

**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

Савченко Анастасія Олександрівна

Прим. № __

УДК 342.951:[336.22:352](477)

ДИСЕРТАЦІЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ СПРАВЛЯННЯ
МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ УКРАЇНИ В УМОВАХ
ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ**

12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право
(081 – Право)

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

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

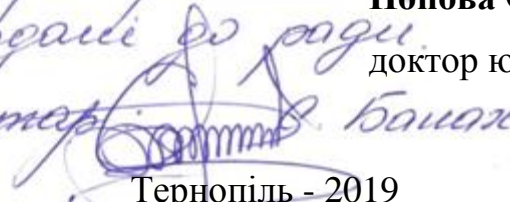


А. О. Савченко

Науковий керівник:

Попова Світлана Миколаївна,
доктор юридичних наук, професор

*Згодившись за змістом
з ішими пропозиціями
що були подані до ради
деканату*



Тернопіль - 2019



АНОТАЦІЯ

Савченко А. О. Адміністративно-правовий механізм справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук зі спеціальності 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Харківський національний університет внутрішніх справ, Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2019.

У дисертаційному дослідженні наведено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації, а також у розробленні практичних рекомендацій щодо його удосконалення. У результаті проведеного дослідження сформульовано та обґрунтовано ряд нових положень та висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети.

Надано загальну характеристику місцевих податків та зборів України і визначено вплив процесів децентралізації на їх справляння. З'ясовано, що головні напрямки розвитку України у податковій сфері – це перехід від наглядово-каральної функції податкових органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків і спрямована на посилення боротьби зі схемами ухиляння від їх сплати юридичними і фізичними особами. Визначено місцеві податки та збори як самостійну категорію, вони є обов'язковими платежами, що встановлюються державою, але регламентуються і справляються органами місцевого самоврядування та надходять до місцевих бюджетів.

Розкрито сутність та структуру адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів. Встановлено, що справляння податків являється загальнообов'язковим внесенням платежів до бюджету, яке передбачає активну взаємну діяльність контролюючих органів і платників податків, де платник податків за своїм власним бажанням та переконанням сплачує у встановлені розміри і строки всі необхідні платежі до бюджету. Тобто між

платниками податків та податковими органами складаються взаємовідносини на умовах довіри, громадянської самосвідомості й партнерства. Зазначено, що ефективність механізму справляння податків і зборів заключається у фіскальній достатності, економічній ефективності, соціальній справедливості, адміністративній простоті, стабільності й гнучкості, тому завжди повинна існувати відповідність між величиною наявних фінансових ресурсів та реальною потребою в їх використанні.

Визначено особливості функціонування адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації. Зважаючи на те, що Україна взяла курс на децентралізацію влади, обґрунтовано необхідність відокремити такий підвид фінансової децентралізації, як податкова, що передбачає передачу фінансових ресурсів та частину повноважень державної влади місцевому та регіональному самоврядуванню у податковій сфері. Доведено, що політика децентралізації влади в Україні базується на формуванні спроможних територіальних громад, які в результаті добровільного об'єднання здатні самостійно або через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити належний рівень соціально-економічного та культурного розвитку відповідної адміністративно-територіальної одиниці, тому в умовах проведення децентралізації визначення низки принципів побудови податкової системи набули коректної форми, зокрема діє принцип «єдиного підходу до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку».

Розкрито поняття та особливості адміністрування місцевих податків і зборів України в системі їх справляння. Доведено, що необхідною умовою існування держави та найважливішою її ознакою являється податкове адміністрування, основними складовими його методу є: податкове планування, податкове регулювання, податковий контроль й аналіз діяльності підконтрольних об'єктів. З'ясовано, що основними складовими адміністрування податкових платежів по відношенню до системи місцевих податків і зборів є: сукупність контролюючих органів та органів місцевого самоврядування, які здійснюють спільну

управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння місцевих податків і зборів; напрями управлінської діяльності цих органів із врахуванням специфіки формування місцевих бюджетів в процесі регулювання ставок місцевих податків і зборів; механізм адміністрування податків, що включає ставлення цілей, складання функцій, формулювання принципів справляння місцевих податків і зборів.

Обґрунтовано необхідність взаємодії органів Державної фіскальної служби України та органів місцевого самоврядування в умовах децентралізації. Запропоновано розширити повноваження органів місцевого самоврядування, надавши їм право спільно з органами Державної фіскальної служби здійснювати контроль за сплатою місцевих податків і зборів та надходженням платежів до місцевих бюджетів, а також створити Єдиний орган інформаційної взаємодії Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування для постійного обміну інформації між різними суб'єктами податкових правовідносин та регулювання таких інформаційних відносин.

Розкрито особливості та процедури справляння окремих місцевих податків і зборів та доведено необхідність внести низку змін до Податкового кодексу України, зокрема в розрахунках деяких місцевих податків і зборів:

- при розрахунку податку на нерухомість повинна враховуватися вартість цієї нерухомості, у даному випадку вартість житла. Вважаючи на різний соціальний статус громадян, розмір податків на елітне житло повинен перевищувати розмір податків звичайного неелітного житла.

- при розрахунку земельного податку слід внести зміни до п.п. 281.2.1 статті 281 Податкового кодексу України, додавши громадянам «для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 3,5 гектари» землі, у зв'язку з тим, що мешканці сільської місцевості, які ведуть селянське господарство можуть придбати більше земель та сплачувати більше податків від продажу вирощеної продукції;

- при розрахунку туристичного збору необхідно внести зміни в п.п. 268.5.1 ст. 268 Податкового кодексу України, доповнивши склад податкових агентів, а

саме «базами відпочинку», та визначити ставку податкового збору у розмірі не більше 1 %.

Досліджено контроль у системі справляння місцевих податків і зборів та виокремлено основні його складові: контроль контролюючих органів (державний) й контроль громадських угруповань (громадський). Встановлено, що контроль контролюючих органів – це контроль за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати обов’язкових платежів платниками податків, а контроль громадських угруповань за справлянням податків та зборів – це контроль громадян за встановленням певних податків на місцях, контроль за законністю проведення контрольних перевірок, гнучке та своєчасне реагування на звернення окремих осіб щодо неправомірних стягнень тощо.

Визначено основні напрямки розвитку нормативних засад справляння місцевих податків і зборів в Україні. З’ясовано, що місцева влада не має достатньо можливості самостійно формувати місцеві бюджети, створювати для цього додаткові місцеві послуги та самостійно розподіляти ресурси, але саме системі місцевих податків і зборів належить ключова роль у сфері формування доходів місцевих бюджетів. Зазначено, що для залучення додаткових коштів у місцеві бюджети, слід розширити повноваження органів місцевого самоврядування у сфері здійснення місцевих позик з метою проведення продуманої податкової політики на місцях.

Удосконалення нормативно-правового засад справляння місцевих податків і зборів в умовах децентралізації має велике значення для розвитку місцевих органів влади, тому запропоновано розширити перелік місцевих податків і зборів, які, за наявності певної доцільності та об’єктів оподаткування, можуть вводитися в дію на територіях окремих громад для покриття дефіциту місцевих бюджетів. Також запропоновано віднести податок на доходи фізичних осіб до місцевих податків.

Запропоновано шляхи удосконалення діяльності суб’єктів адміністрування місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації. З метою підвищення рівня справляння місцевих податків і зборів України доведено

необхідність розробити Концепцію розвитку регіонів держави відповідно до індивідуальних потреб кожного з них, де слід врахувати особливості розвитку кожного регіону нашої країни, кількість та склад місцевих податків і зборів за кожним регіоном та можливість вибору громадянами направлення частини їх коштів у визначених напрямках. Тому серед принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, – загальності оподаткування, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, фіскальної достатності, соціальної справедливості та інших, доцільно виділити принцип інформованості громадян щодо адресності направлення сплачених ними коштів на податки та збори згідно чинного законодавства.

Досліджено зарубіжний досвід запровадження й справляння місцевих податків і зборів та з'ясовано, що місцеві бюджети низки зарубіжних держав наділені досить високою фінансовою автономією. Враховуючи велику кількість місцевих податків та зборів, що справляються у зарубіжних країнах, відокремлено три основні, найбільш значущі для розвитку цих країн, місцеві податки: податок на нерухомість, місцевий корпоративний податок (на підприємницьку діяльність) та місцевий податок із доходів. Зроблено висновок, що справляння місцевих податків і зборів у зарубіжних країнах характеризуються простотою справляння податків і зборів, стабільністю, доступністю законодавства; необтяжливістю за своєю кількістю для платників; захистом і підтримкою платників місцевих податків і зборів, їх мотивацією до сплати цих платежів.

Ключові слова: адміністративно-правовий механізм, місцеві податки та збори, справляння податків, податкове адміністрування, адміністративно-правові акти, органи Державної фіскальної служби України, органи місцевого самоврядування, децентралізація.

SUMMARY

Savchenko AA Administrative and Legal Mechanism of Collection of Local Taxes and Fees of Ukraine in the Conditions of Decentralization. – Qualified scientific work on the rights of the manuscript.

Thesis for the Candidate of Law Degree in Specialty 12.00.07 - Administrative Law and Process; finance law; information law. – Kharkiv National University of Internal Affairs, Ternopil National Economic University, Ternopil, 2019.

The dissertation research presents a theoretical generalization and proposes a new solution to the scientific problem, which consists in determining the administrative and legal mechanism of collecting local taxes and fees of Ukraine in the conditions of decentralization, as well as in developing practical recommendations for its improvement. As a result of the conducted research, a number of new provisions and conclusions, proposals and recommendations aimed at achieving the goal have been formulated and substantiated.

The general characteristics of local taxes and fees of Ukraine are given and the influence of decentralization processes on their management is determined. It has been found out that the main directions of development of Ukraine in the tax sphere are the transition from the supervisory and punitive function of the tax authorities to the servicer, which helps in accrual and payment of taxes and is aimed at strengthening the fight against tax evasion schemes by legal entities and individuals. Local taxes and fees are identified as a separate category, they are compulsory payments established by the state, but are regulated and managed by local governments and received in local budgets.

The essence and structure of the administrative and legal mechanism of collecting local taxes and fees are revealed. It is established that tax collection is a mandatory payment to the budget, which involves the active reciprocal activity of the controlling authorities and taxpayers, where the taxpayer, at his own will and conviction, pays all required payments to the budget within the set amounts and terms. That is, relationships between taxpayers and tax authorities are built on trust, civic awareness and partnership. It is noted that the effectiveness of collection of local taxes and fees mechanism lies in

fiscal sufficiency, economic efficiency, social justice, administrative simplicity, stability and flexibility, so there must always be a correspondence between the amount of available financial resources and the real need to use them.

The peculiarities of the functioning of the administrative and legal mechanism of collecting local taxes and fees of Ukraine in the conditions of decentralization have been determined. Considering that Ukraine has taken the course of decentralization of power, the necessity to separate such sub-type of financial decentralization as taxation is justified, which implies the transfer of financial resources and part of the powers of state power to local and regional self-government in the tax sphere. It has been proved that the policy of decentralization of power in Ukraine is based on the formation of capable territorial communities, which, as a result of voluntary association, are able to ensure, on their own or through the relevant local self-government bodies, the appropriate level of socio-economic and cultural development of the respective administrative and territorial unit, therefore, in the context of the decentralization of the definition of a number of principles for the construction of the tax system have taken the correct form, in particular, the principle of «a unified approach to the establishment of taxes and fees - the definition at the legislative level of all mandatory elements of the tax».

Concepts and features of administration of local taxes and fees of Ukraine in the system of their management are revealed. It is proved that the necessary condition for the existence of the state and its most important feature is tax administration, the main components of its method are: tax planning, tax regulation, tax control and analysis of activities of controlled objects. It has been established that the main components of administering tax payments in relation to the local tax and fees system are: a set of controlling authorities and local self-government authorities engaged in joint management activities related to ensuring the process of collection of local taxes and fees; directions of management activity of these authorities, taking into account the specifics of formation of local budgets in the process of regulation of rates of local taxes and fees; a tax administration mechanism that includes goal setting, functions, formulation of local taxes and fees.

The necessity of interaction between the authorities of the State Fiscal Service of

Ukraine and local self-government authorities in the conditions of decentralization is substantiated. It is proposed to expand the powers of local self-government authorities, giving them the right, together with the authorities of the State Fiscal Service, to control the payment of local taxes and fees and the receipt of payments to local budgets, as well as to create a single authority of information interaction of the State Fiscal Service of Ukraine with local authorities between different subjects of tax relations and regulation of such information relations.

The peculiarities and procedures of collection of individual local taxes and fees are disclosed and the necessity to make a number of changes to the Tax Code of Ukraine is proved, in particular in the calculations of some local taxes and fees:

- when calculating the real estate tax, the cost of this property should be taken into account, in this case the cost of housing. Given the different social status of citizens, the size of elite housing taxes should be higher than that of ordinary non-elite housing.

- in the calculation of the land tax, changes should be made to the item. 281.2.1 of Article 281 of the Tax Code of Ukraine, adding to the citizens «for private farming – no more than 3.5 hectares» of land, due to the fact that the inhabitants of the rural area, who lead the peasant economy can buy more land and pay more taxes on the sale of grown produce;

- in the calculation of the tourist fee it is necessary to make changes in the item. 268.5.1 Art. 268 of the Tax Code of Ukraine, supplementing the composition of tax agents, namely «recreation facilities», and set a tax levy rate of no more than 1%.

The control in the system of collecting local taxes and fees is investigated and its main components are distinguished: control of controlling authorities (state) and control of public groups (public). It has been established that control of controlling authorities is control over the correctness of accrual, completeness and timeliness of payment of obligatory payments by taxpayers, and control of public groups on taxes and fees is control of citizens on the establishment of certain taxes in the field, control over the legality of control checks, flexible and timely response to complaints from individuals about misconduct, and more.

The basic directions of development of normative bases of collecting local taxes and fees in Ukraine are determined. It has been found out that local authorities do not have sufficient capacity to form local budgets independently, create additional local services and allocate resources independently, but it is the local tax and fees system that plays a key role in the formation of local budget revenues. It was noted that in order to attract additional funds to local budgets, the powers of local self-government authorities in the field of local loans should be expanded in order to carry out a thoughtful tax policy in the field.

Improving the regulatory framework for local taxes and fees in decentralized settings is of great importance for the development of local authorities, so it is proposed to expand the list of local taxes and fees that, if appropriate and in the presence of subject to taxation, can be enforced in the territories of individual communities to cover local budget deficits. It is also proposed to attribute the personal income tax to local taxes.

The ways of improvement of activity of subjects of administration of local taxes and charges of Ukraine in the conditions of decentralization are offered. In order to increase the level of collection of local taxes and fees, Ukraine has proved the need to develop the Concept of development of the regions of the state in accordance with the individual needs of each of them, which should take into account: peculiarities of development of each region of our country, the number and composition of local taxes and fees for each region and the possibility for citizens to choose to direction of their funds in certain areas. Therefore, among the principles on which the tax legislation of Ukraine is based, namely: universality of taxation, equality of all taxpayers before the law, prevention of any manifestation of tax discrimination, inevitability of occurrence of statutory liability in case of violation of tax legislation, fiscal sufficiency, social justice and other social justice, - it is advisable to distinguish the principle of informing citizens about the targeting of the direction of their payment for taxes and fees according to the current legislation.

The foreign experience of introducing and collecting local taxes and fees is investigated, and it is found out that the local budgets of a number of foreign countries

are endowed with sufficiently high financial autonomy. Considering the large amount of local taxes and fees levied in foreign countries, the three main and most significant local taxes are highlighted, among them: real estate tax, local corporate tax (business) and local income tax. It is concluded that local taxes and fees in foreign countries are characterized by simplicity of taxes and fees, stability, accessibility of legislation; non-burdensome in number for payers; the protection and support of payers of local tax and fees, their motivation to pay these payments.

Keywords: administrative and legal mechanism, local taxes and fees, tax collection, tax administration, administrative and legal acts, authorities of the State Fiscal Service of Ukraine, local authorities, decentralization.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Коростельова А. О., Швайка М. А. Шляхи перетворення грошей із засобу пограбування народу в активне знаряддя державного будівництва // Європейські перспективи: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2014. № 6. С. 5–14.
2. Савченко А. О. Реформування діяльності органів державної фіскальної служби України в умовах децентралізації влади // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2015. № 5. С. 149–152.
3. Савченко А. О. Поняття, значення та система адміністрування податків в Україні // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2015. № 2. С. 147–152.
4. Савченко А. О. Інформаційне забезпечення діяльності органів Державної фіскальної служби України // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2015. № 6. С. 187–192.
5. Савченко А. О., Попова С. М. Розширення повноважень місцевих рад у сфері оподаткування в умовах реалізації державної регіональної політики // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2016. № 1. С. 175–179.
6. Савченко А. О. Фінансова політика України як складова частина внутрішньої політики держави // Право. ua, 2016. №1. С. 166–73.
7. Савченко А. О., Попова С. М. Адміністрування податків та зборів органами Державної фіскальної служби України // Європейські перспективи: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2016. № 4. С. 62–69.
8. Савченко А. О., Попова Л. М. Документальні докази тіньових господарських операцій // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2016. № 5. С. 15–20.
9. Савченко А. О., Попова Л. М. Роль Державної фіскальної служби України у виявленні тіньової діяльності платників податків // Право. ua, 2017. №2. С. 177–189.
10. Савченко А. А. Роль местных налогов и сборов в формировании бюджетов Украины в условиях децентрализации власти // Верховенство права: международный научный журнал (Молдова), 2018. № 2. С. 209–213.

11. Савченко А.О., Попова С.М. Зарубіжний досвід запровадження та справляння місцевих податків і зборів та можливість їх використання в Україні // Фінансова система України в мовах трансформації соціально-економічних відносин: колективна монографія / за заг. редакцією В.І. Успенко. Х.: ФОП Панов А.М., 2018. 356 с.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

12. Савченко А. О. Роль податкової міліції у забезпеченні фінансової безпеки держави // Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 13 листопада 2015 р.). Харків: ХНУВС, 2015. С. 261–262.

13. Савченко А. О. Роль податків у забезпеченні діяльності територіальних громад // Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції(м. Харків, 20 листопада 2015 р.). Харків: ХНУВС, 2015. С. 378–380.

14. Савченко А. О. Протидія корупції як складова боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом // Кримінально-правові та кримінологічні засади протидії корупції: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції(м. Харків, 15квітня 2016 р.). Харків: ХНУВС, 2016. С. 138–140.

15. Савченко А. О. Модернізація діяльності територіальних органів Державної фіскальної служби України // Актуальні проблеми правової науки і державотворення в Україні в контексті правової інтеграції: матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції (м. Суми, 21 – 22 травня 2016 р.). Суми: видавничий дім «Ельдорадо», 2016. – С. 132–134.

16. Савченко А. О. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства // Актуальні проблеми правової науки і державотворення в Україні в контексті правової інтеграції: матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Суми, 18 – 19 травня 2018 р.). – Суми: видавничий дім «Ельдорадо», 2018. – С. 74–76.

ВСТУП	16
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ УКРАЇНИ І ВПЛИВ ПРОЦЕСІВ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ НА МЕХАНІЗМ ЇХ СПРАВЛЯННЯ	26
1.1. Поняття та види місцевих податків і зборів та їх значення для розвитку місцевого самоврядування в Україні	26
1.2. Сутність та структура механізму справляння місцевих податків і зборів	44
1.3. Поняття децентралізації та її вплив на механізм справляння місцевих податків і зборів	54
Висновки до першого розділу	70
РОЗДІЛ 2. ЗМІСТ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ УКРАЇНИ	73
2.1. Поняття та особливості адміністрування місцевих податків і зборів України в системі їх справляння	73
2.2. Взаємодія органів Державної фіскальної служби України та органів місцевого самоврядування в умовах децентралізації	87
2.3. Особливості адміністративно-правового механізму справляння окремих місцевих податків і зборів	103
2.4. Контроль у системі адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків та зборів	125
Висновки до другого розділу	138

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ УКРАЇНИ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ	141
3.1. Напрямки розвитку нормативно-правового регулювання справляння місцевих податків і зборів в Україні	141
3.2. Шляхи удосконалення діяльності суб'єктів щодо справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації	166
3.3. Зарубіжний досвід запровадження й справляння місцевих податків і зборів та можливості його використання в Україні	179
Висновки до третього розділу	197
ВИСНОВКИ	201
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	205
ДОДАТКИ	228

ВТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Підтримавши розроблену Радою Європи програму «Децентралізація і територіальна консолідація в Україні», наша держава стала на шлях докорінних перетворень. Метою цієї програми є сприяння адміністративно-територіальній реформі, з метою формування спроможних громад, тобто територіальних громад сіл (селищ, міст), які в результаті добровільного об'єднання здатні самостійно або через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити належний рівень надання послуг у сфері освіти, культури, охорони здоров'я та соціального захисту населення.

В умовах проведення реформи адміністративно-територіального устрою країни особливо актуальною проблемою є своєчасне наповнення необхідними грошовими ресурсами доходної частини відповідних місцевих (регіональних) бюджетів, основним джерелом яких повинні стати надходження місцевих податків і зборів. Вирішення цієї вкрай важливої проблеми значною мірою залежить від ефективної діяльності органів місцевого самоврядування щодо розробки системи оподаткування згідно з особливостями кожної адміністративно-територіальної одиниці та регіональних відділів Державної фіскальної служби України з питань справляння місцевих податків та зборів.

Питання адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів в сучасних умовах проведення децентралізації влади набувають особливого значення для новостворених територіальних громад. Адже на сьогоднішній день кількість таких громад, в яких проживає понад 37 % населення України, досягає 1000. Тому надання місцевим органам таких громад ширших повноважень можливе лише за умови забезпечення місцевих бюджетів відповідними фінансовими ресурсами, основним джерелом яких є місцеві податки і збори.

Нині органи місцевого самоврядування нових територіальних громад поки що не мають достатніх ресурсів, щоб комплексно розв'язати усі господарські та соціальні проблеми, які виникають на їх рівні. Тому удосконалення

адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів, як основного джерела розвитку територіальних громад, є актуальним.

Зв'язок теми дисертації із сучасними дослідженнями. Загальні питання у сфері справляння податків і зборів досліджувалися у працях таких вчених, як О.М. Бандурка, О.О. Бандурка, А.І. Берлач, В.Т. Білоус, М.М. Весельський, Л.К.°Воронова, Ю.В. Гаруст, С.К. Гречанюк, О.П. Дзісяк, Л.М. Касьяненко, В.В.Костицький, М.П. Кучерявенко, В.Б. Марченко, Т.О. Мацелик, С.П.°Позняков, О.В. Покатаєва, В.Д. Понікаров, С.М. Попова, Т.О. Проценко, Д.В. Рева, А.В. Роздайбіда, Ю.І. Руснак, Л.А. Савченко, А.О. Селіванов, В.І.°Теремецький та ін. Вказаними науковцями зроблено значний внесок у розкритті питань правового регулювання місцевих податків і зборів, але дослідження адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів в умовах децентралізації потребує подальшого розвитку.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до Закону України від 18 березня 2004 року № 1629-IV «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу», Указу Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 «Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020».

Дисертаційне дослідження відповідає п. 8.19 Пріоритетних напрямів наукових досліджень Харківського національного університету внутрішніх справ на період 2016 – 2019 років, схвалених Вченою радою Харківського національного університету внутрішніх справ 23 лютого 2016 року (протокол № 2), комплексним науково-дослідним темам Харківського національного університету внутрішніх справ: «Реалізація та удосконалення адміністративного законодавства України» (номер державної реєстрації 0113U008197), «Законотворча та законодавча діяльність в Україні» (номер державної реєстрації 0113U008189), «Проблеми економічної безпеки держави» (номер державної реєстрації 0113U008193).

Мета і завдання дослідження. Основна *мета* дисертаційного дослідження полягає у комплексному вивченні, оцінці та аналізі як теоретичних, так і

практичних правових питань зі справляння місцевих податків і зборів, які є джерелами наповнення місцевих бюджетів, а також у формулюванні науково обґрунтованих рекомендацій та пропозицій щодо удосконалення адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів в умовах децентралізації.

Для досягнення зазначеної мети у дисертаційній роботі поставлені наступні завдання:

- визначити поняття та види місцевих податків і зборів та з'ясувати їх значення для розвитку місцевого самоврядування в Україні;
- розкрити сутність та структуру механізму справляння місцевих податків і зборів;
- надати характеристику децентралізації та з'ясувати її вплив на механізм справляння місцевих податків і зборів;
- визначити поняття та особливості адміністрування місцевих податків і зборів України в системі їх справляння;
- розглянути взаємодію органів Державної фіскальної служби України та органів місцевого самоврядування в умовах децентралізації;
- розкрити особливості адміністративно-правового механізму справляння окремих місцевих податків і зборів;
- охарактеризувати ключові аспекти здійснення контролю у системі адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів;
- окреслити напрямки розвитку нормативно-правового регулювання справляння місцевих податків і зборів в Україні;
- запропонувати шляхи удосконалення правового забезпечення діяльності суб'єктів щодо справляння місцевих податків і зборів України в умовах децентралізації;
- узагальнити зарубіжний досвід запровадження й справляння місцевих податків і зборів та визначити можливості його використання в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, які формуються у сфері справляння місцевих податків і зборів при наповненні місцевих бюджетів.

Предмет дослідження – адміністративно-правовий механізм справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною базою наукового дослідження є сукупність загальнонаукових та спеціально юридичних методів та прийомів пізнання, використання яких обумовлено метою і завданнями їх досягнення. *Історично-правовий* метод дозволив визначити етапи розвитку податкової реформи, розглянути її сучасний характер і головні напрямки (підрозділи 1.1, 3.1). Застосування *діалектичного* методу дало можливість виявити значення місцевих податків і зборів для розвитку місцевого самоврядування в Україні (підрозділ 1.1). *Метод наукових абстракцій і логіко-семантичний* метод використані для удосконалення понятійного апарату (розділи 1 – 3). *Індуктивний* метод сприяв розкриттю повноважень суб'єктів адміністрування як основи їх адміністративної правосуб'єктності (підрозділи 2.2, 3.2). За допомогою методів *групування, класифікації, системно-функціонального та системно-структурного* визначено структуру адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів (підрозділ 1.2), види місцевих податків і зборів (підрозділ 1.1), особливості функціонування адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів в умовах децентралізації (підрозділ 1.3), особливості та процедури справляння окремих місцевих податків і зборів (підрозділ 2.3), особливості адміністрування місцевих податків і зборів (підрозділ 2.1). *Компаративний, статистичний, структурно-логічний і порівняльно-правовий* методи дозволили встановити основні напрями удосконалення адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів України в умовах децентралізації шляхом використання в Україні досвіду розвинених країн (підрозділи 2.4, 3.3). За допомогою *формально-юридичного* методу проведено аналіз чинного законодавства та локальних нормативно-правових актів щодо особливостей адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів України (розділ 2, підрозділ 3.1).

