів та адміністрування.

Для країн ЄС притаманний значний рівень фінансової самостійності місцевих органів влади, де власні доходи складають 60-98% ресурсів місцевих бюджетів. У фіскальній децентралізації представлені кілька моделей розподілу податків, а у формуванні власних доходів місцевих бюджетів провідну роль відіграють майновий податок, податок на прибуток підприємств. Вагомим є значення місцевих податків та зборів, вони формують від 30 до 70% власних доходів, залежно від країни. Відмінною особливістю податку на нерухомість у зарубіжній практиці є використання вартісного підходу до встановлення бази оподаткування. В останні десятиліття в рамках податкової гармонізації триває процес зближення параметрів різних моделей оподаткування особистих доходів, а щодо оподаткування корпоративних доходів – зниження ставок податку.

Політика останнього часу щодо формування податкових надходжень місцевих бюджетів в Україні характеризувалась позитивними змінами. Проте, резерви зміцнення фіскального потенціалу місцевих бюджетів значні. Вони потребують реалізації комплексу заходів для вирішення актуальних проблем: зниження параметрів тіньової економіки та підвищення ефективності протидії схемам ухилення від оподаткування доходів; реалізація комплексної політики підвищення економічної привабливості територіальних громад як місця ведення бізнесу; підвищення ефективності справляння ПДФО за рахунок вдосконалення його елементів, а також процесу адміністрування. У контексті протидії тіньовій економіці необхідними кроками мають стати: зниження сукупного податкового навантаження, зменшення кількості обов’язкових платежів та податкових пільг; проведення податкової амністії капіталів і доходів; глибоке впровадження у процес адміністрування податків інформаційних систем і технологій; розвиток організаційно-економічних стимулів для сприяння малому і середньому бізнесу.

Необхідним кроком є розширення бази формування доходів місцевих бюджетів від оподаткування прибутку підприємств і перерозподілу надходжень. На користь місцевих бюджетів необхідно перерозподіляти 30% надходжень від податку на прибуток, з яких 10% доцільно закріпити за обласними бюджетами, а 20% – за бюджетами територіальних громад, що стане дієвим стимулом для органів місцевої влади поліпшувати діловий клімат територій і сприяти розвитку місцевого бізнесу. Доречним є також зниження ставки податку на прибуток підприємств до рівня 14%.

Щодо місцевого оподаткування актуальними пріоритетами є перехід до вартісного принципу визначення бази оподаткування нерухомості, встановлення залежності між розмірами транспортного податку та розмірами мінімального стандарту оплати праці. Вважаємо доцільним зниження ліміту вартості автомобіля для обкладення транспортним податком до рівня 100 МЗП, що відповідає вартості на рівні 25 тис дол. У перспективі доцільно розглянути питання про перехід до диференціації ставок цього податку для посилення його регуляторного характеру.