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що у вітчизняній науці адміністративного права проведено комплексне дослідження

адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації. У результаті проведеного дослідження сформульовано низку наукових положень та висновків, які у сукупності можуть значно розширити й поглибити знання з ряду актуальних питань справляння місцевих податків та зборів при проведенні децентралізації. Основні з них такі:

уперше:

- запропоновано авторське визначення поняття «справляння місцевих податків та зборів», під яким розуміється непримусове загальнообов'язкове внесення платежів до бюджету, що передбачає активну взаємну діяльність контролюючих органів і платників податків на умовах довіри, громадянської самосвідомості, партнерства, де платник податків за своїм власним бажанням та переконанням сплачує у встановлені строки в бюджет всі необхідні платежі;

- обґрунтовано доцільність створення Єдиного органу інформаційної взаємодії Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування, який би займався постійним обміном інформації між різними суб'єктами податкових правовідносин та регулював би такі інформаційні відносини;

- розкрито зміст поняття «контроль громадських організацій за справлянням місцевих податків та зборів», що передбачає громадський контроль за встановленням певних податків на місцях, контроль за законністю проведення контрольних перевірок, реагування на звернення окремих осіб щодо неправомірних стягнень та ін., коли дії громадських організацій відрізняються гнучкістю та своєчасністю реагування;

- запропоновано розробити Концепцію розвитку регіонів держави відповідно до індивідуальних потреб кожного з них, в якій слід врахувати особливості розвитку окремого регіону, кількість та склад місцевих податків і зборів за кожним регіоном та можливість вибору громадянами направлення частини їх коштів у визначених напрямках;

удосконалено:

- понятійний апарат у частині визначення термінів «місцеві податки та збори», «податкове адміністрування», що є основою для розкриття змісту адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків і зборів;

- окремі повноваження органів місцевого самоврядування в сфері здійснення місцевих позик з метою проведення ефективної податкової політики на місцях, результатом якої має бути наповнення місцевого бюджету для забезпечення соціально-економічних програм та розвитку різних адміністративно-територіальних одиниць;

- характеристику основних принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, та включення, окрім загальності оподаткування, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, фіскальної достатності, соціальної справедливості та інших, такого принципу як інформованість громадян щодо адресності направлення сплачених ними коштів на податки та збори для мотивації сплачувати такі платежі;

- розуміння загальних ознак, характерних для справляння місцевих податків і зборів у зарубіжних країнах, з-поміж яких виокремлено: простоту справляння податків і зборів, стабільність, доступність законодавства; необтяжливість за кількістю для платників; захист і підтримку платників місцевих податків і зборів, їх мотивацію до сплати цих платежів;

дістали подальшого розвитку:

- пропозиції щодо відокремлення такого підвиду фінансової децентралізації, як податкова, оскільки фінансова децентралізація повинна розглядатися не лише як передача фінансових ресурсів до територіальних бюджетів, а й передача частини повноважень державної влади місцевому та регіональному самоврядуванню у податковій сфері, що формує дохідну і видаткову частини місцевого бюджету;

- обґрунтування необхідності щодо надання органам місцевого самоврядування права спільно з органами Державної фіскальної служби України здійснювати контроль за сплатою місцевих податків і зборів та надходженням платежів до місцевих бюджетів;

- перелік складових адміністрування податкових платежів по відношенню до системи місцевих податків і зборів, якими є: сукупність контролюючих органів та органів місцевого самоврядування, які здійснюють спільну управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння місцевих податків і зборів; напрями управлінської діяльності цих органів із врахуванням специфіки формування місцевих бюджетів в процесі регулювання ставок місцевих податків і зборів; механізм адміністрування податків, що включає ставлення цілей, складання функцій, формулювання принципів справляння місцевих податків і зборів;

- пропозиції щодо низки змін та уточнень до Податкового кодексу України, зокрема з питань розрахунків деяких місцевих податків і зборів, а саме: при розрахунку податку на нерухомість необхідно враховувати вартість цієї нерухомості, у даному випадку вартість житла; щодо податку на землю – слід внести зміни до п.п. 281.2.1 статті 281 Податкового кодексу України, додавши громадянам «для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 3,5 гектари землі»; щодо туристичного збору – необхідно внести зміни в п.п. 268.5.1 ст. 268 Податкового кодексу України, доповнивши склад податкових агентів «базами відпочинку» та визначивши ставку податкового збору у розмірі не більше 1 %;

- обґрунтування щодо необхідності розширення номенклатури місцевих податків і зборів, які, за наявності певної доцільності та об'єктів оподаткування, можуть вводитися в дію на територіях окремих громад для покриття дефіциту місцевих бюджетів, а також перерахування певної частини податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що викладені в дисертації положення становлять як науково-теоретичний, так і практичний інтерес і можуть бути використані:

- у *науково-дослідній сфері* – для подальших наукових досліджень адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків та зборів, можуть бути підґрунтям для вдосконалення справляння податків та зборів України в умовах децентралізації (акт впровадження в наукову діяльність Кримінологічної асоціації України від 30.08.2018);

- у *правотворчості* – для уточнення і вдосконалення положень Податкового кодексу України, Бюджетного кодексу України та інших нормативно-правових актів щодо справляння місцевих податків і зборів в умовах децентралізації;

- у *правозастосовній діяльності* – для підвищення ефективності практичної діяльності суб'єктів адміністрування місцевих податків і зборів (довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження в практичну діяльність Центрального управління Головного управління Державної фіскальної служби України у Харківській області від 07.09.2018);

- в *навчальному процесі* – при підготовці підручників та навчальних посібників з дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право», «Податкове право», «Адміністративний процес», «Адміністративна відповідальність» (акт впровадження результатів дисертації в навчальний процес Харківського національного університету внутрішніх справ від 12.09.2018);

- у *правовиховній сфері* – для підвищення рівня правової та професійної культури посадових осіб контролюючих органів та органів місцевого самоврядування.

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження виконано особисто дисертантом із використанням нових досягнень науки адміністративного та податкового права, усі сформульовані висновки та рекомендації обґрунтовано на основі особистих досліджень автора.

У співавторстві опубліковано монографію «Фінансова система України в

умовах трансформації соціально-економічних відносин» (дисертантом розроблено розділ «Зарубіжний досвід запровадження та справляння місцевих податків і зборів та можливість їх використання в Україні»).

У співавторстві також опубліковано такі наукові статті: «Шляхи перетворення грошей із засобу пограбування народу в активне знаряддя державного будівництва» («Європейські перспективи»: наук.-практ. журнал., № 6, 2014; дисертантом розкрито значення і роль коштів у наповненні бюджету держави через сплату податків та зборів), «Розширення повноважень місцевих рад у сфері оподаткування в умовах реалізації державної регіональної політики» («Наше право»: наук.-практ. журнал, № 1, 2016; дисертантом досліджено права та обов'язки органів місцевого самоврядування), «Адміністрування податків та зборів органами Державної фіскальної служби України» («Європейські перспективи»: наук.-практ. журнал, № 4, 2016; дисертантом розкрито адміністрування податків і зборів контролюючими органами на сучасному етапі їх розвитку), «Роль Державної фіскальної служби України у виявленні тіньової діяльності платників податків» («Право.ua»: електр. журнал, № 2, 2017; дисертантом обґрунтовано необхідність втручання Державної фіскальної служби України в діяльність суб'єктів господарювання), «Документальні докази тіньових господарських операцій» («Наше право»: наук.-практ. журнал, № 5, 2016; дисертантом розглянуто недоброякісні документи як джерело доказів правопорушень у господарській сфері). У дисертації ідеї та розробки, які належать співавторам, не використовувалися.

Апробація результатів дослідження. Основні наукові положення, висновки й практичні рекомендації, викладені в дослідженні, були оприлюднені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: Міжнародній науково-практичній конференції «Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми» (м. Харків, 2015); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави» (м. Харків, 2015); IV Міжнародній науково-практичній конференції «Кримінально-правові та

кримінологічні засади протидії корупції» (м. Харків, 2016); IX Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми правової науки державотворення України в контексті правової інтеграції» (м. Суми, 2016); XI Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми правової науки і державотворення в Україні в контексті правової інтеграції» (м. Суми, 2018);

Структура дисертації. Робота складається зі вступу, трьох розділів, які об'єднують 10 підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації становить 235 сторінок, список використаних джерел налічує 236 найменувань і займає 23 сторінки..

РОЗДІЛ 1

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ УКРАЇНИ І ВПЛИВ ПРОЦЕСІВ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ НА МЕХАНІЗМ ЇХ СПРАВЛЯННЯ

1.1. Поняття та види місцевих податків і зборів та їх значення для розвитку місцевого самоврядування в Україні

Відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» однією з першочергових програм розвитку держави є податкова реформа. Її головна мета – «побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів. Головними напрямками реформи є перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переплат; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб» [202].

За статтею 67 Конституції України «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.... Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про

свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом...» [73].

Згідно статті 6 Податкового Кодексу України «податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу», «збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій» [131].

Значна кількість вчених досліджували зміст і сутність поняття «податок». Одним із перших, чия теорія з питань оподаткування залишилася актуальною й до сьогодення, був Адам Сміт, який стверджував, що «податки для платника – ознака не рабства, а волі», а потім зазначав, що «податок – це тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати» [194, с.241 – 243].

Кулішев І.М., Слуцький М.І., Твердохлебов В.М., Тургенєв М.І. та ін. розглядають податок як «примусовий збір, який держава стягує з громадян для задоволення своїх грошових потреб» [66]. Соколов О.О. – «примусовий збір, що справляється державною владою з окремих господарюючих осіб для покриття витрат, що здійснюються нею або для досягнення будь-яких завдань економічної політики без надання платниками його спеціального еквіваленту» [195]. Горський І.В. – «збір, що встановлюється в односторонньому порядку державою та справляється на підставі законодавчо визначених правил для задоволення суспільних потреб» [37]. Кучерявенко М.П. визначає, що «податок являє собою форму примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) він вноситься в бюджет відповідного рівня (або цільовий фонд) та виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний, грошовий платіж [114; 78, с. 80]. Черник Д.Г. та ін. – «обов'язковий, індивідуально безоплатний платіж в державі чи місцеві бюджети в

законодавчо встановленому порядку з організацій і фізичних осіб у формі відчуження коштів, що належать їм на правах власності, господарського ведення чи оперативного управління, у цілях фінансового забезпечення діяльності держави і (чи) муніципальних утворень» [106]. Мельник П.В. – «законодавчо оформлена, примусова форма отримання державою частки вартості валового внутрішнього продукту, фінансовий гарант виконання державою її суспільних функцій, інструмент регулювання економічного розвитку» [93].

Отже, деякі автори ототожнюють поняття «податок» і «збір», а деякі дають окреме визначення та характеристику [63, с. 11–12].

Так, Грінченко Б. у Словнику української мови так і зазначає, що «термін «податок» є синонімом слова «збір», що означає платіж» [39].

Зокрема, Ісаєв А.О. звертає увагу на дві найбільш важливі, на його погляд, особливості платежів: обов'язковість та грошовий характер. Виходячи з цього, податки визначалися ним як «обов'язкові грошові платежі приватних господарств, які служать для покриття загальних витрат держави і одиниць самоврядування» [213].

Впродовж певного часу історично будувалося поняття податку. Львов Д.М. визначає, що «під податком слід розуміти обов'язкові для громадян платежі відомої частки свого майна або праці з метою задоволення державних або громадських потреб» [84, с. 285]. Науковець розкриває дві основні, на його думку, риси податку: «1) обов'язковість платежу та встановлення його верховною владою; 2) платіж, що вноситься для задоволення потреб держави» [84, с. 285]. Схоже визначення використовує і Франческо Саверіо Нітті: «Податок є тією частиною багатства, яку громадяни примусово віддають державі та місцевим суспільно-правовим органам з метою задоволення колективних потреб. Податок має... примусовий характер і служить для виробництва тих послуг, корисність яких відчувається усіма мешканцями і за самою природою неподільна» [110, с. 240]. Озеров І.Х. дає таке визначення податку: «примусовий збір, що стягується з осіб, які знаходяться на певній території, для покриття загальних витрат держави» [112, с. 222]. Аналогічне визначення дають Селигман Е., Стурм Р.,

характеризуючи податок як «примусовий збір, що стягується державою з окремої особи для покриття витрат, які викликані загальнодержавними потребами, без будь-якого відношення до спеціальної вигоди платника». [190, с. 89]. Подібного підходу дотримується й Олексєєнко М.М.: «Податки – це примусові відрахування з майна підданих на користь держави для покриття загальних державних витрат. Держава стягує їх в силу своєї суверенності, незалежно від послуг, отриманих підданими від державних настанов; отже, вони належать до суспільних тягарів» [4, с. 76]. Німецький вчений К. Маркс писав, що «податок – це джерело життя... для всього апарату виконавчої влади... Основу держави створюють податки» [88].

Що стосується більш сучасної юридичної науки, то деякі автори дають визначення податку більш стисло, приблизно або неточно. Так, Гурєєв В.І. зазначає, що «податок – це обов'язковий внесок, що стягується державою з юридичних і фізичних осіб до бюджету відповідного рівня (федеральний, регіональний, місцевий). [41, с. 28]. Порохов Є.В. визначає податок як «платіж, тобто рух коштів від однієї особи до іншої... в результаті якого держава становиться власником додаткових грошових ресурсів» [146, с.34]. Бандурка О.М. визнає, що «податком є обов'язковий безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно чинного законодавства» [10, с. 13].

Деякі автори, такі як Худяков А. І. дають більш ширше визначення податку, характеризуючи його як складного, багатогранного явища, що є одночасно матеріальною, економічною та юридичною категорією. Худяков А. І. акцентує свою увагу на тому, що податок «в правовому сенсі – це державне встановлення, що породжує зобов'язання особи щодо передачі державі суми грошей (матеріальних цінностей) в певних розмірах в обумовлені терміни і в запропонованому порядку» [218, с. 14]. Той же Порохов Є.В., об'єднуючи ознаки податку, дає таке йому визначення: «Податок – це обумовлена необхідність участі громадян в покритті державних витрат відповідно до їх платіжних можливостей, односторонньо встановлювана парламентом через видання законів така форма вилучення державою у свій дохід (в державну власність) частини доходів або

накопичень недержавних суб'єктом, яка існує у вигляді обов'язкових, безоплатних і безповоротних грошових платежів, щорегулярно стягуються державою в особі її уповноважених органів з фізичних та юридичних осіб, зараховуються до державного (республіканського або місцевих) бюджету та забезпечуються силою державного примусу» [146, с.52].

Н.І. Хімічева визначає податки як «обов'язкові і за юридичною формою індивідуально безоплатні платежі юридичних і фізичних осіб, встановлені органами державної влади для зарахування у державну бюджетну систему (або в зазначених випадках – позабюджетні цільові фонди) з визначенням їх розмірів та термінів сплати» [215]. Вельми цікавим є визначення Пепеляєва С.Г., який розкриває податок як «єдину законну форму відчуження власності фізичних та юридичних осіб на засадах обов'язковості, індивідуальної безоплатності, безповоротності, забезпечення державним примусом, що не носить характер покарання або контрибуції, з метою забезпечення платоспроможності суб'єктів публічної влади» [115, с. 24]. Але це визначення не стосується випадків, коли платником податків виступає державне підприємство чи організація, й фактично не відбувається заміна власника. Можна цілком погодитися з Кучерявенко М.П., що «податки формують дохідні частини бюджетів, але бюджетні кошти не є власністю Верховної Ради України або органів місцевого самоврядування. Вони належать або державі в цілому (кошти Державного бюджету), або відповідним територіальним громадам. Те що, наприклад, держава делегує Верховній Раді право розпоряджатися коштами Державного бюджету, зовсім не означає, що вона стає й власником цих коштів» [78, с. 70].

Аналізуючи зміст податків, слід враховувати, що вони є не єдиним джерелом доходів бюджету, а лише один з видів позаекономічного державного примусу. Кучерявенко М.П. всю систему платежів, які входять в податкову систему, розділяє на «податки і платежі податкового характеру». До першої групи він відносить саме податки (на прибуток, на землю та ін.), а друга група складається зі зборів і відповідних податкових платежів (мити, державне мито та ін.) [78, с. 73].

Як вже було сказано, деякі автори ототожнюють поняття «податок», «збір», «обов'язковий платіж». На думку автора, ці категорії, хоч і схожі, але знаходяться у певному взаємозв'язку та співвідношенні. Як податок, так і збір є платежами, внесками грошових коштів, що є обов'язковими до сплати, тобто це – «обов'язкові платежі». Але поняття «обов'язковий платіж» охоплює й штрафи, пені, санкції... Тому слід говорити, що податки та збори – це обов'язкові платежі податкового характеру.

Можна цілком погодитися з Кучерявенко М.П., який стверджує, щорозмежування податків, зборів, платежів є не лише теоретичною, а й практичною проблемою. Науковець доводить, що «по-перше, коли мова йде про податки, то це насамперед безумовні і нецільові платежі, і після їхнього надходження в бюджети неможливо простежити використання цих коштів, так це і не потрібно. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, вони необхідні для фінансування визначених заходів і мають у такий спосіб чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання про нецільове використання коштів (мова може навіть йти про самостійний склад правопорушення).

По-друге, податки в основному надходять у бюджети, тоді як збори можуть формувати цільові (у тому числі і позабюджетні) фонди. Тому, якщо необхідно закріпити винятково стабільні надходження в бюджети нецільового характеру, – це, безсумнівно, податки. Якщо необхідно закріпити стійкий зв'язок між податковими надходженнями і джерелами, з яких вони спрямовуються, – це збори.

І, по-третє, якщо встановлення, зміна і скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є винятковою компетенцією органів державної влади, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати і як компетенцію виконавчих органів» [78, с. 74].

«Податок» є достатньо складною категорією, що поєднує і економічне, й юридичне значення. Такі вчені, як Александрюк Т.Ю., Дулік Т.О., Захарова Н.І. Баранник Л.Б. стверджують, що «суспільний зміст податків формується через систему економічних відносин» й поняття «податки» аналізують «переважно з

точки зору їх матеріального змісту...а саме: по-перше, податки розглядаються як засіб утримання державного апарату; по-друге, податки трактуються з позиції формування доходів бюджетів держави; по-третє, податки визначаються як примусові платежі, пожертвування громадян; по-четверте, податки розглядаються з функціональної точки зору, тобто як обов'язкові платежі приватних господарств для покриття витрат держав та інших суспільних потреб» [97, с. 35]. Ці вчені вважають, що «податок – це категорія не тільки економічна, але й правова...» і дають таке визначення: «Податки – це закономірне об'єктивно-суб'єктивне явище, система соціально-економічних та організаційно-правових відносин, що складаються між державою, юридичним та фізичними особами з приводу мобілізації до бюджету держави і використання частини вартості ВВП, які не мають конкретного цільового призначення та діють законодавчо на будь-якій стадії розвитку суспільства з метою фінансового забезпечення виконання державою своїх функцій та соціально-економічної підтримки населення й господарських структур» [97, с. 43].

Але більшість вчених, зокрема Криницький І.Є., Кучерявенко М.П., Воронова Л.К. та ін., вважають, що вирішальне значення має визначення податку саме як правової категорії. Для цього вони виділяють наступні причини: «По-перше, точне визначення і закріплення змісту категорії податку сприяє чіткому і однаковому застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме поняття, визначення податку має бути однією з відправних точок при підготовці податкових законів. По-третє, визначення податку дозволяє об'єктивно сформулювати і закріпити обсяг повноважень податкових органів. По-четверте, без точного визначення категорії податку неможлива об'єктивна реалізація як фінансової, так і інших видів відповідальності» [78, с. 75].

Соколовська А.М. стверджує, що «найбільш прийнятним юридичним визначенням поняття «податок», в якому відображені усі його основні ознаки, може бути його визначення як обов'язкового, індивідуально безеквівалентного платежу, що сплачується юридичними і фізичними особами у формі відчуження грошових коштів, які належать їм на правах власності, господарського відання чи

оперативного управління, з метою фінансового забезпечення виробництва суспільних благ» [196, с. 41].

Такі вчені як Воронова Л.К., Кучерявеко М.П., Попова С.М. дають схоже визначення поняттю «податок». Спочатку визначають податок як «форму примусового відчуження результатів діяльності юридичних і фізичних осіб, що приймають грошову форму у власність держави, які надходять до бюджету відповідного рівня (або цільовий фонд), на підставі акта компетентного органу державної влади цей платіж вноситься як нецільовий, безвідплатний, безповоротний, безумовний і обов'язковий» [214, с. 215]. Потім розкривають податки, як «обов'язкові, за юридичною формою індивідуально безвідплатні, нецільові, безповоротні, безумовні платежі юридичних і фізичних осіб, що встановлені органом законодавчої влади або органом місцевого самоврядування для зарахування в державний чи місцевий бюджет або в цільовий фонд у точно визначеному розмірі і терміні» [214, с. 221].

Роль В.Ф., Сергієнко В.В., Попова С.М. зазначають, що «податок – це встановлений законом для досягнення загальнодержавних або місцевого значення цілей обов'язковий індивідуально безвідплатний грошовий платіж, який вноситься юридичними і фізичними особами до Державного чи місцевого бюджету за наявності матеріальних передумов (доходу, прибутку чи майна) у чітко визначені строки та у передбачених законодавством розмірах і не призначений для конкретних витрат [172, с. 149].

Слід підкреслити, що в основному податкові кодекси різних держав закріплюють окреме поняття податку. Так, в статті 1 Податкового кодексу Республіки Казахстан податки визначаються як «законодавчо встановлені в односторонньому порядку обов'язкові грошові платежі в бюджет, вироблені в певних розмірах, що носять безповоротний і безоплатний характер» [108]. Як слушно зазначає Кучерявенко М.П. «таке визначення податку не містить характеристики саме податкової природи платежу, фактично до нього можна віднести багато з обов'язкових платежів, які не мають ознак податку. Наприклад, адміністративні штрафи теж укладаються в цю конструкцію» [78, с. 81].

В статті 11 Податкового кодексу Азербайджанської Республіки податок трактується як «обов'язковий, індивідуальний і безоплатний платіж, що перераховується до державного та місцевих бюджетів, у формі відчуження грошових коштів, які перебувають у власності платників податків, з метою фінансового забезпечення діяльності держави і муніципалітетів» [107].

Податковий кодекс Російської Федерації (ПКРФ), як і Податковий кодекс України (ПКУ), дає окремо визначення поняття «податку» та «збору». За ПКРФ— «Під податком розуміється обов'язковий, індивідуально безвідплатний платіж, що стягується з організацій і фізичних осіб у формі відчуження належних їм на праві власності, господарського відання або оперативного управління грошових коштів з метою фінансового забезпечення діяльності держави і (або) муніципальних утворень. Під збором розуміється обов'язковий внесок, що стягується з організацій і фізичних осіб, сплата якого є однією з умов скоєння щодо платників зборів державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами і посадовими особами юридично значимих дій, включаючи надання певних прав або видачу дозволів (ліцензій), або сплата якого обумовлена здійсненням в межах території, на якій введено збір, окремих видів підприємницької діяльності» [130].

Але без налагодженого механізму справляння місцевих податків і зборів побудувати належну податкову систему в умовах децентралізації влади практично неможливо.

Кучерявенко М.П. стверджує, що «законодавче регулювання місцевого оподаткування ґрунтується на декількох принципах, які лежать в основі системи, що формується, місцевих податків та зборів:

1. Податкова система України включає два рівні: державний та місцевий.
2. Державна податкова система ґрунтується на стабільних джерелах надходжень за рахунок податків і інших відрахувань, які не змінюються протягом тривалого періоду.

3. Взаємовідносини державної й місцевих податкових систем будуються на основі конституційного закріплення й законодавчого регулювання основних принципів, що розмежовують сферу їх дії.

4. Законодавчо закріплені принципи, що розмежовують сферу дії місцевих та державної податкових систем, підлягають неухильному дотриманню в рамках реалізації податкової дисципліни.

5. Податкова політика, що проводиться органами державної влади й місцевого самоврядування, є основою забезпечення єдності податкової системи» [80, с. 507].

Таким чином, державні кошти, зібрані за різними каналами податкових надходжень розподіляються між Державним та місцевими бюджетами. Розподіл податків між ланками бюджетної системи може мати сталий нормативний характер, наперед установлений законодавчими актами, а може відбуватись у формі бюджетного регулювання, коли відрахування до місцевих бюджетів поводяться за щорічними диференційованими нормативами залежно від потреб того або іншого місцевого бюджету. В Україні такий розподіл передбачається щорічно при прийнятті Закону про державний бюджет [208, с. 30].

Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. розмежовують поняття «податок» і «місцеві податки і збори». За адресністю «податки» надходять до державного та місцевих бюджетів, а «місцеві податки і збори» лише до місцевих бюджетів. За роллю у формуванні бюджетів «податки» формують основну частину доходів державного та місцевих бюджетів, а питома вага «місцевих податків і зборів» в структурі доходів місцевих бюджетів порівняно незначна. За періодичністю сплати «податки» сплачуються періодично, а сплата «місцевих податків і зборів» може бути періодичною або одноразовою. За цільовим спрямуванням «податки» не мають чітко вираженого цільового спрямування, у той час як «місцеві податки і збори» можуть мати цільове призначення, бути впровадженими на відшкодування витрат територіальних громад, введеними як плата за надання прав або видачу дозволів. [62, с. 25].

Угровецький О.П. розкриває різні варіанти встановлення місцевих податків:

- у вигляді надбавок до загальнодержавних податків, а рівень надбавки визначають місцеві органи відповідно до встановлених обмежень;
- введення місцевих податків за переліком, що встановлюється вищими органами влади, а вибір податків здійснюється місцевими органами влади;
- впровадження місцевих податків на розсуд місцевих органів без будь-яких обмежень з боку центральної влади [208, с. 30].

Згідно п.3.1. статті 3 Податкового кодексу України «податкове законодавство України складається з Конституції України; Податкового Кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України» [131].

Основою законодавства про місцеві податки і збори є Конституція України, у якій закріплені вихідні положення щодо регулювання місцевого оподаткування, зокрема у п. 1 статті 143 закріплено право територіальних громад «безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування... встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону...» [73].

Крім Конституції України нормативно-правовою базою регулювання місцевих податків та зборів (обов'язкових платежів) є Податковий кодекс України, Митний кодекс України, Бюджетний кодекс України, Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні», акти Президента України, рішення органів місцевого самоврядування та ін.

Визначення понять «місцевий податок» та «місцевий збір» у Податковому кодексі України окремо не наводяться, оскільки вони є різновидом обов'язкових податкових платежів, що повинні своєчасно і в установленому порядку надходити

до місцевих бюджетів. Згідно статті 6 Податкового кодексу України наводиться загальне трактування цих податків та зборів.

Згідно до статті 8 Податкового кодексу України «до місцевих належать податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених цим Кодексом, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад» [131].

В Українській економічній енциклопедії зазначено, що «місцеві податки та збори – це обов'язкові платежі, що стягуються з фізичних та юридичних осіб, які отримують доходи або володіють майном на території адміністративної одиниці, а також з продажу товарів і послуг на цій території» [54, с. 436].

Зарубіжні та вітчизняні науковці по-різному розкривають поняття місцевих податків та зборів. Так, канадський вчений Річард Берд дав таке визначення місцевим податкам і зборам: «податкові платежі, що впроваджують органи місцевого самоврядування та підлягають зарахуванню до місцевих бюджетів» [231, с. 59]. Хорст Ціммерманнохарактеризував місцеві податки і збори як «локальні податкові платежі, які впроваджують і скасовують органи місцевого самоврядування в тому розумінні, що останні мають право податкової ініціативи на території свого муніципалітету» [221, с. 158].

Александрюк Т.Ю., Дулік Т.О., Захарова Н.І., Баранник Л.Б. вважають, що «будь-який місцевий податок та збір – це обов'язковий платіж, що призначається для вирішення як фіскальних, так і економічних та соціальних завдань державного або регіонального рівня. Ці платежі також обмежують витрати власних доходів платників і переміщують фінансовий потенціал у розпорядження держави, органів місцевого самоврядування» [97, с. 48]. Потім ці вчені зазначають, що «місцеві податки і збори – це закономірне об'єктивно-суб'єктивне явище, система податкових правовідносин, що складаються між державою, органами місцевого самоврядування та юридичними і фізичними особами з

приводу мобілізації до місцевих бюджетів держави і використання частини вартості валового регіонального продукту у грошовій формі, що не мають конкретного цільового призначення та діють законодавчо з метою фінансового забезпечення соціально-економічного розвитку регіонів» [97, с. 50].

Такі науковці, як Роль В.Ф., Сергієнко В.В., Попова С.М. вважають, що місцеві – це «податки і збори, які можуть установлюватись як вищими органами законодавчої влади, так і органами місцевого самоуправління, але вводяться лише рішенням компетентного органу місцевого самоуправління, діють на відповідній території та надходять у місцевий бюджет» [172, с. 153].

Письменний В.В. зазначає, що «під місцевими податками та зборами слід розуміти податкові платежі, які впроваджують тільки за ініціативою представницьких органів місцевого самоврядування, ці ж органи визначають їх основні елементи (зокрема базу оподаткування, граничні розміри податкових ставок, порядок обчислення та сплати, напрямки використання) й здійснюють адміністрування» [123, с. 19–20].

Місцеві податки та збори знаходяться у тісному взаємозв'язку та взаємозалежності з іншими категоріями, такими як доходи та видатки місцевих бюджетів, прибутки, збитки, штрафи, санкції, пеня та ін., але як самостійна категорія мають свою характеристику. Баранник Л.Б. вважає, що «до об'єктивних родових ознак місцевих податків та зборів можна віднести такі:

- з їх допомогою держава, органи місцевого самоврядування вилучають частину новоствореного ВРП (валового регіонального продукту) та розподіляють ці кошти відповідно до потреб територіальних громад;

- вони є важливим джерелом доходної частини місцевих бюджетів;

- вони виступають специфічною фінансовою категорією зі стійкими внутрішніми властивостями, закономірностями розвитку та характерними формами прояву;

- вони можуть бути найефективнішим інструментом впливу органів місцевого самоврядування на динаміку і структуру сфери матеріального

виробництва регіону, на розвиток науки і техніки, масштаби соціальних гарантій населенню» [97, с. 48–49].

Інші автори узагальнюють такі «характерні ознаки місцевих податків та зборів, які є визначальними у їх змісті:

1) з одного боку, місцеві податки і збори є невідомим елементом податкової системи держави, а з іншого – вони покликані відповідати інтересам територіальних громад, від імені яких діють органи місцевого самоврядування, зміцнювати й розширювати їх фінансову автономію, оскільки оцінюються як самостійне жерло доходів місцевих бюджетів;

2) метою введення місцевих податків і зборів є забезпечення місцевих органів влади коштами, необхідними для здійснення їх завдань і функцій, що перебувають у їх самостійному розпорядженні і концентруються у відповідних бюджетах [96];

3) правове регулювання місцевих податків і зборів має певну специфіку, оскільки здійснюється на двох рівнях: на загальнодержавному та місцевому. Так, держава визначає вичерпний перелік таких обов'язкових платежів, коло платників, об'єкти оподаткування, граничні розміри ставок, тобто встановлює основи їх справляння, надаючи повноваження органам місцевого самоврядування на введення таких податків і зборів на відповідній території. А місцеві органи влади, реалізуючи надані державою повноваження, встановлюють і детально регламентують механізм справляння окремо кожного з податків і зборів, а також уводять їх у дію. Таке положення забезпечує захист місцевих бюджетів від необґрунтованого і безмежного тиску згори (держави). Таким чином, місцеві податки і збори – це обов'язкові платежі, що встановлюються державою, регламентуються і справляються органами місцевого самоврядування і надходять до місцевих бюджетів) [96];

4) справляння місцевих податків і зборів здійснюється на підставі нормативно-правових актів, тобто за юридично-закріпленими правилами. Таке законодавче визначення порядку їх адміністрування – це своєрідна форма прояву суверенітету демократичних держав та здійснення їх інституціями належних

функцій владності. Отже, процес мобілізації і використання надходжень від сплати місцевих податків і зборів має правову основу і стає об'єктом контролю з боку органів фіскальної служби;

5) місцеві податки і збори є тими платежами, що є мають конкретного цільового призначення, охоплюють широке коло платників – юридичних і фізичних осіб та стягуються лише до місцевих бюджетів держави;

6) місцеві податки і збори – це обов'язкові, примусові платежі, тому для них є актуальними такі поняття як «податкове зобов'язання», строки сплати та подання податкової звітності», «податковий борг», «відповідальність платників за порушення податкового законодавства», «штрафні санкції», «пеня» тощо;

7) місцеві податки і збори стягуються лише у грошовій формі;

8) при сплаті місцевих податків і зборів відбувається перерозподіл частини вартості валового регіонального продукту (ВРП), тобто перехід частини коштів із власності окремих платників (юридичних і фізичних осіб) у власність територіальних громад (органів місцевого самоврядування);

9) місцеві податки і збори слід розглядати як різновид прямих прибуткових та майнових податків, що стягуються залежно як від обсягу доходів, отриманих протягом податкового (звітного) періоду, господарського обороту, виду діяльності, кількості зайнятих тощо, так і від площі житлової та нежитлової нерухомості, земельної ділянки, а також строків використання та об'єму циліндра двигуна транспортного засобу;

10) місцевим податкам і зборам властива індивідуальна безоплатність, а це означає, що при їх стягненні органи місцевого самоврядування не гарантують повернення їх кожному окремому платнику у формі суспільних благ;

11) для місцевих податків і зборів характерна регулярність їх стягнення, а це означає, що дані платежі вносяться періодично, в чітко встановлені податковим законодавством строки;

12) місцеві податки і збори є виключно інструментом держави, органів місцевого самоврядування, що встановлюється для їх фінансового забезпечення та розвитку регіонів» [97, с. 49–51].

При законодавчому регулюванні системи місцевих податків і зборів слід враховувати низку чинників:

- 1) закріплення за місцевими бюджетами таких доходних джерел, що забезпечували б стабільне надходження доходів і фінансування власних повноважень місцевих органів;
- 2) сполучення інтересів держави і місцевого самоврядування при обмеженні необґрунтованого впливу державної влади на місцеве оподаткування;
- 3) доцільність та обґрунтованість уведення місцевих податків і зборів на відповідній території;
- 4) домірність сум коштів, що надходять до бюджетів від таких податків і зборів, з витратами, пов'язаними з їх справлянням тощо [96].

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України кількість податків і зборів значно скоротилася. У статті 10 Податкового кодексу України до місцевих податків відносяться: податок на майно (у тому числі транспортного податку та плати за землю); єдиний податок. До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір. Місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю) [131].

Але до прийняття Податкового кодексу України, коли країна робила перші кроки незалежної держави, було запроваджено перші нормативні акти, що відображали новий механізм розподілу доходів в бюджетній системі та порядок сплати місцевих податків і зборів, – це Закон Української РСР «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. №1251-ХІІ [162], а потім Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування» від 18.02.1997 р. №77/97-ВР (зі змінами та доповненнями) [147] та Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20.05.1993 р. №56-93 (зі змінами та доповненнями), що мав силу закону [157]. Такі нормативні документи розкривали перелік місцевих податків і зборів, їх розміри, ставки, податкові пільги, об'єкти оподаткування та джерела сплати, а також було визначено повноваження органів

місцевого самоврядування щодо встановлення та скасування місцевих податків і зборів та ін.

Спочатку було встановлено 18 місцевих податків і зборів. До місцевих податків відносилися: податок з реклами, комунальний податок, податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки. До місцевих зборів (обов'язкових платежів) належали: готельний збір, збір за припаркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордеру на квартиру, курортний збір, екскурсійно-туристичний збір, збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон, збір за участь у перегонах на іподромі, збір за виграш у перегонах на іподромі, збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збір за право використання місцевої символіки, збір за право проведення кіно- і телезйомок, збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збір з власників собак. Через певний проміжок часу до цих місцевих податків і зборів додалися 2 податки й 12 зборів, а було скасовано готельний збір, екскурсійно-туристичний збір, збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон [157; 147]. До того ж в національному законодавстві зазначалося, що такі обов'язкові платежі, як комунальний податок, збір за припаркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордеру на квартиру, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збір з власників собак «є обов'язковими для встановлення сільськими, селищними та міськими радами за наявності об'єктів оподаткування або умов, з якими пов'язане запровадження цих податків і зборів» [147].

Тривалий час норми законодавства неодноразово ставали об'єктом критичних зауважень низки вітчизняних вчених.

Деякі вчені вважали, що «такі зобов'язання щодо впровадження сільськими, селищними та міськими радами певного переліку місцевих податків і зборів одночасно обмежували їх можливості», а серед цього переліку обов'язкових платежів «є й такі, що взагалі впроваджувати на певних територіях не було сенсу,

оскільки витрати на їх адміністрування перевищували податкові надходження від них... і механізм їх справляння був також нерегульований... До цього переліку можна віднести збір за припаркування автотранспорту, збір за видачу ордера на квартиру, збір із власників собак» [97, с. 28]. За словами Голованьової О.С. «частина встановлених декретом податків і зборів були неефективними й такими, що не мають ні фіскального, ні регулюючого значення, тому такі податки та збори не використовувалися місцевою владою» [35]. Молдован^оО.О. стверджує, що «місцеві податки і збори характеризувалися невеликим обсягом надходжень,... а найвагомішими з них у забезпеченні надходжень – ринковий збір і комунальний податок» [102, с. 62].

Дійсно, до місцевого бюджету України найбільше було надходжень, отриманих від сплати комунального податку, ринкового збору та податку з реклами. [134]. Ці надходження сприяли збільшенню дохідної частини місцевих бюджетів, а також довели необхідність розширення повноважень місцевих органів влади України та підвищення ролі місцевих податків і зборів. Але з прийняттям Податкового кодексу України в нашій державі з 1 січня 2011 року втратили чинність всі правові акти, які визначали види місцевих податків і зборів та порядок їх справляння, у тому числі тих, які відігравали велику роль у наповненні місцевих бюджетів (наприклад, комунальний податок, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, ринковий збір). При цьому, у Податковому кодексі України було встановлено 5 місцевих податків та зборів: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок, а також збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір. [131]. За наступні чотири роки існування податкової системи з'ясувалося, що практика справляння місцевих податків і зборів не є досконалою, тому з 1 січня 2015 року знову було змінено та доповнено Податковий кодекс України.

Таким чином, склад місцевих податків і зборів знову змінився. На сьогоднішній день до місцевих податків відносяться податок на майно та єдиний податок, а до місцевих зборів – збір за місця для паркування транспортних засобів

і туристичний збір. В свою чергу, податок на майно складається з: 1) податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 2) транспортного податку; 3) плати за землю.[148].

У теперішній час «для існуючої системи місцевого оподаткування в Україні характерні:

- невеликий перелік місцевих податків і зборів;
- відсутність права органів місцевого самоврядування на встановлення власних податків і зборів на своїй території;
- відсутність зацікавленості представників місцевої влади у додатковому залученні коштів шляхом стягнення місцевих податків і зборів;
- відсутність взаємозв'язку між рівнем суспільних послуг, що надаються на певній території, із податковим навантаженням на населення;
- неефективність окремих податкових ставок, що не дозволяє забезпечити стабільні надходження до місцевих бюджетів;
- незначна фіскальна роль місцевих податків та зборів у зведеному бюджеті України» [83, с. 17].

Таким чином, зміни у системі місцевого оподаткування відбуваються під впливом різних політичних, економічних, соціальних чинників, що пояснює її недосконалість. З одного боку збільшення переліку місцевих податків та зборів може призвести до посилення податкового тягаря на платників податків та невпевненості громадян у їх захищеності з боку держави, а з іншого – зменшення таких податків та зборів не гарантує достатнє поповнення місцевих бюджетів країни. Місцеві податки та збори є не лише основним видом доходів місцевих бюджетів, а й гарантією соціальної захищеності громадян.

1.2. Сутність та структура механізму справляння місцевих податків і зборів

На сьогоднішній день чинним законодавством надано повноваження органам місцевого самоврядування щодо введення в дію місцевих податків і

зборів на відповідній території та встановлення й регламентації механізму справляння кожного з них.

Як зазначає Бабін І.І. «використовувані в літературі з податкового та фінансового права поняття «збір», «вилучення», «стягнення» для розкриття правової природи податку, є наслідком впливу поширеного в радянський період формулювання про примусовий характер права та не відповідають його сьогоденній суті. Зміна підходів до розуміння правової природи податку, акцентування уваги на активній ролі не тільки уповноважених державою органів, але і платників податків у податкових правовідносинах є однією з необхідних умов модифікації категоріально-понятійного апарату податкового права. В цьому відношенні більш прогресивним є використовуваний у податковому законодавстві термін «справляння податків» [7, с. 100].

В сучасних умовах постійних змін та доповнень до законодавства нашої держави виникає необхідність уточнення понятійного апарату у правовій науці.

Так, в Росії до сих пір використовується термін «збирати» податки («собирать» – збирати). Проте збирати можна ягоди, гриби та ін., а також збирають данину, «подать». У Німеччині податки розуміються як підтримка держави її громадянами («stauer» – підтримка). Законодавство США визначає податок як таксу («tax» – такса). Європейські та американські податкові форми передбачають, що в Росії не може бути відносин співдружності між державою та платником податків. Адже і російські вчені визнають, що «в умовах ринкової економіки податкові відносини не можуть базуватися на відносинах особистої залежності, в їх основі лежить майнова залежність» [137, с. 72].

В Україні ж податкова політика держави направлена на те, щоб налагодити партнерські відносини між податковими органами та платниками податків. На сьогоднішній день спостерігається перетворення податкового органу від органу тиску до сервісної установи.

У статті 1 Податкового кодексу України говориться про те, що цей кодекс «регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та

порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [131].

Отже, термін «справляння податків і зборів» є невід'ємною складовою частиною оподаткування. У тлумачному словнику визначено, що «система оподаткування – сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів до бюджетів і внесків до державних цільових фондів, що справляються в установленому Податковим кодексом порядку» [192]. У Великому тлумачному словнику сучасної української мови термін «справляти» має декілька значень, серед яких «правити, вимагати (борг, податок та ін.)», або «робити, здійснювати щось відносно когось», «виконувати, здійснювати що-небудь», «втілювати в життя, робити що-небудь» [26, с.1180].

Деякі автори вважають, що «справляння податків» та «стягнення податків» є тотожними поняттями, а деякі, такі як Бабін І.І., Косиця О.О., Соловійов В.О., розмежовують їх.

Як зазначає В.О. Соловійов, «у терміна «стягнення» в адміністративному праві декілька значень. По-перше, це примусове вилучення, несплачених у встановлений строк грошових сум (податків). По-друге, під стягненням іноді розуміється визначена грошова сума, яка підлягає сплаті (вилученню) з метою відшкодування збитків. У третьому випадку, термін «стягнення» вживається для позначення штрафних санкцій, що застосовуються за винні протиправні дії» [197, с. 24]. Бабін І.І., розкриваючи значення терміна «стягнення», запевняє, що «це міра відповідальності за здійснене правопорушення.... Тому необхідно зазначити, що стягуються не податки, а податковий борг (недоїмка), пеня, які мають іншу, ніж податок, правову природу» [7, с. 99].

Далі вчений зазначає, що «стягнення не є необхідною ознакою податку. Більше того, податки не стягуються, а те, що стягується – це не податки. Об'єднання податків і недоїмок приведе до висновків, що суперечитимуть діючому податковому законодавству України. Ні суд, ні податковий орган не

здійснюють збір, вилучення чи стягнення податку. Стягуються тільки недоїмка і пеня, які є наслідком вчинення правопорушення платником податків. Але і недоїмка та пеня не обов'язково стягуються, вони можуть бути сплачені добровільно» [7, с. 99].

Косиця О.О. стверджує, що «стягнення податків є поняттям більш вузьким, яке охоплюється таким значенням як «справляння податків», основною характерною рисою стягнення є те, що воно передбачає застосування примусових засобів з боку держави, в той час як справляння – загальнообов'язкова (а не примусова) модель внесення платежу до бюджету, в свою чергу, стягнення податку має місце тоді, коли в установленому законом порядку він не сплачується належним чином» [74, с. 39]. Але у цьому випадку слід розглядати й поняття «адміністрування податку» (що більш детально розкрито у підрозділі 2.1 роботи)...

Бабін І.І. визначає, що «зміст справляння податків становлять дії державних органів та самих платників, а суть зводиться до внесення належної суми платежу до бюджету чи до державного цільового фонду». [7, с. 98]. «У будь-якому випадку по відношенню до податків, термін «справляння» передбачає активну сторону, якою є уповноважені державою органи. Але роль платника при справлянні податків не є пасивною. Одним з принципів побудови механізму справляння податків є самостійне обчислення і сплата платником належних сум податків, зборів (обов'язкових платежів). Ця стадія є невід'ємною частиною справляння податків, яке виступає як сукупність, комплекс дій. Водночас уся організація справляння податків у державі (справляння в широкому розумінні) і конкретні дії щодо конкретного платника (справляння у вузькому розумінні) – це в першу чергу дії державних органів. Ці дії є частиною фінансової діяльності держави в галузі податків, яка за змістом наближається до поняття управлінської діяльності» [7, с. 98]

«Зміна підходів до розуміння правової природи податку, акцентування уваги на активній ролі не тільки уповноважених державою органів, але і платників податків у податкових правовідносинах є однією з необхідних умов

модифікації категоріально-понятійного апарату податкового права. В цьому відношенні більш прогресивним є використовуваний у податковому законодавстві термін «справляння податків»... Низка науковців, таких як Весельський М. М., Бабін І.І., Косиця О.О. схиляються до думки, що, «справляння податків – це сукупність дій уповноважених державою органів та платників податків, спрямована на внесення встановленого законом податку (збору чи іншого обов'язкового платежу) до бюджету чи до державного цільового фонду» [28, с. 55; 7, с. 100; 74, с. 37].

За словами Весельського М. «справляння податків полягає в установленому порядку і відповідному механізмі внесення до бюджету чи до державного цільового фонду відповідної суми податку. Однією з засад, принципів побудови механізму справляння податків є самостійне обчислення і сплата податків, у той же час уся організація справляння податків у країні взагалі, і конкретні дії щодо окремо взятого платника, зокрема, є діяльністю державних органів, яка виступає частиною фінансової діяльності держави у сфері оподаткування» [28, с. 55].

Селіванов А.О. зазначає, що «справляння податків і зборів визначаються як правовідносини, які зумовлюють виконання податкових зобов'язань платниками податків і здійснення уповноваженими органами держави контрольних функцій щодо своєчасності, вірогідності, повноти нарахування та сплати лише тих податків і зборів, які віднесено до їх відання» [189, с. 35].

На думку Мацелик Т.О. термін «справляння податків» означає «діяльність уповноважених на те органів щодо застосування заходів адміністративно-правового впливу з метою забезпечення вчасного та повного надходження грошових коштів до державних фондів». Також вчена акцентує свою увагу на тому, що «справляння податків включає діяльність уповноважених на те органів по організації добровільної сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і примусове справляння податків, зборів (обов'язкових платежів) – стягнення, що і передбачає застосування адміністративно-примусових заходів у межах адміністративно-процесуальних норм» [90, с. 12].

Косиця О.О. зазначає, що «справляння податків – це установлене нормативно-правовими актами порядок і механізм внесення до бюджету належної суми податку, який передбачає активну взаємну діяльність контролюючих органів і платників податків» [74, с. 39].

Таким чином, можна говорити про односторонній вплив на процес стягнення податків і зборів з боку контролюючих органів, коли розкриваємо поняття «адміністрування податків і зборів», та двосторонній вплив через самосвідомість громадян сплачувати податки і збори та зобов'язання їх це робити зі сторони податкових та інших органів, – коли розкриваємо «справляння податків і зборів».

І не можна погодитися з Селівановим А.О., який, порівнюючи терміни «адміністрування податків» та «справляння податків», оцінює останнє «як більш загальне, без правового визначення відносин, які перебувають у виконавчій чи розпорядчій сфері, коли наявним є певний суб'єкт – представник держави» [189, с. 35.], та з Косицею О.О., яка говорить про те, що «адміністрування податків є поняттям ширшим та охоплює поняття справляння податків» [74, с. 39]. Адже ці автори тут же зазначають, що «зміст справляння податків включає в себе: сплату податку добровільно; сплату податку шляхом застосування впливових засобів; погашення (добровільне) податкового боргу; стягнення (примусове) податкового боргу» [74, с. 39].

На думку автора, поняття «справляння податків» є більш ширшим, ніж «адміністрування податків», і намагання науковців довести необхідність замінити назву розділу II Податкового кодексу України з «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» на «Справляння податків, зборів (обов'язкових платежів)» [89, с. 120–123] є марними та необґрунтованими.

При цьому, порівнюючи терміни «справляння податків» і «адміністрування податків» слід зазначити, що поняття «справляння податків» розкриває взаємовідносини суб'єктів як «горизонтальні», на умовах довіри, громадянської самосвідомості, партнерства між платниками податків та податковими органами, а «адміністрування податків» – взаємовідносини «вертикальні, згори до низу»,

коли контролюючі органи зобов'язують податківця сплачувати його податок чи збір, застосовуючи методи покарання за невиконання громадянського обов'язку сплатити такі обов'язкові платежі.

Стаття 7 Податкового Кодексу України розкриває загальні засади встановлення податків і зборів. При цьому зазначається, що «під час встановлення податку обов'язково визначаються такі елементи:

- платники податку;
- об'єкт оподаткування;
- база оподаткування;
- ставка податку;
- порядок обчислення податку;
- податковий період;
- строк та порядок сплати податку;
- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку»

[131].

Також у цій статті Податкового кодексу України зазначається, що «під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування» [131].

Відповідно до статі 10 Податкового кодексу України місцеві ради обов'язково устанавлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю) (п.10.2 ст.10 ПКУ), а також в межах своїх повноважень вирішують питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору (п.10.3 ст.10 ПКУ) [131].

Верховна Рада України законодавчо встановлює на території України загальнодержавні податки та збори і визначає їх перелік. Вона визначає і перелік місцевих податків та зборів, але устанавлення їх належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій

громад. Тому згідно статті 26 (п. 24) Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» до виключної компетенції сільських, селищних, міських рад і відноситься зокрема встановлення місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України [131].

На думку Письменного В.В. існують критерії, яким має відповідати процес впровадження місцевих податків і зборів, а саме:

- недопустимість впровадження індивідуальних податкових платежів і встановлення податкових пільг для окремих платників податків;
- різноманітний розподіл податкового навантаження залежно від податкоспроможності населення та якості наданих місцевих благ;
- незначне розходження між граничними розмірами місцевих податків і зборів у різних адміністративно-територіальних одиницях;
- достатній рівень гнучкості ставок місцевих податків і зборів для регулювання податкових надходжень до місцевих бюджетів;
- висока ефективність та низькі витрати податкового апарату держави на адміністрування місцевих податків і зборів [123, с. 29].

Регламентация місцевих податків і зборів органами місцевого самоврядування носить характер не лише їх введення на певній території, а й реалізації законодавчих примусів у вигляді нормативно-правових актів.

Копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів надсилається у десятиденний строк з дня оприлюднення до органу державної податкової служби, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів [131].

Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування 15 липня року, що передуює бюджетному періоду, в якому планується застосування місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

У разі, коли сільська, селищна або міська рада не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків та зборів, що є обов'язковими згідно з нормами Податкового кодексу України, такі податки та збори справляються виходячи з норм цього Кодексу, з застосуванням мінімальної ставки місцевих податків та зборів.

Центральний орган державної податкової служби затверджує форми податкових декларацій (розрахунків) з місцевих податків та зборів згідно з порядком, встановленим цим Кодексом, а у разі потреби надає методичні рекомендації щодо їх заповнення.

При цьому сільським, селищним, міським радам не дозволяється встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

До повноважень сільських, селищних, міських рад щодо податків та зборів належать:

- встановлення ставок єдиного податку в межах ставок, визначених законодавчими актами;
- визначення переліку податкових агентів по туристичному збору;
- до початку наступного бюджетного періоду прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду.

Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків, та зборів є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами, який набирає чинності у наступному після опублікування бюджетному періоді [131].

Ефективність механізму справляння податків і зборів заключається у фіскальній достатності, економічній ефективності, соціальній справедливості, адміністративній простоті, стабільності й гнучкості.

Адже будь-яка діяльність органів місцевого самоврядування пов'язана з певними витратами на забезпечення функціонування громадянського суспільства на місцевому рівні, а гарантією його ефективного розвитку є отримання доходів місцевих бюджетів, зокрема у вигляді надходжень місцевих податків і зборів. При цьому витрати на адміністрування податкових платежів повинні бути найменшими, а сплата місцевих податків і зборів не повинна впливати на особисті накопичення та заощадження платників цих податків.

Але у зв'язку з постійною невідповідністю між величиною наявних фінансових ресурсів та їх реальними потребами виникає «необхідність органів місцевого самоврядування в залученні додаткових коштів на фінансування видатків для реалізації завдань у межах власної компетенції, а також виконання повноважень, що делегувала центральна влада» [123, с. 30].

Мова йде про місцеві запозичення, про що докладніше розкрито у підрозділі 3.1 роботи. Поняття «місцеві позики» визначається науковцями як синонім «муніципальна облігаційна позика», де «позика» – це передача активів у грошовій або натуральній формі на певний обумовлений час [29], а «облігація» означає (лат.obligatio – зобов'язання; англ.bond – довгострокова, note – короткострокова) – емісійний цінний папір, що засвідчує внесення його власником грошових коштів і підтверджує зобов'язання відшкодувати йому номінальну вартість цього цінного паперу з виплатою певного доходу або передати йому майно, надати послуги. [29]. Облігація об'єднує будь-які форми боргових зобов'язань на місцевому рівні. Позичальник повертає позикодавцеві позику – таку ж суму грошових коштів або таку ж кількість речей того ж роду та такої ж якості. Договір позики може бути безвідсотковим, або під певні відсотки, що регламентується чинним законодавством.

В Україні в сучасних умовах спостерігається складний процес отримання банківських кредитів органами місцевого самоврядування. Через короткотерміновий період існування ринку місцевих запозичень механізм розміщення довготермінових облігаційних позик неможливий, через високі відсоткові ставки, сплата яких значно перевищує навантаження на місцеві

бюджети, практика залучення банківських кредитів органами місцевого самоврядування майже відсутня, а у зв'язку з нестабільністю нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування не можуть проводитися вексельні програми для фінансування суспільних послуг. Тому територіальні громади в нашій державі не вирішують складні завдання щодо здійснення місцевих запозичень, як це роблять муніципалітети за кордоном... А у зарубіжних країнах «результатом розвитку ринку муніципальних позик є посилення ролі органів місцевого самоврядування, але не як безпосередніх учасників кредитних відносин, а як гарантів реалізації соціальних програм на місцевому рівні» [123, с. 30].

1.3. Поняття децентралізації та її вплив на механізм справляння місцевих податків і зборів

За сучасних умов для досягнення ефективного розвитку держава взяла курс на децентралізацію влади. Поняття децентралізації згадується у ст. 132 Конституції України, де зазначається, що територіальний устрій України ґрунтується на засадах єдності та цілісності державної території, поєднання централізації і децентралізації у здійсненні державної влади [73].

У низки наукових досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених термін «децентралізація» розглядається різнопланово та є багатоаспектним поняттям. У вузькому розумінні децентралізація (від. лат. de – «протиставлення», centralis – «центральний») означає знищення, ослаблення або скасування централізації. У широкому розумінні «децентралізація» означає процес перерозподілу або диспергування функцій, повноважень, людей або речей від центрального управління. Тобто це система управління, за якої частина функцій центральної влади переходить до місцевих органів самоуправління; це скасування або послаблення централізації [27].

Впродовж років і століть історично будувалося поняття «децентралізація» вітчизняними та зарубіжними вченими. Так, одним із основоположників ідеї

теорії децентралізації (а саме фінансової або фіскальної) є американський вчений Ч. Тібу, який зазначав, що «фіскальна децентралізація підвищує конкуренцію серед місцевої влади, що в кінцевому результаті обмежує обсяги суспільного сектора, децентралізація підвищує ефективність, тому що місцева влада має інформацію про потреби своїх резидентів, на відміну від центральної влади» [236, с. 79]. А от англійський учений Оутс В. запропонував таке визначення цього терміна: «Децентралізація – право незалежного ухвалення рішень децентралізованими одиницями». Цей науковець, навіть, на основі вчень Тібу Ч. вивів теорему децентралізації, яка полягає в тому, що «якщо децентралізація не впливає на рівень витрат, то децентралізовано ухвалене рішення щодо постачання локального суспільного блага має бути більш ефективним за централізоване або не поступатися йому з точки зору ефективності» [236, с. 79].