**Список використаної літератури**

1. Corporate Tax Rates 2020. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/ Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf
2. Corporate Tax Rates 2021. URL: https://www2.deloitte.com/content/dam/ Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf
3. Government revenue by sectors, in % to GDP. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov\_10a\_main/default/table?lang=en
4. Tax Rates Online. URL: https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/taxrates-online.html.
5. Бечко П. К., Ролінський О. В. Місцеві фінанси: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2007. 192 с.
6. 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.
7. Бочаров В. В., Леонтьев В. Е. Корпоративные финансы. СПб.: Питер, 2004. 592 с.
8. Бочі А., Поворозник В. Тіньова економіка в Україні: причини та шляхи подолання. Міжнародний центр перспективних досліджень. 2014. URL: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/t\_novaekonom\_kaukra\_ni.pdf
9. Брежнєва-Єрмоленко О. В. Податкове планування в системі державного податкового менеджменту. *Вісник Дніпропетровського університету*. 2013. Т. 21. Вип. 7 (1). С. 48-53. URL: http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201371/48.html
10. 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.
11. Буковинський С. Р. Зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування, як чинник економічного зростання. *Вісник НБУ*. 2007. № 2. С. 9-15.
12. Бюджетна система: підручник / за ред. В. Г. Дем’янишина, О. П. Кириленко та З. М. Лободіної. Тернопіль: ЗУНУ, 2020. 460 c.
13. Бюджетний кодекс: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17
14. В Україні вступила в силу податкова реформа: що вона передбачає? Finance.UA. 2015. URL: https://news.finance.ua/ua/news/-/341826/v-ukrayini-vstupyla-v-sylu-podatkova-reforma-shho-vona-peredbachaye
15. Василик О. Д. Теорія фінансів: підручник. К.: НІОС, 2000. 416 с.
16. Верзун А., Ковалів В. Необхідність впровадження прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб в Україні. *Вісник Львівського національного аграрного університету.* Серія: Економіка АПК. 2013. № 20(1). С. 173-178
17. Волохова І. С. Вектори зростання надходжень до місцевих бюджетів України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Вип. 23. Ч. 1. С. 39-42.
18. Воробйов Ю. М. Теоретичні засади формування і використання фінансових ресурсів в соціально-економічній системі держави. URL: http://fbi.crimea.edu/arhiv/2009/nv\_4- 2009/003vorob.pdf.
19. Гнидюк І., Уманець Л., Гончаренко Т. Оцінка податку на доходи фізичних осіб як фіскального показника. *Бізнес Інформ*. 2021. № 2. C. 279-285.
20. Гончаренко М. В. Резерви зміцнення податкової бази місцевих бюджетів в умовах фіскальної децентралізації. *Теорія та практика державного управління*. 2018. № 1 (60). URL: http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2018-1/doc/2/02.pdf
21. Гончарова Л. І. Економічний аналіз у сфері оподаткування як підґрунтя планування та прогнозування податкових надходжень. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. № 9 (99). С. 219-226.
22. Горин В. П. Резерви збільшення доходів бюджетів територіальних громад в умовах реформи децентралізації. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 6 (49). С. 168-172.
23. Горленко І. О., Тарангул Л. Л. Економічні райони України. К., 1999. 205 с.
24. Горленко І., Тарангул Д., Степаненко А. Фактори впливу на формування податкових надходжень із регіонів. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. Серія: Економіка, право. 2010. № 2 (49). С. 67-73.
25. Гусєв А. Єдиний податок в Україні: економічна сутність та особливості обліку. *Ефективна економіка*. 2021. № 10. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10\_2021/203.pdf
26. Данилишин В., Синиця С. Напрями реформування податку на доходи фізичних осіб. *Економіка та суспільство.* 2021. Вип. 27. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/425/411
27. Дем’янчук О. І., Сахарук Н. І. Формування доходів місцевого бюджету в умовах бюджетно-податкових реформ в Україні. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія».* Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, вересень 2021. № 22 (50). С. 47–54
28. Десятнюк О. М., Ткачик Ф. П. Роль податкового потенціалу в розвитку місцевого самоврядування в Україні. *Світ фінансів*. 2021. Вип. 1 (66). С. 77-88.
29. Європейська хартія місцевого самоврядування: міжнародний документ від 15.10.1985 р. № 994-036. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\_036
30. Жаворонок А. В., Павлюк А. О. Зарубіжний досвід адміністративно-правового регулювання місцевих податків і зборів. *Молодий вчений*. 2018. № 10 (62). С. 792-797.
31. Задорожня Л. А. Регулятивна ефективність персонального прибуткового податку: приклад України. Дис. … канд. екон. наук: 08.00.08. Університет ДФС України, Ірпінь, 2017.
32. Замасло О., Кобильник М. Оцінка фіскальної ефективності бюджетоутворюючих податків в Україні. *Світ фінансів*. 2021. Вип. 2 (67). С. 66-78.
33. Зарплата солдата на чверть менша за середню зарплату по Україні – UMP. URL: https://www.slovoidilo.ua/2021/08/05/novyna/bezpeka/zarplata-soldata-chvert-mensha-serednyu-zarplatu-po-ukrayini-ump
34. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізима А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент. К.: Знання, 2008. 525 с.
35. Іщенко М., Міщук Є., Мясоєдова А. Місцеві податки та збори у забезпеченні економічної безпеки держави. *Сучасні проблеми економіки і підприємництво*. 2020. № 25. URL: http://ecology.chdu.edu.ua/index.php/2310-5534/article/view/216972
36. Калмиков О. В. Оцінка місця податкових надходжень в доходах місцевих бюджетів. *Економічний вісник університету*. 2017. Вип. 35/1. С. 214-220.
37. 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.
38. Катан Л., Качула С., Демчук Н., Павлова Д. Формування місцевих бюджетів в умовах реформування суспільних фінансів України. *Агросвіт.* 2020. № 3. С. 3-12. URL: http://dspace.dsau.dp.ua/jspui/handle/123456789/2953
39. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80
40. Коровій В. Податкові надходження як складова доходів місцевих бюджетів. *Бізнес-інформ*. 2020. № 3. С. 328-336.
41. Крисоватий А. І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії. *Фінанси України*. 2003. № 2. С. 4-11.
42. Крисоватий А. І., Василевська Г. В. Новітня парадигма преференційного оподаткування: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2013. 260 с.
43. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: навч. посіб. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 331 с.
44. Крюкова І. О., Цуркан О. В. Єдиний податок бізнес-суб’єктів аграрного сектору: сучасний стан та тенденції оподаткування. *Вісник ХНАУ*. Серія «Економічні науки»: зб. наук. пр. / Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва. Харків: ХНАУ, 2020. № 1. С. 214-227.
45. Лісовий А. В. Надходження від податку на доходи фізичних осіб як стимул адміністративно-територіального реформування сільських територій. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип.2. С. 75-82.
46. Любчак І. Імплементація зарубіжного досвіду бюджетного забезпечення територіальних громад до вітчизняної практики. *Сучасний стан та перспективи розвитку фінансової системи України*: збірн. наук. праць Х Всеукр. наук.-практ. Інт.-конф. Вінниця: ВТЕІ КНТЕУ, 2021. С. 171-179.
47. Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Аналітична економія: принципи, проблеми і політика; пер. з англ. Львів: Просвіта, 1997. Ч. 1: Макроекономіка, 1997. 671 с.
48. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 364 с.
49. Місцеві фінанси: підручник / За ред. О. П. Кириленко. К. : Знання, 2006. 677 с.
50. Нікітішин А. Податкові надходження як складова доходів місцевих бюджетів. *Вісник ОНУ ім. І. І. Мечникова*. 2016. Т. 21. Вип. 2. С. 156-160.
51. Островська Н. Світовий досвід справляння податків і зборів. *Економічний дискурс.* 2021. Вип. 1 (1-2). С. 92-103. URL: http://ed.pdatu.edu.ua/article/view/239793
52. Панфілова Т. О. Оцінка ефективності механізмів регулювання бюджетно-податкової сфери України. *Наукові інновації та передові технології*. Серія: Економіка. 2021. № 1 (1). С. 92-105.
53. Податковий кодекс: Закон України від 02.12.2010 р. № <2755-VI>. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
54. Попко О. І. Формування доходів місцевих бюджетів України від прямого оподаткування. *Актуальні питання фінансової теорії та практики*: збірн. матер. Восьмої заоч.-дистанц. конф. студ. і мол. вч. (м. Тернопіль, 20 травня 2021 р.). Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 95-99.
55. Попко О. І. Чинники формування податкових надходжень місцевих бюджетів. *Фінансове забезпечення сталого розвитку*: збірн. наук. праць кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Західноукраїнського національного університету. Вип. 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2021.
56. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин: Закон України від 28.12.2014 р. № **79-VIII. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/79-19**
57. 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