Авалов З. вважав, що децентралізація – це «розширення компетенцій місцевих адміністративних органів, що діють у межах своєї компетенції самостійно і незалежно від центральної влади» [1, с. 154].

Гурне Б. визначив «децентралізацію», як «спосіб територіальної організації влади, при якому держава передає право на прийняття рішень по визначених питаннях або у визначеній сфері структурам локального або регіонального рівня, що не входять у систему виконавчої влади і є відносно незалежними від неї» [42, с. 88].

Нижник Н.Р. – «характерне для сфери державного управління явище, зумовлене об'єктивними і суб'єктивними факторами, певний протилежний бік централізації, своєрідний засіб відображення централізації» [46, с. 16].

Харитончук М.В. – «поступове делегування постійно зростаючої частини повноважень регіональним, міським і сільським владним інститутам» [58, с. 7].

Бусел В.Т. – «система управління, за якої частина функцій центральної влади переходить до місцевих органів самоуправління; скасування або послаблення централізації (розширення прав органів управління) [25, с. 218].

Одінцова Г.С., Мостовий Г.І., Амосов О.Ю. – «самостійність у підходах до управління з урахуванням багатомірності місцевих особливостей при збереженні єдності в основному, суттєвому» [47, с. 112].

Оболенський О.Ю. – «передання частини функцій державного управління центральних органів виконавчої влади місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування, розширення повноважень нижчих органів за рахунок вищих за рівнем» [48, с. 111].

Малиновський В.Я. – «процес передачі частини функцій та повноважень вищими рівнями управління нижчим (від центральних органів виконавчої влади до місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування); у широкому розумінні – ослаблення або скасування централізації» [87, с. 51].

Кукарцев О. – «скасування або послаблення одноосібних функцій центру з появою цих функцій в інших організаційних структурах, які мають певну самостійність» [77, с. 103].

Дроздовська О.С. погодилася з визначенням своїх попередників, що «децентралізація – це право незалежного прийняття рішень децентралізованими одиницями» [53, с. 22].

Лелеченко А.П. розкриває децентралізацію влади у системі державного управління і визначає її як «цілеспрямований процес, орієнтований на покращення державного управління, що включає в себе переміщення від вищих до нижчих рівнів органів державної влади і місцевого самоврядування, від керівника до підлеглого дискретних повноважень, ресурсів та відповідальності у політичній, фінансовій і адміністративній сферах з метою виконання конституційно закріплених функцій держави» [49, с. 6].

Гурне Б., навпаки, зазначає, що «децентралізація – є способом територіальної організації влади, при якому держава передає право на прийняття рішень по визначених питаннях або у визначеній сфері структурам локального або регіонального рівня, що не входять у систему виконавчої влади і є відносно незалежними від неї» [42, с. 88].

Деякі автори, такі як Брокгауз Ф., Ефрон І., Яценко А. децентралізацію ототожнюють з самоврядуванням. Так, Брокгауз Ф. та Ефрон І. визначали централізацію як «систему управління, при якій місцеві установи, що позбавлені самостійності, діють за безпосередніми вказівками центру; протилежна система – самоврядування» [65, с. 849]. Яценко А. децентралізацію розкриває як «встановлення місцевої автономії та самоврядування, а також розширення влади місцевих органів та їх незалежність від дій уряду [229, с. 339].

Волохова І.С. вважає, що децентралізацію слід розглядати як «процес передання, розширення компетенцій (прав, повноважень), право незалежного прийняття рішень, систему управління, самостійність, делегування, явище способів територіальної організації влади» [30, с. 82].

У муніципальній програмі врядування та сталого розвитку, що впроваджується Програмою розвитку ООН, та експертами Української асоціації місцевих та регіональних влад зазначено що «децентралізація – це процес розширення і зміцнення прав та повноважень адміністративно-територіальних одиниць або нижчих органів та організацій при одночасному звуженні прав і повноважень відповідного центру з метою оптимізації та підвищення ефективності управління суспільно важливими справами, найповнішої реалізації регіональних і місцевих інтересів» [50, с.7].

В Україні вперше децентралізація згадується в Конституції Української Народної Республіки (УНР) від 29 квітня 1918 року, у якій зазначалося, що: «не порушуючи єдиної своєї влади, УНР надає своїм землям, волостям і громадам права широкого самоврядування, дотримуючись принципу децентралізації».

У науковій літературі розкриваються різні види (форми) децентралізації:

- 1) політична (або демократична);
- 2) адміністративна (або бюрократична),
- 3) фінансова (або бюджетна, фіскальна, економічна, ринкова),
- 4) територіально-просторова [30, с. 82; 49, с. 7; 58, с. 6; 122; 23, с. 248; 70, с. 8; 217, с.156; 16, с. 179; 232, с. 78; 53, с. 20–22; 50, с. 7; 170; 69, с. 121–123].

При політичній (або демократичній) децентралізації відбувається передача частини повноважень державної влади місцевому та регіональному самоврядуванню. Наприклад, у федеративних державах та централізованих унітарних державах (Великобританія, Нова Зеландія, Японія та ін.) адміністративна (або бюрократична) децентралізація передбачає делегування органами центральної державної влади функцій і повноважень органам місцевої та регіональної державної влад, які отримують часткову фінансову (бюджетну) автономію. Наприклад, у централізованих унітарних державах (Норвегія, Україна, Фінляндія, Швеція та ін.) фінансова (або бюджетна, фіскальна, економічна, ринкова) децентралізація означає значний обсяг власних, передачу закріплених джерел надходжень до територіальних бюджетів, надання трансфертів з центрального бюджету, розміщення замовлень серед приватного сектору економіки, а також просування ринкових механізмів у сферу територіальних фінансів.

На думку автора, фінансова децентралізація повинна розглядатися не лише як передача фінансових ресурсів до територіальних бюджетів, а й передачу частини повноважень державної влади місцевому та регіональному самоврядуванню у податковій сфері, що формує дохідний і видатковий частини місцевого бюджету. Тобто мова йде про податкову децентралізацію. Тому вважаємо, що слід відокремити такий підвид фінансової децентралізації, як податкова.

При територіально-просторовій децентралізації прослідковується впровадження цільових програм на розвантаження міст та промислових комплексів, в тому числі шляхом появи нових [30, с. 83].

Погоджуючись з думкою Плахотнюк Н.Г., слід зазначити, що «децентралізація виступає як одна з форм розвитку демократії, що дозволяє, при збереженні держави і її інститутів:

– активізувати населення на рішення власних (колективних) потреб і інтересів;

- зменшити сферу впливу держави на суспільство, заміняючи цей вплив саморегулюючими механізмами, виробленими самим суспільством;
- зменшити витрати держави і платників податків на утримання державного апарату і його матеріальних придатків (армії, поліції)» [126].

В умовах сьогодення політика децентралізації влади в Україні базується на формуванні спроможних територіальних громад. Відповідно до затвердженої Методики [94], спроможна територіальна громада – це територіальні громади сіл (селищ, міст), які в результаті добровільного об'єднання здатні самостійно або через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити належний рівень надання послуг, зокрема, у сфері освіти, культури, охорони здоров'я, соціального захисту, житлово-комунального господарства з урахуванням кадрових ресурсів, розвитку інфраструктури та фінансового забезпечення відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

Як відмічає німецький науковець Вюртенгбергер Т. «громада вирішує згідно з гарантією її самоврядування всі справи місцевого характеру під власну відповідальність» [113, с. 14].

Відповідно до Закону України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» [150], держава здійснює фінансову підтримку добровільного об'єднання територіальних громад сіл, селищ, міст шляхом надання таким об'єднанням територіальних громад коштів у вигляді субвенцій на забезпечення належного рівня надання послуг населенню, зокрема у сфері освіти, культури, охорони здоров'я, соціального захисту, житлово-комунального господарства тощо.

Якщо раніше за все це переважно відповідала держава, то нині, коли в країні розпочато масштабну децентралізацію влади, значну частину цих функцій передано на місця. А це означає, що основним джерелом фінансування таких послуг населенню на місцях будуть кошти місцевих бюджетів.

Правове підґрунтя процесу децентралізації було закладено ще з 1990 року, коли був прийнятий Закон Української РСР «Про місцеві Ради народних депутатів і місцеве самоврядування». Відповідно до закону Ради визначалися «державними органами місцевого самоврядування» і «представницькими органами державної

влади», а не органами державної влади, як це було раніше. Органи місцевого самоврядування у формі Рад були сформовані на рівні всіх адміністративно-територіальних одиниць (село, селище, місто, район і область).

Наступним історичним етапом проведення децентралізації стало прийняття в 1992 році законів України «Про Представника Президента» [161] і «Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування» [158]. Прийняття цих законів визначило межі функціонування органів державної влади й органів місцевого самоврядування. Чинна Конституція України від 28 червня 1996 року фактично закріпила систему організації влади на місцевому рівні, закладену в 1992 році.

Наступним етапом проведення децентралізації в Україні стало прийняття у травні 1997 року Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [154] і в 1999 році Закону України «Про місцеві державні адміністрації» [156]. Закони повинні були сприяти розвиткові ініціативи територіальних громад сіл, селищ, міст як основних суб'єктів місцевого самоврядування у вирішенні функцій, переданих їм державою. З іншого боку ці закони повинні були до мінімуму звести протиріччя між державними адміністраціями та Радами на обласному і районному рівнях.

Це є першими повільними кроками на шляху до проведення децентралізації, де на її основі проводиться реформування справляння місцевих податків і зборів. Але існують певні чинники, що перешкоджають органам місцевого самоврядування здійснювати свої функції.

Деякі науковці такими перепонами вважають «по-перше, ментальність українського народу, якому більше імпонує сильна державна влада, що бере на себе всі обов'язки щодо задоволення потреб громадян в управлінських послугах, а не здійснення самоврядування. По-друге, історичні традиції української державності, що формувалася як залежна в значній мірі від сильної централізованої російської держави. По-третє, відставання економічної основи здійснення децентралізації від основи правової. По-четверте, відсутність чіткого закріплення сфер компетенції Рад. Закон України «Про місцеве самоврядування»

від 21 травня 1997 року визначив територіальну громаду села, селища, міста первинним елементом влади і самоврядування. В Україні не існує ієрархії і підпорядкованості в системі місцевого самоврядування. Здійснюючи владу від імені територіальних громад, місцеві Ради, по суті, повинні були стати власниками повноважень, якими їх наділила або які їм передала держава. У той же час практика свідчить про те, що одними і тими ж питаннями управління в сфері охорони здоров'я, освіти, соціального захисту повинні займатися не тільки територіальні громади, але і районна й обласна Ради, а також місцеві державні адміністрації. У результаті відсутності правової чіткості закріплення повноважень, деякі з цих повноважень узагалі не реалізуються» [126].

Але ні Конституція України, ні Закон України «Про місцеве самоврядування» чітко не висувають стратегію проведення децентралізації. Ці документи не повністю розкривають важливі питання розподілу доходів і витрат спеціального призначення між органами влади різного рівня й нечітко висвітлюють проблему вирівнювання податків. Деякі науковці, навіть наполягають на тому, що «в державі продовжується правління традиційної бюджетної «матрьошки»,... коли процес складання бюджету для країни в цілому починається з формування Державного бюджету, що визначає доходну частину і загальний рівень витрат місцевих владних структур за моделлю, як це відбувається у державі в цілому. Розклад цільових відрахувань та внесків, що сплачують області, являє собою джерело лімітного фінансування обласних бюджетів і таким чином ефективно створює «границю» того, що область може дозволити собі витратити. Як тільки області проінформували, скільки прибутків вони можуть очікувати, вони готують бюджети схожого з Державним бюджетом типу і фінансують підлеглі їм райони, використовуючи суміш поділених податків та цільових відрахувань. Кожен район, у свою чергу, використовує подібні фінансові рецепти поділених податків і цільових відрахувань для фінансування підлеглих їм великих і малих міст, сіл і селищ...» [97, с. 220; 166, с. 224].

Принципи побудови системи місцевого оподаткування в Україні базуються на принципах побудови всієї системи оподаткування нашої держави. Так,

упродовж розвитку країни, її податкова система будувалась на таких принципах, зазначених у податковому законодавстві:

- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності – введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;

- обов'язковість – впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства;

- рівнозначність і пропорційність – справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутків і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) – на більші доходи;

- рівність недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);

- соціальна справедливість – забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;

- стабільність – забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

- економічна обґрунтованість – встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

– рівномірність сплати – встановлення термінів сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;

– компетенція – встановлення і скасування податків і зборів – обов'язкових платежів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними і міськими радами;

– єдиний підхід – забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), термінів та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

– доступність – забезпечення дохідливості, норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів) [147].

Нині Податковим кодексом України окреслено такі принципи побудови податкової системи:

– загальність оподаткування - кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

– рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації - забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

– невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

– презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або

контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

- фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

- соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

- економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

- нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

- стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

- рівномірність та зручність сплати – установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

- єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [131].

Отже, в умовах проведення децентралізації визначення деяких принципів побудови податкової системи набули коректної форми. Так, на Україні існувала єдина система оподаткування, але з проведенням децентралізації змінюється принцип єдиного підходу, адже податкова політика на місцях проводиться, виходячи з окремих індивідуальних потреб кожної території.

Децентралізація передбачає розподіл функцій між центральним та місцевими рівнями управління. Доцільність закріплення цих функцій за відповідними рівнями управління повинна будуватися на певних принципах.

Дроздовська О.С., Вознюк О.В. погоджуються з думкою Масгрейва Р. щодо визначенням «принципів проведення децентралізації» а саме:

«— принцип відповідності (рішення про виробництво суспільних благ мають приймати ті громадяни, які проживають на території, де отримуватимуться вигоди, платежі й адмініструватимуться податки і збори для фінансування суспільного блага);

— принцип централізованого перерозподілу (зміни в розподілі мають покладатися на центральний уряд, який володіє необхідними важелями для здійснення політики розподілу);

— принцип фінансового вирівнювання (за відсутності адекватної політики індивідуального розподілу центральний уряд має забезпечувати певний ступінь вирівнювання між краще та гірше забезпеченими територіями);

— принцип національних бажаних благ (центральний уряд може стимулювати цільовими трансфертами надання певних локальних суспільних благ, оскільки їхнє виробництво характеризується просторовими зовнішніми ефектами або вони є особливо значущими благами з національної точки зору)» [53, с. 23–24; 97, с. 225].

Волохова І.С. вважає, що основними принципами фінансової децентралізації влади в країні повинні бути:

«— ефективна та прозора фінансова діяльність органів державної влади, місцевого та регіонального самоврядування, що виключає дублювання функцій, здійснення неефективних дій, роздуття бюрократичного апарату;

— відповідальність органів місцевого/ регіонального самоврядування за виконання власної компетенції з надання суспільних благ повинна бути повною та винятковою;

— максимальна передача прав, функцій та відповідальності щодо фінансової діяльності місцевому та регіональному самоврядуванню за умов збереження єдності держави;

— максимальне залучення населення до участі в рішенні місцевих та регіональних справ;

– пріоритет розвитку суспільного саморегулюючого фінансового механізму над бюрократичним державним фінансовим механізмом;

– забезпечення гарантованого Конституцією України рівня життя в усіх регіонах держави;

– диспропорції соціально-економічного розвитку регіонів України повинні бути невільовані таким чином, щоб не завдати шкоди розвинутих регіонам, тобто за Паретоефективністю;

– досягнення відповідності в обсягах переданих повноважень щодо здійснення видатків та мобілізації необхідних фінансових ресурсів для їхнього фінансування на той рівень влади, який охоплює площу (ареал) доступності суспільного блага для споживачів;

– виробництво суспільного блага повинне бути передане на найнижчий, з можливих, рівнів влади;

– адміністративно-територіальний устрій країни повинен бути побудований таким чином, щоб одночасно максимально враховувати інтереси жителів та забезпечити економію бюджетних коштів з надання суспільних благ» [30, с. 98].

Але у проведенні фінансової децентралізації є свої позитивні та негативні моменти. До основних переваг відносяться:

– більш повне забезпечення потреб жителів територіальних громад у суспільних благах. При наданні суспільних благ центральною владою інтереси окремого індивідуума губляться серед великої чисельності населення. Боголепов Д.П. зазначив, що «окрім тих функцій, які держава виконує як єдине ціле, в кожній її частині існує цілий ряд потреб, що не мають загальнодержавного інтересу, але є суттєво важливими для окремої території. З одного боку, забезпечити задоволення таких інтересів держава не в змозі. З другого – на місцях краще розуміють потреби і вподобання населення, тому передача окремих функцій держави на локальний рівень сприяє задоволенню інтересів жителів окремих територій» [15, с. 198].

– «більш швидше, порівняно із державною центральною владою та органами державної влади на місцях, реагування на зміну потреб жителів

територіальних громад» [31, с. 283];

– «участь громадян у рішенні справ місцевого характеру, громадська відповідальність та громадський контроль, що є найефективнішим. Жителі отримують можливість постійно контролювати дії органів місцевого та регіонального самоврядування, а не лише під час виборів» [31, с. 283];

– «розвиток конкурентних засад між органами місцевого та регіонального самоврядування» [31, с. 283];

– «створення механізму врівноваження владних повноважень на різних рівнях управління з метою запобігання їх втручання в ринкові відносини» [53, с. 23];

– «прозорість, публічність і спрощення процедур прийняття владних рішень» [31, с. 283];

– «сприяння економічному розвитку адміністративно-територіальних одиниць. Практика свідчить, що економічно розвинуті країни дотримуються принципів децентралізації влади та управління. І навпаки, слабо розвинуті країни дотримуються принципів централізації. В достатній мірі децентралізована влада має можливість і зацікавлена в розвитку своїх територій, в тому числі внаслідок збільшення надходжень до територіальних бюджетів» [31, с. 283];

– «можливості стратегічного планування, що також сприяє соціально-економічному розвитку територій» [31, с. 283];

– «покращення результативності виконання функцій та завдань через їх передання на місцевий і регіональний рівень, який краще володіє інформацією про місцевий стан справ (економія бюджетних ресурсів при збільшенні якості надання суспільних благ населенню)» [31, с. 283];

– «розробка та впровадження інновацій через можливість нестандартних підходів до розв'язання завдань місцевого характеру» [31, с. 283];

– «розвиток демократичних засад у суспільстві, піднесення політичної культури населення веде до збільшення частки добровільної сплати податків і зборів» [31, с. 283];

– «децентралізація сприяє подрібненню і розосередженню політичної влади,

оскільки реальністю є те, що влада все ще залишається потенційно, якщо не по суті, найбільш потужною інституцією суспільства. Вона не лише встановлює правила, якими керується економічний сектор, але вдала і тільки влада має повноваження, здатність і право законним чином позбавити будь-кого багатства, власності і, навіть, життя» [171, с. 13.];

— «правильне визначення пріоритетності в витрачанні бюджетних ресурсів» [31, с. 283].

До недоліки фінансової децентралізації відносяться наступні:

– «свідоме або несвідоме (внаслідок нерозуміння, більш вузького погляду місцевого та регіонального самоврядування порівняно із загальнодержавним) перешкоджання проведенню державних програм через місцеві пріоритети, в тому числі, коли загальнодержавні інтереси не корелюються із місцевими або регіональними» [31, с. 283];

– «неузгодженість делегованих видаткових повноважень і обов'язків з ресурсами для виконання державних функцій» [49, с. 8]

– «необхідність посилення державного контролю за виконанням делегованих державою функцій» [31, с. 283];

– «загроза цілісності країни. Проте, світова спільнота, навпаки, вважає, що децентралізація може зміцнити політичну стабільність та національну єдність, надаючи можливість громадянам краще контролювати державні програми на місцевому рівні» [50, с. 8];

– «можливість збільшення міжрегіональних диспропорцій та нерівномірного соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць» [31, с. 283].

– «різні місцеві органи влади можуть опинитися в руках досить невеликої, але надзвичайно організованої місцевої еліти» [31, с. 283].

Таким чином, Україна, яка стала на шлях докорінних перетворень та прагне стати розвинутою та цивілізованою країною, гостро потребує проведення фінансової децентралізації, тобто фінансової деволюції, яку не можна здійснити без комплексного прийняття нормативно-правових актів. Процес лібералізації

управлінських рішень має пройти декілька етапів.

На першому етапі має бути підготовка місцевих кадрів, які мають бути обізнані щодо цілей, завдань, етапів фінансової деволуції. (Деволуція – врегульоване законом передання повноважень з центрального уряду суверенної держави до уряду на субнаціональному рівні, наприклад, на обласному, місцевому чи державному. Це форма децентралізації. Території, що пройшли процес деволуції, отримують повноваження на формування законодавства, що буде на них поширюватись [29]). Широке інформування населення про цілі реформування.

Другий етап повинен мати своїм завданням створення системи органів місцевого та регіонального самоврядування, які в повній мірі беруть на себе вирішення завдань місцевого значення, в тому числі ті завдання, вирішенням яких сьогодні опікуються місцеві державні адміністрації.

На третьому етапі має бути створена відповідна законодавча база, що регулює діяльність (в тому числі фінансову) регіонального та місцевого самоврядування, яке постає в новій якості. Відносини між рівнями влади мають базуватися не на адміністративних рішеннях, а й на верховенстві права. Територіальна громада (за досвідом розвинутих країн, наприклад, Франції, Німеччини тощо) має отримати статус юридичної особи, отже, повинна стати учасником одночасно публічно-правових і приватноправових відносин, яка отримує відповідні права, а також несе відповідальність за вчинені дії та прийняті рішення. Зрозуміло, що права та відповідальність розподіляється між жителями територіальної громади, реалізується органами місцевого та регіонального самоврядування, які представляють перед законом не власні (органів) інтереси, а інтереси територіальної громади.

Четвертий етап доречно провести з метою перерозподілу майна та землі між державною владою та місцевим і регіональним самоврядуванням [30, с. 99].

Процес децентралізації, що відбувається в багатьох країнах і має проходити в Україні, обумовлюється юридичною, економічною ефективністю (децентралізація більш ефективніша за централізацію) та розвитком

демократичних засад у суспільстві. Ті або інші форми децентралізації використовуються в зарубіжних країнах світу, в тому числі з метою залучення до ринкових відносин державної влади та місцевого самоврядування. Передані та делеговані функції місцевому та регіональному самоврядуванню повинні бути узгоджені між собою. Під них має сформуватися фінансова база самоврядування. Кінцевою метою процесу децентралізації влади в країні має стати система партнерських відносин (а не відносин протистояння) державної влади та місцевого й регіонального самоврядування.[30, с. 100]. Все це відображає необхідність переходу податкових органів від органів примусу та тиску до сервісної установи на місцях.

Висновки до першого розділу:

1.1. Однією з першочергових програм розвитку України є податкова реформа, головними напрямками якої є перехід від наглядово-каральної функції податкових органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переplat, і водночас спрямована на посилення боротьби зі схемами ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами.

1.2. Місцеві податки та збори знаходяться у тісному взаємозв'язку та взаємозалежності з іншими категоріями, такими як доходи та видатки місцевих бюджетів, прибутки, збитки, штрафи, санкції, пеня та ін., але як самостійна категорія мають свою характеристику, яка полягає у тому, що вони є обов'язковими платежами, що встановлюються державою, але регламентуються і справляються органами місцевого самоврядування та надходять до місцевих бюджетів.

1.3. Поняття «стягнення податку» і «справляння податку» не є тотожними, їх відмінність полягає у тому, що стягнення передбачає примусове вилучення грошових коштів, несплачених у певних розмірах та у встановлені строки, де роль державних органів є активною, а платника – пасивною. Справляння ж податку не є примусовим, але загальнообов'язковим внесенням платежів до бюджету, що

передбачає активну взаємну діяльність контролюючих органів і платників податків, де платник податків за своїм власним бажанням та переконанням сплачує у встановлені строки всі необхідні платежі до бюджету.

1.4. Поняття «справляння податку» розкриває взаємовідносини суб'єктів як «горизонтальні», на умовах довіри, громадянської самосвідомості, партнерства між платниками податків та податковими органами, а «адміністрування податків» – взаємовідносини «вертикальні, згори до низу», коли контролюючі органи зобов'язують податківця сплачувати його податок чи збір, застосовуючи методи покарання за невиконання громадянського обов'язку сплатити такі обов'язкові платежі

1.5. Ефективність механізму справляння податків і зборів заключається у фіскальній достатності, економічній ефективності, соціальній справедливості, адміністративній простоті, стабільності й гнучкості, тому завжди повинна існувати відповідність між величиною наявних фінансових ресурсів та реальною потребою в їх використанні. При необхідності залучення органами місцевого самоврядування додаткових коштів на фінансування виконання окремих завдань виникає потреба у місцевих запозиченнях.

1.6. Для ефективного розвитку Україна взяла курс на децентралізацію влади, яка має різні види (форми): політична (або демократична), адміністративна (або бюрократична), фінансова (або бюджетна, фіскальна, економічна, ринкова), територіально-просторова.

1.7. Слід відокремити такий підвид фінансової децентралізації, як податкова, оскільки фінансова децентралізація повинна розглядатися не лише як передача фінансових ресурсів до територіальних бюджетів, а й передачу частини повноважень державної влади місцевому та регіональному самоврядуванню у податковій сфері, що формує дохідний і видатковий частини місцевого бюджету.

1.8. Політика децентралізації влади в Україні базується на формуванні спроможних територіальних громад, які в результаті добровільного об'єднання здатні самостійно або через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити належний рівень соціально-економічного та культурного розвитку

відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

1.9. В умовах проведення децентралізації визначення деяких принципів побудови податкової системи набули коректної форми. Так, принцип «забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), термінів та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг» замінено на «єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку».

РОЗДІЛ 2

ЗМІСТ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ УКРАЇНИ

2.1. Поняття та особливості адміністрування місцевих податків і зборів України в системі їх справляння

Побудова сучасної ефективної системи місцевого оподаткування в Україні неможлива без надійної системи адміністрування місцевих податків і зборів.

Коли місцеві податки та збори при їх сплаті відображають односторонні відносини, що виникають між державою, органами місцевого самоврядування та їх платниками, тоді мова може йти про адміністрування податків і зборів, але коли вони поєднують у собі і зворотній зв'язок із державою, органами місцевого самоврядування і платниками завдяки фінансуванню відповідних витрат, тоді слушно говорити про справляння податків і зборів. [97, с. 47]. З цього випливає те, що поняття «справляння» є більш ширшим, ніж «адміністрування», але між ними існують взаємозв'язок та взаємозалежність.

Адміністрування податків і зборів є однією з найважливіших ознак держави та необхідною умовою її існування [10, с. 33].

Адміністрування (від англ. «administration») означає управління, організація, виконання, здійснення, нагляд (контроль); у широкому розумінні це – організаційно-розпорядча діяльність керівників і органів управління, що здійснюється шляхом наказів і розпоряджень. Адміністрування процесів оподаткування об'єднує за допомогою однієї ідеї комплекс заходів, спрямованих на забезпечення виконання законодавчих та нормативно-правових актів. Об'єктом адміністрування є процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків. Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом необхідного, відповідного до обставин втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур [10, с. 33].

Серед різних видів адміністрування низка авторів виділяють адміністрування податків (податкових зобов'язань), яке ще називають – податкове адміністрування.

Поняття адміністрування податків і зборів або податкового адміністрування досліджується в роботах різних вітчизняних вчених, зокрема таких як Бандурка О.М., Бандурка О.О., Бечко П.К., Головач А.В., Дадашев О.З., Захарченко В.Ю., Іванов Ю.Б., Лиса Н.В., Лобанов А.В., Перонко І.А., Понікаров В.Д., Попова С.М., Проскура К.П., Проценко Т.О. та ін. У науковій літературі адміністрування податків розглядається на макрорівні та мікрорівні [144].

Під адмініструванням податків (податкових зобов'язань) Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. визначають «правовідносини у сфері здійснення державними органами та їхніми посадовими особами заходів, спрямованих на погодження і погашення податкових зобов'язань платника податків» [57, с. 13]. Суб'єктами адміністрування податків вчені визнають платників податків, податкових агентів, органів контролю та органів стягнення.

Іванов Ю.Б. пропонує розглядати податкове адміністрування як у широкому, так і у вузькому розумінні. У широкому плані під адмініструванням податків і зборів (обов'язкових платежів) розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань. У вузькому розумінні податкове адміністрування визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюється контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів. Але це поняття визначає адміністрування податків лише тільки з боку однієї групи суб'єктів податкового права, що є некоректним з огляду на необхідність забезпечення паритету інтересів всіх учасників податкових відносин [61, с. 11].

Волощук Р.Є. розглядає адміністрування податків як «певну систему», «будь-яка класична система має відповідати певним ознакам (принципам) системності. До основних таких ознак відносять: цілісність, структурність, ієрархічність, взаємодії системи і середовища (відкритість системи), множинність

опису кожної системи, а також цілеспрямованість (спрямування на досягнення певних цілей); функціональність (здатність виконувати певні дії для досягнення поставлених цілей)» [32, с. 242].

Виокремлюючи податкове адміністрування від інших видів адміністрування, Бандурка О.М., Попова С.М. вважають, що «податкове адміністрування являє собою комплекс правових, організаційних і фінансових заходів держави для забезпечення нормального функціонування системи оподаткування, забезпечення своєчасної і повної сплати податків і зборів з метою задоволення фінансових потреб суспільства та розвитку економіки країни шляхом перерозподілу фінансових ресурсів» [10, с. 33; 142, с. 120]. Бечко П.К., Лиса Н.В., також стверджують, що «податкове адміністрування – це система заходів і прийомів, обумовлена нормами чинного законодавства, яка забезпечує мобілізацію надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів» [14, с. 126].

Мельникова Н.П. зазначає, що «податкове адміністрування – це комплексне поняття, що потребує системного підходу. Звідси досить широке розуміння його змісту: від управління податковою системою і оподаткуванням в цілому (найбільш широке розуміння) до діяльності податкових органів щодо контролю за правильністю обчислення і сплати податкових платежів (більш вузьке розуміння)» [92, с. 60].

Пономарьов А.І., Ігнатова Т.В., Богатирьов М.А. дають таке визначення податкового адміністрування: «це приведення процесу стягування податків тавідносин і зв'язків, що виникають між представниками податкових органів та платниками податків, у відповідність зі зміненими виробничими відносинами формами господарювання, ролями ринку і держави у відтворювальному процесі... Податкове адміністрування – це організація збирання податків: від визначення складу податкової звітності до розроблення правил реєстрації платників податків. Це також перелік інформації, яку фірми повинні надавати податківцям, з одного боку, й та інформація, якою податківці повинні ділитися з фірмами, з іншого боку.

Правила перевірки, відповідальність за податкові порушення – все, що зосереджено навколо податків» [137, с. 23 – 24].

Проскура К.П. вважає, що «податкове адміністрування – це нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин. У той же час він зауважує, що адміністрування податків – це практичне втілення управлінсько-розпорядчого процесу, реалізація механізму управління податковими відносинами, що орієнтовано на досягнення конкретних результатів» [163, с. 54].

Дадашев О.З., Лобанов А.В. вказують, що «податкове адміністрування, як організаційно-управлінська система реалізації податкових відносин, включає сукупність форм і методів, використання яких покликане забезпечити податкові надходження до бюджетної системи»... «Основними елементами методу податкового адміністрування, як і будь-якого процесу управління, є податкове планування, податковий контроль й аналіз діяльності підконтрольних об'єктів та податкове регулювання. Кожному з цих методів притаманні свої специфічні форми реалізації в умовах податкового адміністрування, покликані забезпечувати вирішення певних завдань для досягнення основної мети». А от метою податкового адміністрування ці науковці вважають «забезпечення планових податкових надходжень до бюджетної системи за умов оптимального поєднання методів податкового регулювання та податкового контролю» [43, с. 4].

Перонко І.А. і Красницький В.А., предметом податкового адміністрування визначають податкові відносини. На думку цих науковців поняття «податкове адміністрування» розкривається з двох сторін. «По-перше, це система органів управління (законодавчі та адміністративні податкові органи). У коло їхніх обов'язків входить процедурне забезпечення проходження податкової концепції на черговий плановий період: розгляд і обговорення, затвердження в законодавчому порядку. Крім того, вони повинні складати звіти про виконання податкового бюджету, піддавати їх всебічному аналізу. По-друге, це сукупність

норм і правил, що регламентують податкові дії і конкретну податкову техніку, а також визначають міри відповідальності за порушення податкового законодавства» [121, с. 22]. З цим визначенням погоджується і Попова С.М., оскільки вважає, що «податкове адміністрування є певною правозастосовною та правореалізуючою діяльністю» [142, с. 121].

Бандурка О.М. вважає, що «під податковим адмініструванням слід розуміти сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю внесення у відповідні бюджети податків і зборів, а у випадках, передбачених законами України, – за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників податкового законодавства» [10, с. 33–34]. Такої ж думки притримується і Косиця О.О. [74, с. 40–41].

Попова С.М. вважає, що «адміністрування податків – це регламентована законами та іншими правовими актами організаційна, управлінська діяльність уповноважених державних органів за дотриманням податкового законодавства, забезпеченням повноти та своєчасності надходження податків до бюджетної системи, притягненням до відповідальності порушників податкового та іншого законодавства, коли здійснення контролю за цим законодавством покладається на ці державні органи» [142, с. 122–123].

Таим чином, об'єктом податкового адміністрування є процес організації відносин між суб'єктами податкового процесу, які визначають процедури узгодження й погашення зобов'язань платників податків та надходження цих коштів у відповідні бюджети. Предметом податкового адміністрування виступає система заходів та процедур забезпечення виконання обов'язків платника податків щодо погашення податкових зобов'язань перед бюджетами різних рівнів. Метою податкового адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську

діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур. Метод податкового адміністрування передбачає використання імперативних норм, які базуються на владному підпорядкуванні однієї сторони (платників податків) іншій (контролюючому органу). Основним завданням адміністрування податків є закріплення в його межах такого порядку застосування правових норм, який би гарантував формування у необхідній кількості дохідних частин бюджетів усіх рівнів [182].

Основи адміністрування податків і зборів в Україні були закладені у 90-х роках ХХ сторіччя одночасно з розбудовою національної системи оподаткування. Але в цей період механізми податкового адміністрування мали суто фіскальний характер і не сприяли налагодженню партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків.

Адміністративно-правові реформи, що проводяться в Україні, показали численні недоліки існуючої податкової системи. Економічний розвиток України на початку ХХІ сторіччя висунув на перший план проблему невідкладності реформування системи взаємовідносин суб'єктів податкового процесу на принципах рівності прав контролюючих органів і платників. Тому в березні 2014 року було ліквідовано Міністерство доходів і зборів України та створено Державну фіскальну службу України [149], на яку покладено обов'язки з адміністрування податків. Державна фіскальна служба України є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України [182].

Слід зазначити, що адміністрування податків, зборів та обов'язкових платежів на законодавчому рівні закріплено у розділі II Податкового кодексу України «Адміністрування податків, зборів, платежів». Стаття 40 цього кодексу пояснює, що «цей розділ визначає порядок адміністрування податків та зборів..., а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи» [131].

Зокрема цим розділом Податкового кодексу України встановлюється:

- порядок подання податкової звітності платниками податків;
- правила надання податкової консультації;
- порядок визначення сум податкових або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів;
- встановлюється сутність податкового контролю;
- наводиться порядок обліку платників податків;
- описується порядок та використання податкової інформації;
- регламентується порядок проведення контрольних перевірок;
- визначаються джерела сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу, розкривається зміст податкової застави та сутність адміністративного арешту майна платника податків;
- правила узгодження податкового боргу в міжнародних правовідносинах;
- встановлюється відповідальність за порушення законів з питань оподаткування, іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи податкового контролю, та строки давності для застосування штрафних санкцій [131].

Як зазначає Попова С.М., «в існуючих правових нормах податкового адміністрування є значні недоліки, прогалини, і розробляються вони без єдиного концептуального підходу до змісту. Все це призводить до масового ухилення від сплати податків, «втечі» капіталу за кордон та частих змін Податкового кодексу України» [142, с. 123]. Тому існує необхідність проведення наукових досліджень податкової політики в Україні, зокрема адміністрування податків і зборів в системі їх справляння.

На думку таких авторів, як Голосніченко І.П., Кондратьєв Я.Ю., «адміністративна діяльність у сфері спавляння податків здійснюється за двома взаємопов'язаними напрямками: внутрішньо системна діяльність; зовнішня адміністративна діяльність» [2, с. 126]. Косиця О.О. висловлюється, що «внутрішньосистемна адміністративна діяльність у сфері справляння податків спрямована на забезпечення злагодженого функціонування всіх підрозділів і служб Державної фіскальної служби України, здійснюється шляхом постійного

інформаційного обміну між різними ланками структури та проводиться за допомогою адміністративно-правових форм (службові записки, накази, індивідуальні правові акти, інформація з баз даних) і методів (колекторні наради, онлайн конференції, збори колективу) [74, с. 42]. За думкою Познякава С.П. «внутрішній напрямок адміністративної діяльності є допоміжним і забезпечує правильну організацію зовнішньої адміністративної діяльності, яка здійснюється за наступними сферами діяльності: забезпечення формування та реалізації єдиної державної податкової, митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів; забезпечення формування та реалізації державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; забезпечення формування та реалізації державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску» [132].

Податкове адміністрування – це вид податкових правовідносин. Визначаючи суб'єктів податкового адміністрування, можна погодитися з Кучерявенко М.П., який, характеризуючи систему суб'єктів податкових процедур, виділяє чотири групи учасників [79, с. 179]. «До першої групи входять суб'єкти, що представляють владну сторону в податкових правовідносинах, – держава і територіальні громади, органи, що виступають як суб'єкт владних повноважень. Друга група охоплює представників зобов'язаної сторони податкових правовідносин: юридичних і фізичних осіб та інших осіб, що виконують податковий обов'язок. Третя група учасників податкових процедур – це особи, пов'язані із процедурним регулюванням виконання податкового обов'язку, але які не належать до перших двох груп (збирачі податків), або залежно від особливостей аналізу податкових відносин, які виконують або владні функції (насамперед у сфері контролю), або реалізують обов'язки (наприклад, податкові агенти). Особливе місце в цій групі посідають особи, які відіграють спеціальну роль саме на стадії вирішення спору (експерт, спеціаліст, понятий та ін.). Четверту групу учасників податкових процедур складають судові органи: суди

загальної юрисдикції (низка податкових спорів вирішуються в першій інстанції місцевих судів), адміністративні суди всі рівнів, з якими фактично і пов'язане здійснення податкового процесу при вирішенні податкових спорів» [79, с. 179 – 180].

Суб'єктів податкового адміністрування у своїх працях розглядає і Чинчин М.М. Вчений стверджує, що «суб'єктами податкового адміністрування у широкому розумінні – адміністрування оподаткування – є всі учасники податкових правовідносин із встановлення, зміни, скасування податків і зборів, справляння податків і зборів, податкового контролю, застосування способів забезпечення виконання податкового обов'язку, погашення податкового боргу, притягнення до податкової відповідальності, адміністративного та судового вирішення спорів» [223, с. 44].

Виходячи з цього, вчений також поділяє суб'єктів податкового адміністрування на чотири групи, надаючи певні уточнення. «До першої групи належать суб'єкти, що представляють владну сторону податкових правовідносин: а) держава і адміністративно-територіальні утворення, що виступають власниками коштів, які надходять до відповідних публічних грошових фондів у результаті сплати податків і зборів; б) органи, що виступають як суб'єкт владних повноважень, які, у свою чергу, поділяються на органи загальної компетенції (Верховна Рада України та місцеві ради при встановленні та введенні в дію відповідних податків і зборів) та спеціальної компетенції (Державна фіскальна служба України та її територіальні органи). До другої групи належать представники зобов'язаної сторони податкових правовідносин (платники податків у широкому розумінні): а) платники податків; б) представники платників податків; в) податкові агенти. Третю групу складають особи, що виконують суто процесуальні функції у податковому адмініструванні та не мають власної матеріальної заінтересованості у податкових правовідносинах: а) банки та інші фінансові установи, на яких покладено публічний обов'язок з перерахування до бюджетів коштів на підставі доручення на сплату податків, наданого платником податку або збору; б) суб'єкти інформаційного обміну, на які покладено публічно-правовий

обов'язок із надання податкової інформації органам державної фіскальної служби; в) поняті, оцінювачі, експерти, фахівці, перекладачі, які виконують процесуальні обов'язки у податковому адмініструванні та сприяють оподаткуванню, здійсненню податкового контролю або вирішенню податкових спорів. Окрему, четверту, групу, внаслідок специфіки статусу та виконуваних функцій у податковому адмініструванні, складають органи судової влади – суди загальної юрисдикції та адміністративні суди» [223, с. 44].

Щодо адміністрування місцевих податків і зборів, то слід зауважити, що узагальнюючи існуюче різноманіття наукових поглядів на трактування сутності та порядку адміністрування податкових платежів, слід виділити основні його складові по відношенню до системи місцевих податків і зборів.

Такими, в першу чергу, є:

- сукупність державних органів – адміністраторів податків (органи фіскальної служби та органи місцевого самоврядування, які здійснюють спільну управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння місцевих податків і зборів);

- напрями управлінської діяльності адміністраторів податків за функціональним спрямуванням (врахування специфіки формування місцевих бюджетів в процесі регулювання ставок місцевих податків і зборів;

- механізм адміністрування податків (формування цілей, функцій, принципів справляння місцевих податків і зборів). [12].

Система адміністрування податків, як і будь-яка інша система, складається з цілого ряду взаємопов'язаних елементів, до яких відносяться: постановка на облік, ведення обліку та декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань контролюючими органами, організація податкового контролю та порядок оскарження рішень контролюючих органів, примусове забезпечення виконання податкових зобов'язань, застосування юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства.

Першим кроком у процедурі податкового адміністрування є організація обліку платників податків і зборів. Взяттю на облік або реєстрації в органах

Державної податкової служби України підлягають усі платники податків, і саме після взяття на облік особа стає платником податків. При взятті на облік платника податків інформація про нього вноситься в спеціальний банк даних – реєстр, який забезпечує ідентифікацію платників у масштабах усієї країни. В залежності від статусу платників їх облік ведеться в різних реєстрах, таких як Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб, Державний реєстр фізичних осіб – платників податків (складовими частинами яких є Реєстр самозайнятих осіб та Реєстр фізичних осіб – платників податків – суб'єктів підприємницької діяльності), Реєстр неприбуткових організацій та установ, Реєстр платників податків постійних представництв нерезидентів в Україні, Реєстр великих платників податків.

Процес адміністрування передбачає, що для цілей оподаткування платники зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Забороняється формування показників податкової звітності та митних декларацій на підставі даних, не підтверджених відповідними. Для розрахунку об'єкту оподаткування платник податку на прибуток повинен використовувати дані бухгалтерського обліку щодо доходів і витрат із врахуванням положень розділу III Податкового кодексу України [6]. Платники податків повинні забезпечити зберігання документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складання якої використовуються зазначені документи, а у разі її неподання – з передбаченого граничного терміну подання такої звітності.

На підставі документального підтвердження даних платник податку у строки, передбачені законом, подає податковому органу податкову декларацію (розрахунок) – документ, на підставі якого здійснюється нарахування та сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу,

нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого або сплаченого податку. Податкова декларація подається за звітний період в установлені законом строки органу Державної фіскальної служби України, в якому перебуває на обліку платник податків. Причому, платник податків зобов'язаний за кожний встановлений звітний період подавати податкові декларації щодо кожного окремого податку, платником якого він є, незалежно від того, чи проводив такий платник господарську діяльність у звітному періоді.

Прийняття податкової декларації є обов'язком органів фіскальної служби. Причому, під час прийняття податкової декларації уповноважена особа фіскальної служби повинна перевірити наявність та достовірність заповнення лише всіх обов'язкових реквізитів. Інші показники, зазначені у податковій декларації, до її прийняття перевіряти не підлягають. За умови дотримання цих вимог посадова особа зобов'язана зареєструвати декларацію датою її фактичного отримання органом фіскальної служби і така декларація вважається прийнятою.

Особливістю механізму податкового адміністрування є те, що за зверненням платників податків контролюючі органи можуть надавати безоплатно консультації з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем такого звернення. Причому, за вибором платника податків консультації можуть надаватися в усній, письмовій або електронній формі.

Платник податків, як правило, самостійно обчислює суму податкового зобов'язання та пені, яку зазначає у податковій декларації. Але контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, якщо:

- 1) платник не подає в установлені строки податкову декларацію;
- 2) дані перевірок результатів діяльності платника свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань;
- 3) згідно з податковим законодавством, особою, відповідальною за нарахування податкових зобов'язань з окремого податку та за нарахування штрафних (фінансових) санкцій, є контролюючий орган;

4) рішенням суду, що набрало законної сили, особу визначено винною в ухиленні від сплати податків;

5) дані перевірок свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів;

б) результати митного контролю, отримані після закінчення процедури митного оформлення, свідчать про заниження або завищення податкових зобов'язань.

Рішення ж, прийняті контролюючим органом, можуть бути оскаржені в адміністративному або судовому порядку, за винятком податкових зобов'язань, самостійно визначених платником податків. А суми податкового зобов'язання, помилково або надміру сплачені, підлягають поверненню платнику, крім випадків наявності у такого платника податкового боргу.

У разі, коли сума боргового зобов'язання платника податків розраховується самостійно контролюючим органом, то цей орган надсилає (вручає) платнику повідомлення-рішення, яке повинно містити: підставу для нарахування податкового зобов'язання, посилення на норму Податкового кодексу України або іншого закону, контроль за виконанням якого покладено на контролюючий орган, відповідно до якої був зроблений перерахунок грошових зобов'язань платника податків, граничні строки сплати грошового зобов'язання та строки виправлення показників податкової звітності; попередження про наслідки несплати грошового зобов'язання у встановлений строк; граничні строки, передбачені для оскарження цього повідомлення-рішення. До такого повідомлення-рішення додається розрахунок податкового зобов'язання та штрафних (фінансових) санкцій.

Якщо платник податків не сплачує суму грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, орган Державної фіскальної служби України надсилає (вручає) такому платнику податкову вимогу, яка повинна містити відомості про факт виникнення грошового зобов'язання та права податкової застави, розмір податкового боргу, який забезпечується податковою заставою, обов'язок погасити податковий борг та можливі наслідки його непогашення в установленій строк, попередження про опис активів, які відповідно до

законодавства можуть бути предметом податкової застави, а також про можливі дату та час проведення публічних торгів з їх продажу. Але податкова вимога може не надсилатися, якщо загальна сума податкового боргу платника не перевищує одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян [182]. Основним елементом адміністрування податків і зборів є податковий контроль, що детально розкривається у підрозділі 2.4 роботи.

Нині існують суттєві недоліки в адмініструванні місцевих податків і зборів, зокрема такі: відсутність ефективного правового поля, що відповідало б сучасним умовам господарювання (йдеться про досі не прийнятий Закон України «Про місцеві податки і збори»); незацікавленість місцевої влади у додатковому залученні коштів від справляння місцевих податків і зборів; насамперед це пов'язано з особливостями визначення обсягів надання міжбюджетних трансфертів; другорядність місцевих податків і зборів порівняно із загальнодержавними; відсутність екологічного оподаткування..., нерозвиненість самооподаткування як альтернативної форми надходжень до місцевих бюджетів, що пов'язано з непоінформованістю та недовірою населення до цього виду фінансування разових цільових заходів соціально-побутового характеру [95, с. 165]. Досить часто сьогодні звертається увага і на такі проблемні аспекти, як присутність недоліків у фіскальному адмініструванні місцевих податків і зборів (наявність значних сум недоїмки, переплат, невиправданих пільг), відсутність самостійних прав у органів місцевого самоврядування щодо запровадження на своїй території власних податків та зборів, що частково призводить до незацікавленості місцевих влад у додатковому залученні коштів від їх справляння. Крім цього, неабияким гальмівним фактором розвитку інституту місцевого оподаткування є також нерозвиненість місцевих податків, що відображають політику місцевої влади, серед яких екологічні податки, плата за певні послуги місцевих органів влади тощо [204, с. 20].

У вітчизняній літературі неодноразово висловлювалися пропозиції щодо надання органам місцевого самоврядування права запроваджувати на своїй території власні податки і збори. Так, Піхоцька О.М. аргументує таку позицію

тим, що на місцях завжди є свої особливі об'єкти оподаткування, які можуть відчутно поповнити доходи місцевих бюджетів, отже, дадуть змогу спрямувати додаткові кошти на вирішення економічних і соціальних проблем регіонів [124, с. 47]. Проте Белінська Т.В. вважає, що за умов значного податкового тягаря й, відповідно, гострого дефіциту фінансових ресурсів надання місцевій владі повної самостійності у сфері місцевого оподаткування може мати непередбачувані наслідки [13]. Це питання можливо вирішити надавши органам місцевого самоврядування можливість встановлювати власні податки та збори, за погодженням із вищими державними органами влади, відповідно до особливостей регіону. Саме такий порядок забезпечить контроль з боку держави за ефективністю та доцільністю введення тих чи інших податків і зборів...

2.2. Взаємодія органів Державної фіскальної служби України та органів місцевого самоврядування в умовах децентралізації

Діяльність кожного державного органу характеризується певними напрямками, сумлінна робота в сфері яких повинна, врешті решт, привести до досягнення певної мети та вирішення завдань, які ставить держава перед цим органом. Саме ці основні напрямки діяльності органів держави, в яких відображаються мета їх створення та завдання, що повинні бути вирішені, конкретизується їх сутність і соціальне призначення, більшість фахівців визначають як функції [143, с. 73].

Кожний орган державної влади виконує, як правило, значну кількість функцій, які поділяються за соціальним значенням, територіальною спрямованістю, часом здійснення та іншими характеристиками, але єдиної класифікації цих функцій на сьогодні не існує.

А так як провідним суб'єктом адміністрування місцевих податків і зборів є Державна фіскальна служба України, доцільно, перш за все, розкрити її функції та повноваження.

Державна фіскальна служба України (ДФСУ) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок), державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [135].

Попова С.М., Понікаров В.Д., Кожушко О.В. серед основних (зовнішніх) функцій Державної фіскальної служби України, які визначають основні напрямки її діяльності, спрямовані на виховання її основних завдань, виділяють такі групи функцій: контрольні, фіскальні, організаційні, обліково-реєстраційні, інформаційно-аналітичні, нормотворчі, роз'яснювально-консультаційні та правоохоронні [143, с. 77–78].

Контрольні функції Державної фіскальної служби України дозволяють встановити відповідність діяльності платників податків вимогам чинного податкового законодавства України, перш за все, вимогам Податкового кодексу України, а також іншого законодавства, контроль за здійсненням якого покладено на податкові органи. При здійсненні цієї функції органи фіскальної служби виявляють факти порушення діючого законодавства, встановлюють їх винуватців, розробляють профілактичні заходи щодо запобігання таких порушень у майбутньому. Основними напрямками такої діяльності є:

– здійснення контролю за своєчасністю подання передбаченої законом звітності (декларацій, розрахунків тощо); своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати податків та зборів; контролю за встановленими законом строками здійснення розрахунків у іноземній валюті, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

- здійснення контролю за погашенням податкового боргу з податків інших платіжів платників податків, у тому числі тих, майно яких перебуває у податковій заставі;
- здійснення контролю за відстроченням, розстроченням і реструктуризацією грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також списанням безнадійного податкового боргу в межах, передбачених законом;
- здійснення контролю за застосуванням арешту майна платника податків, що має податковий борг;
- здійснення контролю за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги);
- здійснення контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- здійснення контролю у сфері виробництва, обігу та реалізації підакцизних товарів;
- здійснення контролю за правомірністю бюджетного відшкодування податку на додану вартість та інші.

Слід зауважити, що згідно статті 41 Податкового кодексу України саме Державна фіскальна служба України є єдиним контролюючим органом у сфері справляння місцевих податків та зборів, а органи місцевого самоврядування таких повноважень не мають. Низка вітчизняних вчених, таких як Позняков С.П., Фатюха Н.Г., Шевченко О.В., слушно пропонують надати право органам місцевого самоврядування спільно з Державною фіскальною службою України здійснювати контроль за сплатою місцевих податків і зборів [133, с. 17; 211, с. 112; 227]. Дійсно, на думку автора, необхідно розширити повноваження органів місцевого самоврядування, роблячи акцент не лише на необхідності контролю цих органів за сплатою місцевих податків і зборів та надходженням платежів до місцевих бюджетів, а й на важливості ефективних взаємовідносин з податковими органами, що розкриваються в обміні інформацією та спільної участі у різних програмних заходах.

При виконанні контрольної функції органи фіскальної служби мають право притягувати посадових осіб підконтрольних підприємств до відповідальності за порушення податкового законодавства, але такі дії відносяться, на думку автора, до правоохоронної функції [186].

Платник податку, як правило, самостійно обчислює суму податкового зобов'язання і пені, яку зазначає у податковій декларації. Також він зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену ним у поданій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання такої декларації. За таких обставин більшість вітчизняних вчених не виділяють у якості самостійної такої важливої функції органів Державної фіскальної служби України як фіскальна, тобто функцію збирання грошових коштів з фізичних та юридичних осіб для формування ресурсів держави.

У Податковому кодексі України [131] чітко прописані напрямки діяльності контролюючих органів України, до яких віднесено Державну фіскальну службу України та Митну службу України, а в Положенні про Державну фіскальну службу України, затверджену Постановою Кабінету Міністрів України [135], визначені завдання та функції Державної фіскальної служби України, її права, обов'язки та відповідальність.

Слід відзначити, що органи фіскальної служби зобов'язані самостійно визначати грошові зобов'язання, якщо:

- а) платник податків не подає в установлені строки податкову декларацію;
- б) дані перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у податкових деклараціях, уточнюючих розрахунках;
- в) згідно з податковим та іншим законодавством особою, відповідальною за нарахування сум податкових зобов'язань з окремого податку або збору, застосування штрафних (фінансових) санкцій і пені, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, є орган Державної фіскальної служби України;

г) рішенням суду, що набрало законної сили, особу визнано винною в ухиленні від сплати податків;

д) дані перевірок щодо утримання податків у джерела виплати, в тому числі податкового агента, свідчать про порушення правил нарахування, утримання та сплати до відповідних бюджетів податків і зборів.

Для реалізації фіскальної функції органи Державної фіскальної служби України можуть застосовувати примусові засоби виконання податкових зобов'язань, до яких відносяться податкова застава й адміністративний арешт майна. Причому слід пам'ятати, що примусове стягнення і продаж майна платника податків, яке знаходиться у податковій заставі та під арештом, проводиться за рішенням суду не раніше, ніж через 60 календарних днів з дня надіслання такому платнику податкової вимоги.

До організаційних функцій Державної фіскальної служби України слід віднести такі напрямки діяльності як здійснення заходів щодо добору, розстановки, професійної підготовки і перепідготовки кадрів для органів служби; робота зі створення інформаційної системи робочих місць та інших засобів автоматизації й комп'ютеризації робіт; забезпечення виготовлення марок акцизного збору, їх зберігання і продаж; здійснення діяльності з управління об'єктами державної власності, що належать до сфери її управління. Тобто, на нашу думку, виконання організаційних функцій повинно створювати комфортний клімат для діяльності працівників органів фіскальної служби, підтримки надійних зв'язків з підконтрольними об'єктами та успішного виконання усіх інших функцій податкової системи України.