Проноза П. Методичні аспекти планування податкових надходжень. *Бізнес-інформ*. 2015. № 7. С. 268-276.

1. Проць Н. В. Формування податкових надходжень місцевих бюджетів в контексті бюджетної децентралізації. *Фінансовий простір*. 2015. № 1 (1). С. 221-227.
2. Разборська О., Серженік Я. Трансформаційні процеси справляння податку на прибуток в умовах дефіциту бюджету. *Економічний аналіз*. 2020. Т. 30. № 3. С. 90-100.
3. Родченко В. Б., Прус Ю. І. Вплив фіскальної децентралізації на місцеві бюджети України. *Соціальна економіка*. 2016. № 1. С. 59-68.
4. Сальніков С. М., Гбур З. В. Публічне адміністрування фінансових ресурсів держави. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 15. С. 86-92. DOI: [10.32702/2306-6814.2021.15.86](https://doi.org/10.32702/2306-6814.2021.15.86)
5. Сеньо М., Замасло О. Податки як основа наповнення бюджетів територіальних громад та забезпечення їхньої фінансової децентралізації. *Формування ринкової економіки в Україні.* 2020. Вип. 44. С. 161-169.
6. Сторонянська І. З., Беновська Л. Я. Податкові надходження в структурі доходів державного та місцевих бюджетів: регіональний вимір. *Науковий вісник Мукачівського державного університету.* Серія: Економіка. 2015. Вип. 1. С. 257-263.
7. Сычов Н. Г. Финансы СССР. Москва: Финансы и статистика, 1984. 250 с.
8. Тарасенко О., Перетятько В. Детінізація економіки як спосіб збільшення податкових надходжень до бюджету. *Економіка та суспільство*. 2021. № 25. URL: <http://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/284/272>
9. Тимошенко О. Фінансові ресурси органів місцевого самоврядування в умовах фінансової незалежності територіальних громад. *Економіка та держава*. 2010. № 1. С. 72-74.
10. Ткачик Ф., Валігура В., Дмитрів В. Фіскально-регулюючий потенціал податку на доходи фізичних осіб. *Економіка та суспільство*. 2021. Вип. 29. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/602/576
11. 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
12. Увага! Опубліковані закони про єдину звітність з ЄСВ і ПДФО. URL: https://news.dtkt.ua/accounting/reposts/57927
13. Угрин В. Фіскальні та соціальні детермінанти оподаткування доходів фізичних осіб. *Світ фінансів*. 2021. Вип. 1 (66). С. 164-173.
14. 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>
15. Фінанси підприємств: навч. посібник: курс лекцій / за ред. Г. Г. Кірейцева. Київ: ЦУЛ, 2002. 268 с.
16. Хрімлі К., Гостєва О. Щодо питань розподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів. *Юридична Україна*. 2015. Вип. 9. С. 42-47.
17. 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.