Не менш важливо функцією Державної фіскальної служби України, яка повинна забезпечувати її ефективну діяльність є обліково-реєстраційна, оскільки саме облікові дані є основним джерелом інформації про стан розрахунків платників податків з бюджетом і базою для проведення податкового контролю.

З метою виконання цієї функції Державна податкова служба України, зокрема, розробляє та затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій та інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків,

інших платежів, декларацій про валютні цінності, зразок картки фізичної особи – платника податків, форму повідомлення про відкриття або закриття юридичними та фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності банківських розрахунків, а також форми звітів про роботу, проведену органами державної податкової служби.

Але основним завданням в рамках виконання обліково-реєстраційної функції органами фіскальної служби є організація обліку платників податків. Причому слід підкреслити думку багатьох вчених про те, що всі функції будь-якого державного органу, у тому числі органів Державної фіскальної служби України, повинні виконуватися комплексно [143, с. 80].

Необхідно зазначити, що обліково-реєстраційні функції здійснюють спеціальні підрозділи реєстрації та обліку платників податків в органах усіх рівнів Державної фіскальної служби України.

Взаємодія органів Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування, а також партнерські відносини цих органів з платниками податків можливі лише за умови отримання необхідної інформації податковими органами, її систематичне надходження від органів місцевого самоврядування. Повне та систематичне інформаційне забезпечення діяльності Державної фіскальної служби України є запорукою здагодженої роботи податкових органів та органів місцевого самоврядування.

Зокрема, у Податковому кодексі України визначено виключний перелік інформації, який надається податковими агентами та платниками податків, що обробляється, зберігається та може використовуватися у діяльності ДФСУ [180].

Інформаційно-аналітична функція в діяльності Державної фіскальної служби України полягає у розробці комплексу заходів із збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для прогнозування й аналізу обсягів надходження податків, джерел податкових надходжень, вивчення впливу макроекономічних показників і податкового законодавства на надходження податків, розробки пропозицій щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету, автоматизації адміністрування процесів оподаткування.

Аналітична функція діяльності органів фіскальної служби, перш за все, пов'язана з організацією податкового контролю, оскільки, відповідно до положень Податкового кодексу України [131] і Закону України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [159] періодичність проведення планових перевірок податковими органами залежить від ступеня ризику в діяльності окремих платників податків. Аналітична ж робота працівників фіскальної служби повинна встановити види ризиків, які пов'язані з певними видами діяльності платників податків, оцінити критерії цих ризиків, їх індикатори та порогові значення, які поділяють ці ризики на високий, середній і незначний. А це дасть змогу розробити оптимальні плани-графіки проведення податкових перевірок.

Використання інформаційних технологій у процесі адміністрування податків та здійснення операцій з перерахування податків в системі міжбанківських електронних переказів грошей потребує надійної системи забезпечення безпеки і захисту фінансової інформації. Причому, з удосконаленням засобів автоматизованої обробки інформаційних потоків у системі органів податкової служби проблема захисту інформації постає все гостріше. Це зумовлено, на думку Попової Л.М. [139], перш за все, розширенням доступу до інформаційних ресурсів широкого кола користувачів. Тому в рамках виконання інформаційно-аналітичної функції при створенні системи захисту інформації необхідно детально проаналізувати типи загроз, найбільш уразливі місця у системі та збитки, які можуть виникати під час порушення такої системи захисту. Також в рамках цієї функції органи Державної фіскальної служби України повинні забезпечити згідно з чинним законодавством доступ інших державних органів до своїх баз даних і надання інформаційно-довідкових послуг в межах своїх повноважень.

Разом з тим на сьогоднішній день у вітчизняному законодавстві не зазначено питання з приводу того, який саме орган, посадова особа чи структурний підрозділ органів місцевого самоврядування є суб'єктом владних повноважень щодо надання певної інформації податковим органам. На думку

автора доцільно створити Єдиний орган інформаційної взаємодії Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування, який би займався постійним обміном інформації між різними суб'єктами податкових правовідносин та регулював би такі інформаційні віносини.

Об'єктом інформаційних відносин за участю органів Державної фіскальної служби України є публічна та службова інформація, документовані відомості про податки і збори, відомості про податкові правопорушення. Безпосереднім об'єктом інформаційних відносин є конкретні відомості, що використовуються під час здійснення інформаційної чи іншої діяльності та об'єктивуються в різних формах [219, с. 59]. Важливим у цьому випадку є те, що накопичення внутрішньої (первинної) і зовнішньої (вторинної) інформації про об'єкти оподаткування та платників податків дає можливість сформулювати «податкову історію» платника податків, слугує підставою для прогнозування майбутніх платежів платника податків, визначення ступеня «податкової ризикованості» конкретного суб'єкта [111, с. 168].

Нормотворчі функції Державної фіскальної служби України пов'язані, перш за все, з розробкою та виданням нормативно-правових актів з питань оподаткування у випадках, передбачених законом. При цьому ці акти підлягають обов'язковому опублікуванню, вони не повинні якимось чином змінювати чи доповнювати податкове законодавство і не повинні містити в собі будь-які механізми, які б закладали протиріччя в чинне законодавство [81, с. 113]. Також до нормотворчої діяльності органів фіскальної служби, на нашу думку, відноситься розробка пропозицій до проектів міжнародних договорів з питань оподаткування, оскільки правотворча діяльність, як правило, складається, на думку багатьох вчених [172, с. 109], із трьох етапів, і саме на першому, підготовчому, етапі готуються проекти нормативно-правових актів, до яких і відносяться міжнародні договори. Цей напрямок роботи органів фіскальної служби набуває вкрай важливого значення, оскільки сьогодні розвиток податкових систем європейських країн, до яких належить Україна, відбувається

під впливом таких зовнішніх факторів як міжнародна податкова конкуренція та європейська податкова гармонізація [143, с. 82].

Певний період в Україні існував новий тип документів – податкові роз'яснення. І хоча вони оформлювалися наказами Державної фіскальної служби України, ці роз'яснення не мали сили нормативно-правових актів та використовувалися лише для обґрунтування рішень контролюючих органів при розгляді апеляцій платників податків. Причому, у судах податкові роз'яснення не мали пріоритету над іншими доказами чи експертними оцінками.

З перетворенням Державної фіскальної служби України з органу тиску на сервісну установу нового зразка основним видом діяльності податкових органів в межах виконання роз'яснювально-консультативної функції є надання податкових консультацій. Такі консультації надаються безоплатно контролюючими органами за зверненнями платників податків з питань практичного використання окремих норм податкового законодавства протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання такого звернення. Ці консультації мають індивідуальний характер та можуть використовуватися виключно платником податку, якому надано таку консультацію. Причому, такі консультації за вибором платника податків можуть надаватися в усній, письмовій або електронній формі. А платник податків може оскаржити у суді як правовий акт індивідуальної дії податкову консультацію контролюючого органу, викладену в письмовій або електронній формі, яка, на думку такого платника, суперечить нормам або змісту відповідного податку або збору.

Центральний орган Державної фіскальної служби України, відповідно до статті 52 Податкового кодексу України, проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню. І такі узагальнюючі податкові консультації, на думку автора, повинні мати силу нормативно-правового акту, оскільки відповідно до статті 53 Податкового кодексу України, платника податків не може бути притягнуто до відповідальності, якщо він діяв

відповідно до податкової консультації, наданої йому у письмовій або електронній формі, навіть на підставі того, що у майбутньому така податкова консультація буде змінена або взагалі скасована.

У межах реалізації роз'яснювально-консультаційної функції значну увагу податкові органи приділяють інформуванню населення про хід реформ податкового законодавства України. Таке роз'яснення проводиться через засоби масової інформації, зокрема у «Віснику податкової служби України», через систему консультаційних пунктів, «телефон довіри», шляхи проведення різних семінарів, конференцій, «круглих столів». Така роз'яснювально-виховна робота серед широких верств населення значно стимулює добровільну сплату податків. А це значно зменшує витрачання державних ресурсів на виконання основної мети Державної фіскальної служби України – формування дохідної частини бюджетів, що є одним з показників, які характеризують ефективність роботи податкової системи України.

І, нарешті, остання група функцій Державної податкової служби пов'язана із здійсненням правоохоронної діяльності. Причому, в процесі виконання цих функцій приймають участь як загальні підрозділи податкових інспекцій, так і спеціальні підрозділи податкової міліції, що діють у складі відповідних органів Державної фіскальної служби України. Слід зауважити, що єдина правоохоронна функція податкової міліції поділяється на окремі підфункції: оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну. В рамках реалізації правоохоронної функції податкові органи приймають і реєструють заяви, повідомлення та іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесені до компетенції податкової міліції, здійснюють в установленому порядку перевірку таких заяв та приймають щодо них передбачені законом рішення; поводять відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність; виявляють причини й умови, що сприяли вчиненню злочинів і правопорушень у сфері оподаткування; проводять розшук платників, які ухиляються від сплати податків, встановлюють місцезнаходження таких платників; забезпечують безпеку діяльності органів

Державної фіскальної служби України та її працівників; забезпечують охорону державної таємниці і захист інформації.

Разом з цими функціями в податкових органах здійснюються функції загального керівництва, які виконуються головою Державної фіскальної служби України, головами районних інспекцій та керівниками окремих підрозділів. І хоча ці функції багато вчених називають загальними [86, с. 209], в дійсності вони є найбільш складними та відповідальними, і повинні допомагати, перш за все, керівництву Державної фіскальної служби України здійснювати управління нею. Саме в процесі виконання цієї функції приймаються важливі управлінські рішення, за наслідками яких і визначається ефективність діяльності як окремих підрозділів, так і всієї податкової системи України.

При виконанні цієї функції визначається основний напрямок діяльності податкових органів і окремих її підрозділів; прогнозуються кількісні та якісні показники, за якими оцінюється діяльність податкової системи; плануються окремі етапи роботи; виробляються і приймаються певні управлінські рішення; здійснюється виконання цих рішень; розробляються напрямки взаємодії органів фіскальної служби з іншими органами виконавчої влади та контролюючими органами, організовується взаємодія підрозділів і служб податкової системи, аналізується світова практика та досвід роботи податківців розвинутих країн; контролюється виконання раніше прийнятих управлінських рішень і здійснюється коригування діяльності підлеглих підрозділів фіскальної служби [143, с. 84–85].

Взагалі ж в науковій літературі, чинному законодавстві та серед фахівців податкової служби нема єдиної думки щодо класифікації перерахованих вище функцій. І поділ всіх функцій будь-якого органу на окремі групи, як підкреслює Афанасьєв В.Г. [6., с. 205], є «досить умовним, оскільки усі вони тісно пов'язані між собою, заходять одна на одну, накладаються та переплітаються». Тому Бандурка О.М. [9, с. 95–99] слушно зазначає, що «діяльність будь-якого державного органу, у тому числі податкової служби, не може бути успішною, якщо всі її функції не виконуються комплексно». Але, на погляд автора, важко погодитися з деякими вченими [64, с. 62; 85, с. 14], які висловлюють думку, що

функції органу охоплюють також сукупність способів, методів, прийомів і дій, за допомогою яких виконуються завдання й цілі цих органів. Слід підтримати позицію Комітету з міжнародної практики аудиту [104, с. 24], який зауважує, що не можливо розробити універсальні методики, що охоплюють всі ситуації та обставини, з якими може зіткнутися співробітник Державної фіскальної служби України, як представник контролюючого органу. Конкретні ж процедури, які він повинен використовувати для виконання поставлених завдань, залежать від професійної думки кожного податківця і конкретних обставин кожного окремого випадку.

Так, Стаття 19-3 Податкового Кодексу України визначає функції державних податкових інспекцій, а саме вони:

- здійснюють сервісне обслуговування платників податків;
- здійснюють реєстрацію та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;
- формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб - платників податків, Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб, реєстри, ведення яких покладено законодавством на контролюючі органи;
- виконують інші функції сервісного обслуговування платників податків, визначені законом [131].

Проценко Т.О. зазначає, що «саме податкові органи є спеціально створеними органами адміністративної юрисдикції для адміністрування податків» [165, с. 42]. Їх діяльність має відповідати конституційно та законодавчо визначеним цілям держави і ґрунтується на відповідних принципах.

Але для ефективного справляння місцевих податків і зборів необхідна взаємодія органів Державної фіскальної служби та органів місцевого самоврядування.

Згідно статті 2 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» місцеве самоврядування в Україні – це гарантоване державою право та реальна здатність територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища, міста – самостійно або під

відповідальність органів та посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України [155].

Згідно Конституції України держава повинна брати участь у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування, фінансово підтримувати місцеве самоврядування. Витрати органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішень органів державної влади, повинні компенсуватися державою [73].

При цьому стаття 143 Конституції України зазначає, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що є в комунальній власності; затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку і контролюють їх виконання; затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання; встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону; забезпечують проведення місцевих референдумів та реалізацію їх результатів; утворюють, реорганізують та ліквідовують комунальні підприємства, організації і установи, а також здійснюють контроль за їх діяльністю; вирішують інші питання місцевого значення, віднесені законом до їхньої компетенції [73].

Європейською Хартією місцевого самоврядування (пункт 3 статті 9) передбачено, що «принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків та зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону» [55]. Відповідні положення передбачені також у Всесвітній Декларації місцевого самоврядування (пункт 3 статті 8) [33].

Розширення повноважень органів місцевого самоврядування широко дискутується серед науковців та практиків. Залишається актуальним розширення податкових повноважень місцевої влади в рамках створення дієвої системи місцевих податків і зборів... Деякі вчені вважають, що на сьогоднішній день в Україні органи місцевого самоврядування так і не набули права податкової ініціативи. Більш того, вони позбавлені основних податкових повноважень, крім

права самостійно встановлювати ставки податків в межах, які регулюються державою [30, с. 269].

Взаємодія органів місцевого самоврядування, контролюючих органів та платників податків розкривається у Податковому кодексі України.

Згідно зі статтею 12 Податкового кодексу України перелік місцевих податків та зборів визначає Верховна Рада України, а встановлення таких платежів належить до компетенції сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад... При прийнятті рішення про встановлення місцевих податків та зборів обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи з дотриманням критеріїв для відповідного місцевого податку чи збору.[131].

Копія прийнятого рішення про встановлення місцевих податків чи зборів або про внесення змін до них надсилається в електронному вигляді у десятиденний строк з дня прийняття до контролюючого органу, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів, але не пізніше 1 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін до них.

Контролюючі органи не пізніше 10 липня поточного року складають зведену інформацію про розмір та дату встановлення ставок місцевих податків та зборів на відповідних територіях та подають її в електронній формі центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику.

Контролюючі органи відповідно до Бюджетного кодексу України подають органам місцевого самоврядування у розрізі джерел доходів звітність:

– про суми нарахованих та сплачених податків і зборів, суми податкового боргу та надмірно сплачених до місцевих бюджетів податків і зборів на відповідних територіях - щомісячно, не пізніше 10 числа місяця, що настає за звітним;

– про суми списаного податкового боргу; розстрочені і відстрочені суми податкового боргу і грошових зобов'язань платників податків; суми наданих податкових пільг, включаючи втрати доходів бюджету від їх надання – щокварталу, не пізніше 25 днів після закінчення звітного кварталу.

Зазначена звітність по платниках надається контролюючим органом за запитом органу місцевого самоврядування.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, не пізніше 15 липня поточного року оприлюднює на своєму офіційному веб-сайті зведену інформацію про розмір та дату встановлення ставок місцевих податків та зборів на відповідних територіях.

Орган місцевого самоврядування у десятиденний строк з дня затвердження технічної документації з нормативної грошової оцінки земель направляє в електронній формі до контролюючого органу інформацію про нормативну грошову оцінку земель. Контролюючі органи не пізніше 10 липня поточного року складають зведену інформацію про нормативну грошову оцінку земель. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, не пізніше 15 липня поточного року оприлюднює на своєму офіційному веб-сайті зведену інформацію про проведену нормативну грошову оцінку земель. [131].

Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

У разі якщо сільська, селищна, міська рада або рада об'єднаних територіальних громад не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов'язковими згідно з нормами Податкового кодексу України, такі податки до прийняття рішення справляються виходячи з норм такого кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок...

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, затверджує форми податкових декларацій (розрахунків) щодо місцевих податків та зборів згідно з порядком, встановленим Податковим кодексом України, а у разі потреби надає методичні рекомендації щодо їх заповнення.

При цьому ж сільським, селищним, міським радам та радам об'єднаних територіальних громад не дозволяється встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

До повноважень сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад щодо податків та зборів належать:

- встановлення ставок місцевих податків та зборів в межах ставок, визначених чинним законодавством;
- визначення переліку податкових агентів по туристичному зборі;
- до початку наступного бюджетного періоду прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду.

Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами, який набирає чинності після опублікування бюджетному періоді [131].

Платники місцевих податків та зборів при визначенні своїх податкових зобов'язань можуть використовувати зведену інформацію, розміщену на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику. Такі платники звільняються від відповідальності у разі, якщо у зведеній інформації, розміщеній на офіційному веб-сайті, виявлено помилку, що містить розбіжності між даними контролюючих органів та даними офіційно оприлюдненого рішення про встановлення місцевих

податків та зборів. У такому разі до таких платників податку штрафні санкції та пеня, передбачені Податковим Кодексом України, за порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, що спричинені такою помилкою, не застосовуються, підстав для притягнення платника податків та/або його посадових осіб до відповідальності немає [141].

У вітчизняній літературі неодноразово висловлювалися пропозиції щодо надання органам місцевого самоврядування права запроваджувати на своїй території власні податки і збори. Так, Піхоцька О.М. аргументує таку позицію тим, що на місцях завжди є свої особливі об'єкти оподаткування, які можуть відчутно поповнити доходи місцевих бюджетів, отже, дадуть змогу спрямувати додаткові кошти на вирішення економічних і соціальних проблем регіонів [124, с. 47]. Проте, Белінська Т.В. вважає, що за умов значного податкового тягаря й, відповідно, гострого дефіциту фінансових ресурсів надання місцевій владі повної самостійності у сфері місцевого оподаткування може мати непередбачувані наслідки [13]. Це питання можливо вирішити надавши органам місцевого самоврядування можливість встановлювати власні податки та збори, за погодженням із вищими державними органами влади, відповідно до особливостей регіону. Саме такий порядок забезпечить контроль з боку держави за ефективністю та доцільністю введення тих чи інших податків і зборів.

2.3 Особливості адміністративно-правового механізму справляння окремих місцевих податків і зборів

Для того, щоб мати уявлення про весь механізм справляння місцевих податків та зборів, слід детально розглянути особливості та процедури справляння окремих місцевих податків і зборів.

Право встановлювати місцеві податки та збори закріплено ст. 143 Конституції України за органами місцевого самоврядування [73]. Так, відповідно до п. 24 ч. 1 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування» [155] ці

питання вирішуються виключно на пленарних засіданнях сільської, селищної, міської ради. Конкретний перелік податків та зборів, які входять до складу доходів загального фонду бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, визначені ст. 64 та 69-1 Бюджетного кодексу України (БКУ).

Весь спектр відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регламентовано Податковим кодексом України (далі ПКУ) [131]. Тобто будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України. Виняток становлять лише закони, які містять положення виключно щодо внесення змін до ПКУ та/або положення, які встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства [199, с. 7]

Так, як було зазначено у підрозділі 1.1 дисертаційної роботи, податок на майно складається з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю.

Оподаткування нерухомого майна у світових системах є «найвагомішим внеском у дохідні частини місцевих бюджетів, саме за рахунок такого податку формуються фонди щодо забезпечення високого рівня розвитку інфраструктури на місцевому рівні» [128, с. 444].

Кириленко О.П., Коваль С.Л., Лободіна З.М. звертають увагу, що «згідно імперативних правил функціонування інституту місцевих податків і зборів податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, має виконувати фіскальну функцію, тобто обсяг його надходження до місцевих бюджетів повинен бути достатнім та стабільним для фінансового забезпечення місцевого самоврядування» [103, с. 78].

В свою чергу, Товкун Л.В., розглядаючи податок на майно, вказує на «характерні особливості, які роблять його зручним для використання: нерухомість неможливо приховати, перемістити на іншу територію. Завжди можна чітко визначити об'єкт оподаткування, тому що він має постійне місцезнаходження і його легко виявити та ідентифікувати. Також досить легко встановити платника

податку, яким є власник нерухомості або його орендар (якщо це передбачено законодавством). Отже, тут зводяться до мінімуму природні прагнення платників податків, спрямовані на ухилення від сплати податку. Велике значення має той факт, що сплата податку на нерухомість характеризується стабільністю надходження до бюджету. Це пов'язано з тим, що циклічність економічного розвитку не має на нього такого безпосереднього впливу, як, скажімо, на загальнодержавні податки. Також важливим є визначення основних напрямів, які можуть і повинні бути досягнуті в процесі оподаткування нерухомості. Це: 1) оптимізація рівня насиченості ринку нерухомості; 2) руйнування стимулів до спекулятивного обігу нерухомості; 3) підвищення ролі майнового оподаткування в реалізації фіскальної політики на місцях. Податки на нерухоме майно вважаються найефективнішими саме на місцевому рівні» [205, с. 88–89].

Згідно статті 266 Податкового кодексу України [131] платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості. Цим кодексом також деталізовано порядок визначення платників податку в разі перебування об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб/

Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка. Не є об'єктом оподаткування:

–об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності органів державної влади, органів місцевого самоврядування;

–об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, в тому числі їх частки;

–будівлі дитячих будинків сімейного типу;

–гуртожитки;

–житлова нерухомість непридатна для проживання;

–об’єкти житлової нерухомості, в тому числі їх частки, що належать дітям-сиротам, дітям, позбавленим батьківського піклування, дітям-інвалідам, які виховуються самотніми матеріями (батьками);

–будівлі промисловості, зокрема виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств;

–об’єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у власності громадських організацій інвалідів та їх підприємств;

–об’єкти нерухомості, що перебувають у власності релігійних організацій;

–будівлі дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів;

–об’єкти нежитлової нерухомості баз олімпійської та паралімпійської підготовки;

–об’єкти житлової нерухомості, які належать багатодітним або прийомним сім’ям, у яких виховується п’ять та більше дітей [131].

Однак розглядаючи об’єкти житлової та нежитлової нерухомості, які не є об’єктами оподаткування, слід зазначити, що у цьому випадку норми Податкового кодексу України щодо виключення з оподаткування державних об’єктів житлової та нежитлової нерухомості суперечить нормам Конституції України, згідно з якими всі суб’єкти права власності рівні перед законом. Крім того, оподаткування повинно здійснюватися згідно принципам податкового законодавства, одним з яких є рівність всіх платників перед законом.

Базою оподаткування є загальна площа об’єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. [131].

Податковим кодексом України передбачено певні пільги із сплати податку для власників такого житла. Так, квартира / квартири (незалежно від їх кількості) площею до 60 квадратних метрів, житловий будинок / будинки (незалежно від їх кількості) до 120 квадратних метрів, а також різні типи об’єктів житлової нерухомості, в тому числі їх частки (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири / квартир та житлового будинку / будинків, у тому числі їх часток) до 180 квадратних метрів податком не обкладаються.

Наприклад, якщо квартира має площу 100 квадратних метрів, то за сорок квадратів необхідно заплатити, а якщо житловий будинок має площу 150 квадратних метрів, то сплатити слід за тридцять квадратних метрів і т.д. Якщо власник нерухомості має в сукупності і квартиру, і будинок площею 180 квадратних метрів, податок не сплачує, якщо більше, то платить за кожний «зайвий» квадрат.

Так, у громадянина є квартира загальною площею 100 кв.м. та житловий будинок загальною площею 200 кв.м. то розрахунок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ставка податку, наприклад у м. Харкові складає 1 % від мін. заробітної плати на 1 січня 2018 року – 37,23 грн.) розраховується наступним чином:

Розраховуємо частку у загальній площі квартири та житлового будинку ($100+200=300$ – загальна площа об'єктів; $100/300=0,33$ частка квартири, $200/300=0,67$ частка будинку). Визначаємо податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (з урахуванням пільги – 180 кв.м.) для квартири- $(300-180)*37,23*0,33=1474,31$ грн., а для житлового будинку $(300-180)*37,23*0,67=2993,29$ грн., тобто громадянину України у власності якого є квартира та житловий будинок у м. Харкові за 2018 рік необхідно було сплатити 4467,6 грн. податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Порівняно з м. Києвом, де у громадянина з такою самою площею перебуває у власності квартира та житловий будинок, то розрахунок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ставка податку у м. Києві складає 0,7 % від мін. заробітної плати на 1 січня 2018 року – 26,06 грн.) розраховується наступним чином:

Розраховуємо частку у загальній площі квартири та житлового будинку ($100+200=300$ – загальна площа об'єктів; $100/300=0,33$ частка квартири, $200/300=0,67$ частка будинку). Визначаємо податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (з урахуванням пільги – 180 кв.м.) для квартири- $(300-180)*26,06*0,33=1031,98$ грн., а для житлового будинку $(300-180)*26,06*0,67=2095,22$ грн., тобто громадянину України у власності якого

є квартира та житловий будинок у м. Києві за 2018 рік необхідно було сплатити 3127,2 грн. податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

У порівнянні з Харків'янами мешканці столиці за однакові об'єкти сплачують податок до місцевого бюджету на 1340,4 грн. менше.

Враховуючи той факт, що рівень середньої заробітної плати у столиці на порядок вищий, ніж у Харкові, проведення децентралізації не є виправданим за принципом справедливості у Податковому кодексі України.

Зменшення розміру сплати податку надається один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік). Пільги застосовуються до об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями).

Пільги з податку для фізичних осіб не застосовуються до:

– об'єкта/об'єктів оподаткування, якщо площа такого/таких об'єкта/об'єктів перевищує п'ятикратний розмір неоподаткованої площі;

– об'єкта/об'єктів оподаткування, що використовуються їх власниками з метою одержання доходів (здаються в оренду, лізинг, позичку, використовуються у підприємницькій діяльності) [131].

Щодо нежитлової нерухомості, наприклад, торгівельних приміщень, то сума податку розраховується без будь-якої пільгової площі, тобто власник магазину у м. Харкові загальною площею 100 кв.м. за 2018 рік повинен був сплатити податок за наступним розрахунком: $100 * 37,23 = 3723$ грн.

Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування [131].

Так, якщо взяти до уваги, що станом на 01.01.2018 року розмір мінімальної заробітної плати встановлено 3723 грн., то максимальна ставка податку на нерухоме майно (1,5 %) складе певну чималу суму для конкретного платника, а саме 55,85 грн. за 1 квадратний метр.

Отже, при розрахунку податку на нерухомість не враховується вартість цієї нерухомості, у даному випадку вартість житла. Але у багатьох країнах світу вартість квартири чи будинку відіграє велику роль при обчисленні податку. У нашій же країні господар квартири в елітному будинку платить стільки ж, скільки власник неелітного звичайного житла, незважаючи на різний соціальний статус цих громадян.

Податковим кодексом України передбачено певний порядок обчислення суми податку [131]. Обчислення суми податку з об'єкта / об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, здійснюється контролюючим органом за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості.

Слід зазначити той факт, що за наявності у власності платника податку квартири, загальна площа якої перевищує 300 квадратних метрів, та/або будинку, загальна площа якого перевищує 500 квадратних метрів, сума податку, розрахована відповідно чинного законодавству, збільшується на 25000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частки).

Так наприклад власник квартири у м Харкові загальною площею 350 кв.м. повинен сплачувати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за наступним розрахунком: $350 \cdot 37,23 + 25000 = 38030,5$ грн.

Податкові повідомлення-рішення про сплату сум податку, обчисленого згідно чинного законодавства, та відповідні платіжні реквізити (зокрема, органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням кожного з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості) надсилаються (вручаються) контролюючим органом платнику податку за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком).

Контролюючі органи за місцем проживання (реєстрації) платників податку в десятиденний строк інформують відповідні контролюючі органи за місцезнаходженням об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості про надіслані (вручені) платнику податку податкові повідомлення-рішення про сплату податку у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта / об'єктів оподаткування декларацію за встановленою формою, з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Податкове зобов'язання за звітний рік з податку сплачується такі строки:

а) фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Фізичні особи можуть сплачувати податок у сільській та селищній місцевості через каси сільських (селищних) рад або рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, за квитанцією про прийняття податків [131].

Таким чином, доповнення та зміни законодавства щодо справляння податку на майно, зокрема на нерухоме майно, свідчать про прогресивні досягнення в сфері справляння місцевих податків та зборів. Але питання щодо визначення бази оподаткування податку на нерухомість залишається все ще дискусійним, насамперед це стосується пільгових площ для квартир та житлових будинків.

Крім податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (стаття 266 Податкового кодексу України) до складу податку на майно відноситься й транспортний податок (стаття 267 Податкового кодексу України).

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що відповідно чинного законодавств є об'єктами оподаткування.

Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, станом на 1 січня податкового (звітного) року виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального.

Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування відповідно до чинного законодавства.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування відповідно до чинного законодавства.

У разі спливу п'ятирічного віку легкового автомобіля протягом звітного року податок сплачується за період з 1 січня цього року до початку місяця, наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п'яти років.

Податок сплачується за місцем реєстрації об'єктів оподаткування і зараховується до відповідного бюджету згідно з положеннями Бюджетного кодексу України [20].

Транспортний податок сплачується:

а) фізичними особами – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення;

б) юридичними особами – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації [131].

Для сплати транспортного податку необхідно керуватися переліком легкових автомобілей, який розміщений на офіційному сайті Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, та салою ставкою у розмірі 25000,00 грн. за кожен такий автомобіль.

Так, наприклад, власник легкового автомобіля Mercedesbenz S класу 2015 року випуску за 2018 рік повинні були сплатити 25000,00 грн. транспортного податку.

До складу податку на майно відноситься й земельний податок. Стаття 269 Податкового кодексу України визначає платників податку, якими є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі.

Об'єктами оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, та земельні частки (паї), що і перебувають у власності.

Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого чинним законодавством, а також площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено [131].

Стаття 274 Податкового кодексу України визначає ставку земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місцезнаходження). Так, ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки, а для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки. Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

Стаття 277 Податкового кодексу України визначає ставки земельного податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено. Так,

ставка податку за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів або в межах населених пунктів, встановлюється у розмірі не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3 відсотка та не більше 5 відсотків від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, а для лісових земель – не більше 0,1 відсотка від нормативної грошової оцінки площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області.

Від сплати податку за землю звільняються:

- інваліди першої і другої групи;
- фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років;
- пенсіонери (за віком);
- ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
- фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Звільнення від сплати податку за земельні ділянки, передбачене для відповідної категорії фізичних осіб, поширюється на земельні ділянки за кожним видом використання у межах граничних норм:

- для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 2 гектари;
- для будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (присадибна ділянка): у селах – не більш як 0,25 гектара, в селищах – не більш як 0,15 гектара, в містах – не більш як 0,10 гектара;
- для індивідуального дачного будівництва – не більш як 0,10 гектара;
- для будівництва індивідуальних гаражів – не більш як 0,01 гектара;
- для ведення садівництва – не більш як 0,12 гектара [131].

Норми звільнення від сплати податку за земельні ділянки, можливо, будуть переглянуті, тому що не зрозумілим лишається той факт, якими чинниками керувалися при їх встановленні. Так, на думку автора, слід внести зміни до

п.п. 281.2.1 статті 281 Податкового кодексу України де замість пільг: «для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 2 гектари» замінити на «для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 3,5 гектари». У зв'язку з тим, що мешканці сільської місцевості, які ведуть селянське господарство можуть придбати більше земель та сплачувати більше податків від продажу вирощеної продукції.

Від сплати податку звільняються на період дії єдиного податку четвертої групи власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі за умови передачі земельних ділянок та земельних часток (паїв) в оренду платнику єдиного податку четвертої групи.

Стаття 282 Податкового кодексу України визначає пільги щодо сплати податку для юридичних осіб. Так, від сплати податку звільняються:

- санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, реабілітаційні установи громадських організацій інвалідів;
- громадські організації інвалідів України, підприємства та організації, які засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю;
- бази олімпійської та паралімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України;
- дошкільні та загальноосвітні навчальні заклади незалежно від форми власності і джерел фінансування, заклади культури, науки (крім національних та державних дендрологічних парків), освіти, охорони здоров'я, соціального захисту, фізичної культури та спорту, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;
- державні та комунальні дитячі санаторно-курортні заклади та заклади оздоровлення і відпочинку, а також дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України.

Стаття 283 Податкового кодексу України визначає земельні ділянки, які не підлягають оподаткуванню земельним податком. Так, не сплачується податок за:

– сільськогосподарські угіддя зон радіоактивно забруднених територій, визначених відповідно до закону такими, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи (зон відчуження, безумовного (обов'язкового) відселення, гарантованого добровільного відселення і посиленого радіоекологічного контролю), і хімічно забруднених сільськогосподарських угідь, на які запроваджено обмеження щодо ведення сільського господарства;

– землі сільськогосподарських угідь, що перебувають у тимчасовій консервації або у стадії сільськогосподарського освоєння;

– земельні ділянки державних сортовипробувальних станцій і сортодільниць, які використовуються для випробування сортів сільськогосподарських культур;

– землі дорожнього господарства автомобільних доріг загального користування;

– земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення;

– земельні ділянки кладовищ, крематоріїв та колумбаріїв.

– земельні ділянки, на яких розташовані дипломатичні представництва;

– земельні ділянки, надані для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення діяльності релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку [131].

Стаття 288 Податкового кодексу України визначає орендну плату за земельну ділянку, підставою для нарахування якої є договір оренди такої земельної ділянки.

Платником орендної плати є орендар земельної ділянки. Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, надана в оренду. Розмір та умови внесення орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем.

Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу:

- не може бути меншою за розмір земельного податку;
- для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено, - у розмірі не більше 3 відсотків їх нормативної грошової оцінки, для земель загального користування;
- для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, - у розмірі не більше 5 відсотків нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області, для сільськогосподарських угідь;
- не може перевищувати 12 відсотків нормативної грошової оцінки;
- може перевищувати граничний розмір орендної плати у разі визначення орендаря на конкурентних засадах;
- для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських, не може перевищувати розміру земельного податку;
- для баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, перелік яких затверджується Кабінетом Міністрів України, не може перевищувати 0,1 відсотка нормативної грошової оцінки [131].

Другим податком, який Податковим кодексом України віднесено до складу місцевих, є єдиний податок.

У Главі 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» Розділу XIV Податкового кодексу України встановлюються правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Юридична особа чи фізична особа –підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим законодавством, та реєструється платником єдиного податку.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку:

1) перша група – фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень;

2) друга група – фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

– не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

– обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень;

3) третя група – фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень;

4) четверта група – сільськогосподарські товаровиробники:

а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

б) фізичні особи - підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства.

Доходом платника єдиного податку є:

1) для фізичної особи - підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій);

матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

2) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

З метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, щоденно оприлюднює для безоплатного та вільного доступу на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та власному офіційному веб-сайті такі дані з реєстру платників єдиного податку:

- податковий номер (для юридичної особи);
- найменування для юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові для фізичної особи;
- дату (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування;
- ставку єдиного податку;
- групу платника податку;
- види господарської діяльності;
- дату виключення з реєстру платників єдиного податку.
- платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до Податкового Кодексу України за правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум єдиного податку, а також за своєчасність подання податкових декларацій [131].

Податковим кодексом України передбачено і справляння двох видів місцевих зборів: збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору [131].

Місцеві збори займають незначну частину як у структурі податкових надходжень, так і в структурі загальних доходів місцевих бюджетів. Така тенденція, на думку Товкун Л. В., спричинена тим, що «ці збори є вибірковими для їх справляння. Також виникає проблема в тому, що Податковий кодекс України значно ускладнив процедуру справляння збору за місця для паркування транспортних засобів. Місцеві ради не повністю використовують резерви від цього збору через відсутність дієвого контролю за наявністю договорів оренди на землю під парковки, меж і розміток у деяких місцях для паркування, приладів фіксації в'їзду автотранспорту на парковку» [205, с. 93–94]

Ставки збору за місця для паркування транспортних засобів встановлюють сільські, селищні та міські ради в розмірі до 0,075 % мінімальної заробітної плати за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. м. земельної ділянки. Відповідно до ст. 38 Бюджетного кодексу України її розмір щорічно визначається Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік, проте в деякі роки вона встановлювалася іншими законодавчими актами, де її величина корегувалася залежно від фінансово-економічної ситуації в державі. Така практика не має повторюватися, позаяк суперечить принципу стабільності законодавчого забезпечення [103, с. 80].

Справляння збору замість для паркування транспортних засобів регламентує стаття 268-1 Податкового кодексу України.

Платниками цього збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи – підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках [131].

Таким чином, Податковий кодекс України кардинально змінив принцип справляння збору за паркування транспорту у кращу сторону. Якщо раніше організатори парковок на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянок були податковими агентами щодо цього збору, то відповідно до норм Податкового кодексу України вони стають його платниками.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених статтею 30 Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні».

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету [131].

Отже, змінилася й база оподаткування. Зараз базою є площа земельної ділянки, відведеної для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), збудованих за рахунок коштів місцевого бюджету. При цьому, до спеціально відведених автостоянок не належать гаражі, автостоянки, власники або користувачі яких є платниками земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності, а також земельні ділянки, що належать до прибудинкових територій.

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 квадратний метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року.

При визначенні ставки збору сільські, селищні, міські ради або ради об'єднаних територіальних громад враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Податковим кодексом України передбачено особливості встановлення збору, а саме: ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад [131].

Отже, змінено також порядок визначення ставки збору: якщо раніше вона встановлювалася у відсотках від неоподаткованого мінімуму доходів громадян за кожен годину паркування, то на сьогоднішній день ставка збору встановлена у відсотках до мінімальної заробітної плати (на 1 січня податкового (звітного) року) за 1 кв. метр площу земельної ділянки за кожен день проведення діяльності. Крім того, місцеві органи мають право диференціювати ставки для конкретних операторів парковки.

Наприклад, власник місця для паркування транспортних засобів у м. Харкові за територію площею 10 кв.м. повинен сплачувати збір за місце для паркування транспортних засобів з урахуванням ставки збору 0,015 відсотків від мінімальної заробітної плати, що дорівнювало у 2018 році 0,56 грн. ($0,015\% * 3723$ грн.), у розмірі 56 грн. у день. ($0,56$ грн. * 10 кв.м.).

Щодо порядку обчислення та строків сплати збору, то слід зазначити, що сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об'єкта оподаткування.

Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов'язаний

zareestruvati takий pidrozdil yak platnika zbory u kontroluyuchomu organі za mіscesnaходженням zemельної ділянки. Bazovий podatkovий (zvіtnий) період dorivnyuє kalendarному kvartalu [131].

Tak, z metoyu organіzatsії podatkovogo kontrolyu za splatoyu mіscevix podatkov і zboryv vikonavchі komіtetі organіv mіsceвого samovryaduvannya надають podatkovomu organu рішення депутатів про справляння збору, у якому зазначаються перелік та місцезнаходження земельних ділянок, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, а також перелік уповноважених операторів парковок.

Spravlyannya turistichnogo zboryu reglamentuє statтя 268 Podatkovogo kodeksu Ukraїni. Turistichnий zбір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету.

Golovashovich O.O., Kotenko A.M., Smichok S.M. stverdzhuuyut, sho «metoyu zaprovadzhennya turistichnogo zboryu є rozvitek kul'tury ta rozvitek vіtchiznyanoi turistichnoi інфраструктури конкретної адміністративно територіальної одиниці. Same тому priznachenniam turistichnogo zboryu є popovnenniam mіscevix budgetiv» [128, s. 502].

Platnikami turistichnogo zboryu є громадяни Ukraїni, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення туристичного збору, та тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі) [131].

Platnikami zboryu ne mozut' buti особи, які:

- a) postіyno prozivayut, u tomu chislі na umovax dogovorіv найму, u selі, sелищі або місті, радами яких встановлено такий збір;
- b) особи, які прибули у відрядження або тимчасово розміщуються у місцях проживання (ночівлі);

в) інваліди, діти-інваліди та особи, що супроводжують інвалідів I групи або дітей-інвалідів (не більше одного супроводжуючого);

г) ветерани війни;

г) учасники ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС;

д) особи, які прибули за путівками (курсівками) на лікування, оздоровлення, реабілітацію до лікувально-профілактичних, фізкультурно-оздоровчих та санаторно-курортних закладів;

е) діти віком до 18 років;

є) дитячі лікувально-профілактичні, фізкультурно-оздоровчі та санаторно-курортні заклади [131].

Ставка туристичного збору встановлюється за рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади за кожен добу тимчасового розміщення особи у місцях проживання (ночівлі) у розмірі до 0,5 відсотка – для внутрішнього туризму та до 5 відсотків - для в'їзного туризму від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, для однієї особи за одну добу тимчасового розміщення [131].

Базою справляння туристичного збору є загальна кількість діб тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі).

Нарахування та плату збору до бюджету здійснюють податкові агенти.

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади справляння збору може здійснюватися такими податковими агентами:

а) юридичними особами, філіями, відділеннями, іншими відокремленими підрозділами юридичних осіб, фізичними особами – підприємцями, які надають послуги з тимчасового розміщення осіб у місцях проживання (ночівлі) ;

б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб з метою їх тимчасового розміщення у місцях проживання (ночівлі), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичними особами, які уповноважуються сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою [131].

Особливістю справляння збору є те, що платники збору сплачують суму збору авансовим внеском перед тимчасовим розміщенням у місцях проживання (ночівлі) податковим агентам, які справляють збір за ставками, у місцях справляння збору та з дотриманням інших вимог, визначених рішенням відповідної сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади.

Для зростання бюджетних надходжень, на думку автора, необхідно внести зміни в п.п. 268.5.1 ст. 268 Податкового кодексу України – доповнити склад податкових агентів, а саме «базами відпочинку», та визначити ставку податкового збору у розмірі не більше 1 %.

Адже, як зазначає Товкун Л.В., «виникають сумніви стосовно формування доходної бази місцевих бюджетів за рахунок туристичного збору, оскільки цей податковий платіж може бути запроваджений виключно на туристичній місцевості, до якої неможливо віднести 3/5 територій місцевих громад України. Тому наявність таких зборів є не дуже ефективною» [205, с. 93–94].

Голобородько Т.В. та Єршова У.І. пропонують «за прикладом Франції, запровадити додаткову ставку туристичного збору в Україні, яка діятиме для готелів категорії «п'ять зірок» та «чотири зірки», у розмірі 10% від мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного податкового року. Додатковий збір пропонується направляти на розвиток туристичної інфраструктури на території, на якій здійснено стягнення податку» [34, с. 454–455].

Плотнікова К.О. робить висновок про те, що «туристичний збір та збір за місця для паркування транспортних засобів займають незначний відсоток у сукупності надходжень до місцевих бюджетів. Це спричинено тим, що, наприклад, туристичний збір може давати вагомі показники на території України, де є вплив туристів, що не можна сказати про більшість областей України» [127, с. 159].

Таким чином, органи місцевого самоврядування повинні у межах своїх повноважень прийняти рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

Встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів, органи місцевого самоврядування не мають права.

Органи місцевого самоврядування «повинні розробити і затвердити положення про всі податки і збори, які будуть застосовуватися у відповідному бюджетному періоді на відповідній території. Це стосується і тих податків, порядок справляння яких чітко визначений нормами Податкового кодексу України і не може змінюватися органами місцевого самоврядування (наприклад, порядок справляння транспортного податку або єдиного податку для платників четвертої групи)» [199, с. 8].

2.4 Контроль у системі адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків та зборів

Основними способами забезпечення законності й дисципліни в державному управлінні, зокрема в органах місцевого самоврядування, є контроль і нагляд.

Деякі науковці терміни «контроль» та «нагляд» використовують як синоніми. А в чинному законодавстві «контроль» і «нагляд» у більшості випадків поєднуються (ототожнюються) [76, с. 71].

Як слушно зауважує Попова С.М., «контроль є самостійною функцією управління, виступає засобом встановлення зворотних зв'язків, завдяки якому керівний орган (суб'єкт управління) одержує інформацію про стан керованого об'єкта (об'єкта управління) та про хід виконання прийнятих рішень. Це дає можливість своєчасно реагувати на відхилення в роботі підконтрольного об'єкта від заданої програми та вносити відповідні корективи в його діяльність. Як засіб специфічного управлінського впливу на керовані об'єкти, контроль включає в себе такі стадії:

а) констатацію фактів і перевірку виконання планів, завдань, прийнятих рішень;

б) критичну оцінку фактів або оцінку того, що якісні та кількісні показники досягнуті підконтрольним об'єктом;

в) розробку заходів щодо поліпшення роботи та усуненню виявлених недоліків» [143, с. 9].

Головач А.В. заявляє, що «актуальність контролю і нагляду в сучасному суспільстві зумовлена тим, що процес рформування, який відбувається в Україні, на жаль, супроводжується проявами правового нігілізму й анархізму, корупцією, бюрократією, низькою управлінською культурою деяких керівників державних органів...» [36, с. 322].

Предметом будь-якого контролю є стан та поведінка об'єктів управління. Ця поведінка може бути описана системою показників, з допомогою яких можна встановити якісний стан об'єкту. Окрім того, кожний об'єкт оточує середовище, з яким він взаємодіє. Тому завдання контролю полягає і в тому, щоб виявити чинники, які істотно впливають на поведінку об'єкту контролю. Визначивши об'єкт контролю та істотні фактори, що впливають на його поведінку, встановлюють необхідні параметри об'єкту та їх відповідальність до мети управління. Від правильного визначення цих параметрів значною мірою залежить результат контролю.

Сутність контролю можна визначити як систему спостереження та перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єктів управління з метою визначення обґрунтованості прийнятих управлінських рішень та результатів їх відхилень від вимог цих рішень, інформації про ці явища керівних органів та усунення несприятливих ситуацій. Таким чином, контроль виконує інформаційну та корекційну функції.

На інформаційному етапі контрольної діяльності здійснюється пошук та збирання інформації про об'єкт управління, порівнюється фактичне виконання з накресленими цілями. А на корекційному етапі встановлюють спосіб та

розробляють конкретні заходи щодо усунення виявлених розбіжностей, приймають рішення для нормалізації діяльності підконтрольного об'єкту [143, с. 10].

Адміністрування податків і зборів, виходячи з визначень, наданих в підрозділі 2.1, є поняттям вужчим за управління оподаткуванням, але ширшим за податковий контроль. Адже основними складовими процесу адміністрування податків і зборів є податкове планування, організація, облік, податкове регулювання та контроль за дотриманням податкового законодавства.

Податкове планування передбачає розроблення системи планів, в основі яких лежить оптимізація оподаткування. Зокрема, це складання та забезпечення виконання плану податкових та неподаткових надходжень, ведення плану перевірок платників податків тощо. Облікова робота передбачає облік платників податків та облік податкових надходжень [76, с. 16]. Організаційна робота передбачає й отримання статистичних даних за цими напрямками...

Одним з найважливіших елементів адміністрування податків і зборів є податковий контроль, який здійснюється шляхом ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів, проведення перевірок та звірок відповідно до вимог податкового законодавства [182].

У главі 5 статті 61.1 Податкового кодексу України податковий контроль визначається як «система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи» [131].

Податковий контроль доцільно здійснювати у кілька етапів, кожен з яких має відповідати нормам податкового права, проводитись у логічній послідовності та спрямовуватись на досягнення необхідного результату, а саме виявлення

зловживань у сфері оподаткування та вжиття заходів для уникнення цього явища у майбутньому. Відтак, етапи здійснення податкового контролю мають спільні цілі та завдання, оскільки процес контролю спрямований на забезпечення законності в податковій сфері.

У науковій літературі немає однозначного підходу щодо визначення кількості етапів здійснення податкового контролю та їх змісту. Деякі науковці виділяють «п'ять етапів здійснення податкового контролю:

1. Планування контролю – це система прийомів і методів планування перевіркової роботи відповідно до завдань контролю, наприклад, виявлення податкових правопорушень у діяльності суб'єкта господарювання. Під час планування контрольно-перевірочних заходів, зокрема невиключених до плану-графіка податкових перевірок, органи контролю вивчають наявні податкові, бухгалтерські, фінансові, банківські та інші звітні дані, матеріали попереднього контролю і камеральних перевірок, іншу інформацію, що характеризує господарську діяльність і фінансовий стан об'єкта контролю.

2. Доперевірочний (превентивний) контроль – здійснюється на основі комплексного та глибокого аналізу і розрахунків зобов'язань платника податків перед бюджетом, податкових декларацій, документів бухгалтерського та податкового обліку тощо, що сприяє забезпеченню об'єктивності оцінки доцільності прийняття або неприйняття рішень про здійснення контрольно-перевірочних заходів. За результатами доперевірочного аналізу виявляються податкові ризики у діяльності платника податків, що можуть свідчити про ймовірні порушення податкового законодавства, які необхідно дослідити при проведенні перевірки. Таким чином, основною метою превентивного контролю, що має базуватись на принципах єдності, цілеспрямованості, оперативності, комплексності та поетапності, є підготовка максимально ефективного проведення контрольних заходів, вироблення оптимальної стратегії майбутньої податкової перевірки, що забезпечує раціональне використання всіх необхідних методів податкового контролю.

3. Поточний податковий контроль – полягає у здійсненні безпосередніх контрольних-перевірочних заходів, у ході яких податковий інспектор перевіряє показники фактичної діяльності суб'єкта господарювання з показниками, поданими ним до податкової інспекції.

4. Завершальний етап податкового контролю (крім камеральних та електронних перевірок) – передбачає складання акту чи довідки податкової перевірки, що підписуються податковим інспектором і посадовими особами об'єкта контролю. Акт складається у разі встановлення під час перевірки порушень. У ньому систематизуються матеріали перевірки, реєструються виявлені факти порушень, зловживань, групуючись за однорідними ознаками, наприклад, за видами податків. У разі відсутності порушень податкового законодавства податковим інспектором за результатами перевірки складається довідка, а контрольні дії щодо суб'єкта господарювання вважаються завершеними.

5. Виконання приписів. Основною формою реалізації результатів податкової перевірки, у ході якої виявлено порушення, є повідомлення-рішення за результатами такої перевірки, процедура складання, направлення та відкликання якого регламентується чинним законодавством» [91, с. 61–62].

Такі науковці як Крупка М.І., Кміть В.М., Пославська Р.Ю., Демчишак Н.Б. та ін. виділяють «дві складові податкового контролю:

– контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків їх платниками;

– контроль за виконанням податкового законодавства фіскальними органами» [76, с. 16].

На думку автора, більшість науковців виділяють складові державного контролю за сплатою податків і зборів. Але контроль у системі справляння податків і зборів крім контролю контролюючих органів включає й контроль громадських угруповань. Контроль громадських угруповань за справлянням податків та зборів – це контроль громадян за встановленням певних податків на місцях, контроль за законністю проведення контрольних перевірок, реагування на звернення окремих осіб щодо неправомірних стягнень та ін. Адже державні

контролюючі органи характеризуються формальністю проведення податкового контролю у той час, коли дії громадських угруповань відрізняються гнучкістю, своєчасністю реагування та ін.

Слід виділити й податкове регулювання, яке здійснюється за допомогою комплексу правових інструментів і специфічного стимулювального механізму. Так, до методів податкового регулювання належать податкові канікули, інвестиційний податковий кредит, податкова амністія, відтермінування та розстрочення податкових платежів, податкові вирахування, реєстрація бізнесу в зонах із сприятливим податковим кліматом та ін. [76, с. 16].

Згідно Статті 62 Податкового Кодексу України податковий контроль здійснюється шляхом:

- ведення обліку платників податків;
- інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;
- перевірок та звірок, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин;
- моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків [131].

З метою здійснення податкового контролю в рамках адміністрування податків органи Державної фіскальної служби України мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки, а також зустрічні звірки. Платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам органів фіскальної служби у повному обсязі всі документи, що належать до предмета перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки.

Ці документи, а також інша податкова інформація, експертні висновки, судові рішення та інші матеріали є підставами для висновків щодо дотримання податкового законодавства суб'єктами підприємницької діяльності.

Результати перевірок (крім камеральних) оформляються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами органу фіскальної служби та платниками податків. В акті перевірки зазначаються як факти заниження, так і факти завищення податкових зобов'язань платника.

У разі незгоди платника податків з висновками акта, такий платник зобов'язаний підписати акт перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним актом або окремо. Але відмова платника податків від підписання акту перевірки або отримання його примірника не звільняє такого платника від обов'язку сплатити визначені органом фіскальної служби за результатами перевірки грошові зобов'язання.

Основними засобами забезпечення виконання платником податків своїх обов'язків, що передбачені механізмом адміністрування податків, є:

- податкова застава;
- поручительство;
- адміністративний арешт майна;
- примусове стягнення коштів та продаж майна, що перебуває у податковій заставі.

Одним з найефективніших засобів забезпечення податкових зобов'язань є податкова застава. Причому, право податкової застави не потребує письмового оформлення. Майно, на яке поширюється право податкової застави, оформляється актом опису. Однак право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Слід зазначити, що жодний механізм податкового адміністрування не буде ефективним, якщо він не буде передбачати юридичної відповідальності за порушення вимог податкового законодавства. Тому за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи Державної фіскальної служби України, застосовуються такі види юридичної відповідальності: а) фінансова; б) адміністративна; в) кримінальна; г) дисциплінарна [178, с. 75].

Особливістю відповідальності за порушення податкового законодавства є її компенсаційно-каральний характер, сутність якого полягає в необхідності відшкодування збитків державі, що виникли внаслідок недотримання податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Тобто відповідальність за порушення податкового законодавства повинна об'єднувати дві моделі юридичної відповідальності: правовідновлювальну (компенсаційну) та штрафну (каральну). Саме це підкреслює стаття 112 Податкового кодексу України [131], в якій зазначено, що притягнення до фінансової відповідальності платників податків за порушення законів з питань оподаткування, не звільняє їх посадових осіб, за наявності відповідних підстав, від притягнення до адміністративної або кримінальної відповідальності [182].

Різні види контролю мають свою специфіку, характерні відмінності, які визначаються у завданнях, способах та методах здійснення контролю. Так, розглядаючи контроль у системі справляння місцевих податків і зборів, можна виділити державний та громадський контроль [185, с. 379].

Так, державний контроль полягає у спостереженні та перевірці розвитку суспільної системи й усіх її елементів відповідно до визначених напрямів, а також попередженні та виправленні помилок і неправомірних дій, що перешкоджають такому розвитку. Він є однією з форм здійснення державної влади, забезпечення додержання законів та інших нормативних актів, що видаються органами держави і здійснюються виключно державними органами та їх посадовими особами. Він поширюється на соціально-культурну, адміністративно-політичну діяльність, міжгалузеве державне управління як одне з його найважливіших елементів, основного способу забезпечення законності і дисципліни, дисциплінуючого чинника у діяльності державного апарату й інших підконтрольних державних структур та поведінки громадян.

Як суб'єкти контролю місцеві державні адміністрації здійснюють на відповідних територіях контроль за:

– збереженням і раціональним використанням державного та комунального майна;

– станом фінансової дисципліни, обліку та звітності, виконання державних контрактів і зобов'язань перед бюджетом, належним і своєчасним відшкодуванням шкоди, заподіяної державі;

– додержанням виробниками продукції стандартів, технічних умов та інших вимог, пов'язаних з її якістю та специфікацією;

– додержанням правил торгівлі, побутового, транспортного, комунального обслуговування, законодавства про захист прав споживачів [143, с. 13].

Громадський контроль, на відміну від інших видів контролю, не має державно-владного змісту, тому рішення громадських організацій за результатами перевірок, мають, як правило, рекомендаційний характер. Але діяльність громадських контролюючих органів контролем назвати можна тільки із значною долею умовності, оскільки в роботі багатьох із них відсутні обов'язкові ознаки контролю – право втручатися в оперативну діяльність того, кого контролюють, а також право самостійно притягати винних до правової відповідальності.

Громадський контроль є важливою складовою громадського суспільства. Сутність громадського контролю полягає в тому, що в передбачених законом формах і порядку громадяни (їх об'єднання) можуть ставити перед компетентними державними органами питання про виявлення та усунення фактів зловживань, корупції або інших порушень законності в сфері виконавчої влади, застосуванні до правопорушників заходів морально-виховного і правового характеру, звертатися до повноважних органів щодо відновлення порушених прав і законних інтересів громадян і організацій, і покарання винних у порушеннях осіб. Тому уряд України надає важливе значення участі громадськості в контролі за діяльністю державних органів, особливо контролюючих та наглядових [143, с. 17–18].

Отже, контроль у системі справлянням податків і зборів – це не лише контроль контролюючих органів за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати обов'язкових платежів платниками податків, але й контроль громадських угруповань за виконанням податкового законодавства державними органами, зокрема за встановленням певних податків на місцях, за законністю

проведення контрольних перевірок, гнучке та своєчасне реагування на звернення окремих громадян щодо неправомірних стягнень тощо.

Важливою передумовою забезпечення належної організації контролю в системі справляння місцевих податків і зборів є створення сприятливого середовища для партнерських відносин між органами місцевого самоврядування, податковими органами та платниками місцевих податків і зборів.

Так, за даними Головного управління Державної фіскальної служби у Харківській області, по Харківській області обліковується 749, 4 тис. чол. власників земельних ділянок та 9,2 тис. чол. громадян – платників орендної плати за землю. З них фактично сплачують земельний податок – 357 тис. громадян та 9,2 тис. чол. орендну плату, у т. ч. – 3,7 тис. фізичних осіб – підприємців.

У 2016 році нарахована плата за землю громадянам – 227,6 млн. грн. (+77,8 млн. грн. до 2015 р.), у т.ч. земельного податку – 72,9 млн. грн. (+33,1 млн. грн. до 2015р.) та орендної плати за землю – 154,7 млн. грн. (+ 44,7 млн. грн. до 2015). У 2017 році станом на 01.03.2017 нарахована плата за землю громадянам – 14,5 млн. грн., у т.ч. земельного податку – 2,3 млн. грн. та орендної плати за землю – 12,2 млн. грн.

За 2016 року мобілізовано до місцевого бюджету області 232,1 млн. грн. плати за землю з фізичних осіб, що на 53,6 відс. більше в порівнянні з відповідним періодом минулого року (приріст надходжень склав 79 млн. грн.). Індикативний показник виконаний на 100,5 відс., до бюджету додатково надійшло 2,3 млн. грн. За 3 місяці 2017 року індикативний показник виконано на 109,7 % надійшло – 37,3 млн. грн.. (+ 5,8 млн. грн. до 2016 р. або + 18,4 %).

Відповідно до п. 286.2 ст. 286 ПКУ платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходження земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Тобто,

податкові декларації з плати за землю зобов'язані подавати 4033 фізичних осіб – підприємців (ФОП), якими заключні договори оренди землі. По Харківській області таких ФОП станом на 01.04.2017 року значиться – 3,8 тис. чоловік.

Станом на 27.03.2017 року подано декларації по платі за землю за 2017 рік – 3732 ФОП (4275 декларацій), задекларована сума до сплати складає – 107,5 млн. грн. В порівнянні з 2016 роком податкові декларації не подані 301 ФОПом (умовні втрати складають – 11,4 млн. грн.).

З ФОПами, якими не подані декларації проводиться робота щодо з'ясування причин не подачі звітності (наприклад закінчення строку дії договору) та залучення їх до декларування.

Станом на 27.03.2017 року проведено камеральних перевірок 3196 декларацій (77,4 відс.).

Таким чином, податковий борг, станом на 01.03.2017 складає – 34,8 млн. грн. (127,6 тис. чол.), у т. ч. по земельному податку – 22,2 млн. грн. (124,8 тис. чол.) та по орендній платі - 12,6 млн. грн.(2,7 тис. чол.) в порівнянні з 01.01.2017 року податковий борг зменшився на 0,3 тис. грн.

Фізичним особам податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, нараховується за попередній рік. У 2017 році податок нарахований 44 тисячам громадянам, кількість податкових повідомлень-рішень (ППР) становить 110 тис. шт. У порівнянні з минулим роком коло платників податку на нерухомість зменшився на 5 тис. чоловік. Основна причина: прийняття Харківською міською радою рішення про встановлення за 2017 рік ставки 0 % для квартири / квартир, загальна площа яких не перевищує 85 кв. метрів. Втрати бюджету складають приблизно 3,0 млн. грн.

Дані втрати Головного управління Державної фіскальної служби України (ГУДФСУ) у Харківській області перекриває за рахунок розширення бази оподаткування, збільшення кількості платників. Ним додатково залучено до сплати податку 6214 фізичних осіб, у тому числі 3641 власників нерухомості, які відсутні в «Податковому блоці» , і 2573 осіб, яких немає як в «Податковому

блоці» так і в Держреєстрі речових прав на нерухомість. Цим громадянам нарахований податок на загальну суму – 5,7 млн. грн.

Для формування списків платників податку, управлінням була вивантажена вся поточна інформація (560,0 тис. об'єктів нерухомості по 345,0 тис. громадянам) і проведено аналіз даних. За результатами аналізу визначено перелік 301,0 тис. власників, які не потрапляють під оподаткування: в зв'язку з пільговою площею – 159,0 тис. чол., подвоєння даних – по 65 тис. власникам, відчуження нерухомості в 2016 році – 72,0 тис., квартири в м. Харкові, які не перевищують 85 кв.м. мають 5 тис. чол.).

Таким чином, сформовані списки громадян – власників житлової та нежитлової нерухомості, які повинні платити податок в поточному році (44,0 тис. громадян по 110,0 об'єктам нерухомості, прораховані надходження складають близько 60,0 млн. грн.).

Більш детально провівши аналіз даних «Податкового блоку» та зіставивши їх з Держреєстром, визначено власників квартир, площею понад 300 кв.м. (66 осіб), і будинків, площею понад 500 кв.м. (100 осіб). Це та категорія фізичних осіб, які додатково повинні сплатити 25000 грн. податку (169 об'єктів, має надійти 4,2 млн. грн.).

Як, показала практика нарахування податку за попередні роки, в даних Дежреєстру прав нерухомості та інформації, занесеної в «Податковий блок», є істотні помилки і неточності, що вимагає проведення звірки з документами про право власності щодо площі, частки, переходу права власності. У минулому році понад 5 тис. громадян звернулися в інспекції для проведення звірки та уточнення податкових зобов'язань.

Окремим власникам не було можливості нарахувати податок з причини відсутності необхідних даних для нарахування (і в «Податковому блоці», і в Держреєстрі була відсутня площа об'єкта, існували неточності адреси – без вказівки номера будинку або квартири, частини часток). Працівниками ГУДФСУ у Харківській області спрямовано понад 1,5 тис. листів - запрошень для уточнення даних на підставі документів про право власності.

Складність при нарахуванні податку заключається і в тому, що кожна місцева рада приймає свою ставку податку, виключаючи з оподаткування ряд об'єктів. А враховуючи, що багато громадян мають 2 і більше об'єктів у різних населених пунктах, нарахування податку практично проводиться в ручному режимі. Особливо ускладнилася робота в 2017 році по нарахуванню податку по квартирах в м. Харкові (площею, не більше 85 кв.м). «Податковий блок» не враховує дану категорію взагалі, і розрахунок автоматично проводиться із застосуванням ставки до площі, що перевищує 60 кв.м. У зв'язку зі значними погрішностями «Податкового блоку» в режимі «Реєстр платників податку на нерухомість» працівники ГУДФСУ у Харківській області вручну «вдосконалювали» даний режим.

До 2017 року при нарахуванні податку виникала проблема, пов'язана з некоректною інформацією в «Податковому блоці» місця знаходження об'єктів нерухомості. Тобто по 150 тисячам об'єктів не було вказано район, тому при формуванні ППР всі об'єкти відбивалися як неоподатковувані, що вимагало додаткового з'ясування інформації по кожному об'єкту через Держреєстр, оригіналів документів і нарахування податку тільки в ручному режимі. Таким чином, в поточному році працівниками ГУДФСУ в Харківській області самостійно були уточнені коди районів за цими 150 тисячами об'єктів і спрямовані в Державну фіскальну службу України для відображення уточнених записів в «Податковому блоці». Скориговані дані внесені УКРІНФОРМ України до «Податкового блоку», що істотно спростило процедуру нарахування податку в поточному році.

Працівниками ГУДФСУ в Харківській області проводилася робота з об'єктами, які значаться як «інші об'єкти», і блок автоматично присвоював їм статус як неоподатковувані. У кожному такому випадку працівники управління зіставляли дані по цих об'єктах з Держреєстром.

Однією з найбільших проблем залишається те, що при формуванні ППР в автоматичному режимі по нерухомості, яка знаходиться в м Харкові,

відкривається два лицьових рахунка, в один подають нарахування, в інший – сплату, в зв'язку з чим у громадян виникає неправомірна недоїмка.

З метою розширення бази оподаткування ГУДФСУ в Харківській області були направлені запити на різні органи м. Харкова по квартирам, які перевищують 60 кв.м. За отриманою інформацією від КП «Харківських теплових мереж» було додатково залучено до сплати податку 0,8 тис. громадян, які були відсутні в Податковому блоці. У 2017 році вони сплатили – 1,2 млн. гривень.

ГУДФСУ в Харківській області отримало інформація від Департаменту реєстрації Харківської міської ради про зареєстрованих в місті Харкові квартири і житлові будинки із зазначенням тільки адреси і загальної площі об'єктів.

Таким чином, проведення ефективного контролю Державної фіскальної служби України за справлянням місцевих податків і зборів залежить від її раціональної взаємодії з іншими державними органами, зокрема органами місцевого самоврядування, та платниками податків і зборів.

Вчинення платниками податків, їх посадовими особами та посадовими особами контролюючих органів порушень законів з питань оподаткування та порушень вимог, встановлених іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, тягне за собою відповідальність, передбачену Податковим кодексом та іншими законами України [143, с. 247].

Висновки до другого розділу:

2.1. В системі справляння податків і зборів розкривається податкове адміністрування, що є необхідною умовою існування держави та найважливішою її ознакою. Основними складовими методу податкового адміністрування є податкове планування, податковий контроль й аналіз діяльності підконтрольних об'єктів та податкове регулювання.

2.2. Основними складовими адміністрування податкових платежів по відношенню до системи місцевих податків і зборів є: сукупність контролюючих органів та органів місцевого самоврядування, які здійснюють спільну управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння місцевих

податків і зборів; напрями управлінської діяльності цих органів із врахуванням специфіки формування місцевих бюджетів в процесі регулювання ставок місцевих податків і зборів; механізм адміністрування податків, що включає ставлення цілей, складання функцій, формулювання принципів справляння місцевих податків і зборів.

2.3. Провідним суб'єктом адміністрування місцевих податків і зборів є Державна фіскальна служба України, основними функціями якої є контрольні, фіскальні, організаційні, обліково-реєстраційні, інформаційно-аналітичні, нормотворчі, роз'яснювально-консультаційні та правоохоронні.

2.4. Слід розширити повноваження органів місцевого самоврядування, надавши їм право спільно з органами Державної фіскальної служби здійснювати контроль за сплатою місцевих податків і зборів та надходженням платежів до місцевих бюджетів. Взаємодія органів Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування, а також партнерські відносини цих органів із платниками податків можливі лише за умови повного та систематичного інформаційного забезпечення діяльності органів Державної фіскальної служби та органів місцевого самоврядування.

2.5. Доцільно створити Єдиний орган інформаційної взаємодії Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування, який би займався постійним обміном інформації між різними суб'єктами податкових правовідносин та регулював би такі інформаційні відносини.

2.6. Найефективнішим податком саме на місцевому рівні являється податок на нерухоме майно, оскільки завжди можна чітко визначити об'єкт оподаткування, тому що він має постійне місцезнаходження, легко встановити платника податку, яким є власник нерухомості, цим самим можна уникнути ухилення від сплати цього податку.

Слід зробити деякі зміни до Податкового кодексу України, зокрема в розрахунках деяких місцевих податків і зборів:

– при розрахунку податку на нерухомість повинна враховуватися вартість цієї нерухомості, у даному випадку вартість житла. Вважаючи на різний

соціальний статус громадян, розмір податків на елітне житло повинен перевищувати розмір податків звичайного неелітного житла.

– слід внести зміни до п.п. 281.2.1 статті 281 Податкового кодексу України, додавши громадянам «для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 3,5 гектари» землі, у зв'язку з тим, що мешканці сільської місцевості, які ведуть селянське господарство можуть придбати більше земель та сплачувати більше податків від продажу вирощеної продукції;

– необхідно внести зміни в п.п. 268.5.1 ст. 268 Податкового кодексу України, доповнивши склад податкових агентів, а саме «базами відпочинку», та визначити ставку податкового збору у розмірі не більше 1 %.

2.7. Контроль у системі справляння податків і зборів має такі складові: контроль контролюючих органів (державний) й контроль громадських угруповань (громадський). Контроль громадських угруповань за справлянням податків та зборів – це контроль громадян за встановленням певних податків на місцях, контроль за законністю проведення контрольних перевірок, реагування на звернення окремих осіб щодо неправомірних стягнень та ін. Адже державні контролюючі органи характеризуються формальністю проведення податкового контролю у той час, коли дії громадських угруповань відрізняються гнучкістю, своєчасністю реагування та ін.

2.8. Важливою передумовою забезпечення належної організації контролю в системі справляння місцевих податків і зборів є створення сприятливого середовища для партнерських відносин між органами місцевого самоврядування, контролюючими податковими органами та платниками місцевих податків і зборів, водночас проведення ефективного контролю Державної фіскальної служби України за сплатою місцевих податків і зборів залежить від її раціональної взаємодії з іншими державними органами та платниками податків.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ УКРАЇНИ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ

3.1 Напрямки розвитку нормативно-правового регулювання справляння місцевих податків і зборів в Україні

Із моменту здобуття незалежності України перед державою постало завдання становлення такої податкової системи, яка б відповідала ринковим умовам та нормам правового суспільства. У контексті цього, необхідною поставала докорінна перебудова і вдосконалення такого важливого інструменту податкової системи як місцеві податки та збори, виникнення яких обумовлювалось потребою розмежування джерел доходів між бюджетами різних рівнів і зміцнення фінансової бази органів місцевої влади та самоврядування. Ефективне використання інституту місцевих податків і зборів сприяє акумуляції фінансових ресурсів, необхідних для розвитку територіальних громад, оскільки є стабільним та самостійним джерелом доходів до місцевих бюджетів [12, с. 4; 187].

Сьогодні більшість територіальних громад через їх надмірну подрібненість і слабку фінансову базу виявляються неспроможними виконувати повноваження місцевого самоврядування. Управлінська діяльність органів місцевого самоврядування потребує подальшого вдосконалення правової сфери та повноважень, законодавчого вдосконалення фінансової діяльності та механізмів надходжень місцевих податків і зборів.

Підвищення ролі місцевих податків та зборів і збільшення частки доходів за їх рахунок є головним напрямком зміцнення місцевих бюджетів, розширення фінансової автономії регіонів. Існування ефективного механізму місцевих податків і зборів є важливим інструментом зміцнення та управління всієї фінансової системи України.

Місцеве самоврядування в Україні забезпечене низкою законодавчих документів, що регламентують його діяльність. До них належать: Конституція України, Бюджетний кодекс України, Податковий кодекс України, Земельний кодекс України, Європейська хартія місцевого самоврядування, а також закони України: «Про місцеве самоврядування в Україні», «Про службу в органах місцевого самоврядування» та ін.

Статтею 140 Конституції України «місцеве самоврядування» визначено як право територіальної громади – жителів села чи добровільного об'єднання в територіальну громаду жителів кількох сіл, селища та міста – самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України [73].

У Бюджетному кодексі України та Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» зазначено, що місцеві бюджети є самостійними, вони не включаються до державного бюджету, бюджету Автономної Республіки Крим та інших бюджетів. Однак місцева влада не має достатньо можливості самостійно формувати місцеві бюджети, створювати для цього додаткові місцеві послуги та самостійно розподіляти ресурси [20; 155].

Крім того, на сучасний незадовільний фінансовий стан міст, селищ і сіл має великий вплив економічна та соціальна криза держави, вихід із якої має бути знайдено через сприяння економічному розвитку адміністративно-територіальних одиниць, розв'язання проблем фінансової залежності бюджетів місцевого самоврядування від державного бюджету та шляхом забезпечення органів місцевого самоврядування достатніми власними фінансовими ресурсами.

Ефективність соціально-економічного розвитку територій багато залежить від того, які бюджетні ресурси отримують у своє розпорядження місцеві органи влади та через які фінансові важелі це здійснюватиметься. Основним джерелом надходжень до місцевих бюджетів мають стати власні доходи, у тому числі місцеві податки і збори. Саме системі місцевих податків і зборів належить ключова роль у сфері формування доходів місцевих органів влади більшості розвинених країн світу.

Теорія та практика місцевого оподаткування перебувала й перебуває у сфері наукових інтересів багатьох вітчизняних вчених. При цьому в рамках визначеного об'єкту дослідження низка науковців вивчали механізми застосування місцевих податків і зборів як чинника фіскальної децентралізації та фінансового вирівнювання, а також складової податкової системи України [22]. Найчастіше фахівці розставляли критичні акценти щодо місцевого оподаткування в Україні, аналізуючи досягнутий рівень фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування в Україні та за кордоном, у тому числі за рахунок використання власної дохідної бази [191].

На позитивну динаміку наповнення дохідної частини місцевих бюджетів вплинуло реформування спрощеної системи оподаткування в частині платників єдиного податку (кількість груп платників зменшено з шести до чотирьох) та його ставок (для платників першої-другої груп встановлено фіксовані ставки у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, для третьої групи – у відсотках до доходу, для четвертої групи (сільгоспвиробників) – з 1 га сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежно від категорії (типу) земель та їхнього розташування (Це детально розкрито в підрозділі 2.3 роботи).

Критерієм визначення першої-третьої груп суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, виступає обсяг доходу, на підставі якого:

– до першої групи віднесено фізичних осіб – підприємців, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність із надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300 000,0 грн (раніше – 150 000,0 грн);

– до другої групи – фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність із надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року

вони відповідають сукупності таких критеріїв: не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; а обсяг доходу не перевищує 1 500 000,0 грн (раніше – 1 000 000,0 грн);

– до третьої групи – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена, та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20 000 000,0 грн. При цьому платники єдиного податку третьої – шостої груп, які раніше перебували на обліку, віднесені до платників єдиного податку третьої групи.

Платниками податків четвертої групи визначено сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75% (раніше ці суб'єкти господарювання сплачували фіксований сільськогосподарський податок).

Оптимізація функціонування спеціального режиму оподаткування є прогресивним кроком податкового регулювання діяльності суб'єктів господарювання, який переконливо продемонстрував мотиваційний механізм зменшення ставок єдиного податку для платників, віднесених до третьої-четвертої груп. За оптимістичними прогнозами, удосконалення системи оподаткування єдиним податком може забезпечити надходження до бюджету, наприклад, міста Харкова на рівні 8,5 %.

Компенсатором втрат доходів місцевих бюджетів унаслідок зменшення відсотків зарахування до них податку на доходи фізичних осіб, відміни низки податкових платежів і скасування субвенції на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності виступає новий місцевий акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів (алкогольних напоїв, тютюнових виробів, нафтопродуктів). Зазначений податок є суттєвим джерелом наповнення місцевих

бюджетів (наприклад, обсяг надходжень до загального фонду бюджету міста Харкова складає понад 10%) [44].

Як вже зазначалося, до 2011 року українським законодавством з оподаткування було передбачено 14 видів податків і зборів, що мали незначний вплив на формування місцевих бюджетів. Однак ефективність місцевих податків і зборів була дуже низькою. Територіальні громади існували за рахунок підтримки із загальнодержавного бюджету. Понад 90% із них були дотаційними.

У 2011 році система місцевого оподаткування була реорганізована шляхом прийняття Податкового кодексу України та внесення змін до переліку місцевих податків і зборів. Їх кількість скоротилася: з 14 місцевих податків і зборів залишилося спочатку лише 5, а потім 4. Було ліквідовано ті місцеві податки та збори, що мали незначний вплив на формування місцевих бюджетів (комунальний податок, ринковий збір, податок з реклами тощо), і запроваджено нові, а саме: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності (надалі скасований у 2015 році); збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір. Однак, незважаючи на це, створена система місцевого оподаткування все ще не забезпечувала фінансової автономії й незалежності місцевого самоврядування.

У 2014 – 2015 роках відбувався наступний етап реформування податкової системи загалом і системи місцевого оподаткування зокрема. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII (далі – Закон № 71) [148] були передбачені подальші зміни до прийняття місцевих бюджетів і додаткових джерел їх доходів. З метою підвищення фінансової спроможності місцевих рад Законом № 71, зокрема, було передбачено такий перелік місцевих податків і зборів: місцеві податки (податок на майно; єдиний податок); місцеві збори (збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір). Також до місцевих бюджетів став надходити запроваджений із 2015 року збір із роздрібного продажу підакцизних товарів (пиво, алкогольні

напої, тютюнові вироби, нафтопродукти) за ставкою 5% вартості реалізованого товару.

В Україні створення правової бази для регулювання відносин у сфері місцевих податків і зборів триває вже більше двадцяти років. Реально цей процес розпочався із прийняттям Закону «Про систему оподаткування» у 1991 р. [162], а у травні 1993 р. – Декрету Кабінету Міністрів України № 56-93 «Про місцеві податки і збори» [157]. Даним нормативним документом передбачалося запровадження 16 місцевих податків і зборів, які з різною ефективністю і неодноразовими змінами в особливостях справляння проіснували до 2011 року, коли їх склад суттєво відкоригував введений в дію Податковий кодекс України [131], а далі Законом 2014 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [148].

Надходження від місцевих податків і зборів за 2011 р. склали 2,9 % дохідної частини місцевих бюджетів України, тоді як у країнах Європейського Союзу їх частка сягала 5 – 30 % (в основному завдяки податку на нерухомість). Водночас, слід зазначити, що частка місцевих податків і зборів за 2011 р. зросла на 1,9 %, що в основному пов'язано з зарахуванням до їх складу єдиного податку [21].

Необхідно зазначити, що скасування комунального податку, податку з реклами й ринкового збору негативно вплинуло на доходи бюджетів місцевого самоврядування. У структурі податків та зборів органів місцевого самоврядування такі платежі склали близько 90 %.

«Проте бюджети органів місцевого самоврядування отримали додатковий ресурс у вигляді єдиного податку та податку на нерухоме майно (за прогнозами експертів Асоціації міст України, цей податок може становити до 170 млн. грн.)» [169, с. 14–16]. Слід констатувати той факт, що сьогодні податком на нерухомість обкладається не житлова площа, а загальна.

Надходження від цих податків, відповідно до статті 71 Бюджетного кодексу України, спрямовуються до бюджету розвитку спеціального фонду місцевих бюджетів [20].

Доцільність зарахування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, винятково до бюджетів місцевого самоврядування не викликає сумніву, оскільки надходження мають зміцнити дохідну базу міст, селищ, сіл, що в переважній більшості є дотаційними і не мають достатньо вагомих джерел оподаткування. Крім того, слід зазначити, що цей податок досить простий і прозорий в адмініструванні; сприяє виходу підприємницької діяльності з тіньового сектора та забезпечує стабільні надходження до бюджету. Як свідчить світова практика, база податку на нерухоме майно є досить мобільною, а тому ухилятися від сплати цього податку досить важко.

В Україні ставки податку встановлювалися залежно від житлової площі об'єкта житлової нерухомості в таких розмірах за 1 м²: для квартир, житлова площа яких не перевищують 240 м², та житлових будинків, житлова площа яких не перевищує 500 м², ставки податку не можуть перевищувати 1 % розміру заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року; для квартир, житлова площа яких перевищує 240 м², та житлових будинків, житлова площа яких перевищує 500 м², ставка податку становила – 2,7 % розміру заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року.

На сьогоднішній день існують пільги із сплати цього податку для об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності фізичної особи – платника податку, якщо житлова площа квартир складає 60 м² та житлових будинків – 120 м², то вона не оподатковується (див. підрозділ 2.3 роботи) [131].

Бюджетна класифікація доходів за останні роки декілька разів змінювалася відповідно до змін у законодавстві. Йдеться про приналежність окремих видів податків до різних груп доходів бюджету, а також власне назви цих груп доходів. Так, до 2015 р. обліковувалися «місцеві податки та збори», згодом – «місцеві податки». Крім того, з 2012 року виділяється група податкових надходжень «окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів». До неї належать місцеві податки й збори, нараховані до 1 січня 2011 року, а також податок на промисел, які в сукупності формують менше 0,00% податкових надходжень місцевих бюджетів України з тенденцією до скорочення цієї частки.

Провідну роль у формуванні податкових надходжень місцевих бюджетів продовжують відігравати податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, які формували понад 61,0% усіх доходів місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів). Проте з 2015 р. ситуація змінилася: частка цієї групи податкових надходжень різко скоротилася – до 49,2%. Основною причиною такої ситуації став перерозподіл надходжень від податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) на користь Державного бюджету України. Тобто з місцевих бюджетів вилучили 25% (з бюджету м. Києва – 60%) ПДФО, натомість збільшивши розміри офіційних трансфертів (виділення грошових коштів бюджетам нижчого територіального рівня), які отримали органи місцевого самоврядування. [8].

Вагоме зменшення показників групи доходів «податки на власність» як у відносному вимірі (частка скоротилася з 0,8% у 2011 р. до 0,0% у 2015 – 2016 рр.), так і за абсолютними даними (з 673,6 млн. грн. у 2011 р. до 1,4 млн. грн. у 2016 р., тобто більш як у 480 разів) має наступне пояснення. До місцевих бюджетів за цією групою доходів зараховували податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, справляння якого скасовано із прийняттям Податкового кодексу України, а також збір за першу реєстрацію транспортного засобу, який ліквідовано з 2015 року. Заміна цих платежів транспортним податком дозволила посилити фіскальну роль групи місцевих податків і зборів, мінімізувавши частку податків на власність.

Аналогічно, зміни в Податковому кодексі України та Бюджетному кодексі України мали своїм наслідком значне зменшення питомої ваги рентних (ресурсних) платежів у доходах місцевих бюджетів України (без офіційних трансфертів): з максимальних 15,1% у 2012 р. до 1,5% у 2016 р. Тобто основні фіскальні вигоди від рентного оподаткування (до 2012 р. – оподаткування спеціального використання окремих видів природних ресурсів) в Україні сьогодні отримують органи загальнодержавного управління. На противагу вищезазначеному слід зауважити, що в бюджетному законодавстві відбулися зміни й на користь місцевих бюджетів. Так, з 01.09.15 р. до 01.01.18 р. проводився

експеримент з фінансового забезпечення реалізації заходів з розвитку автомобільних доріг загального користування державного значення в усіх областях і м. Києві.

На період проведення експерименту для реалізації зазначених заходів до спеціальних фондів обласних бюджетів і бюджету м. Києва спрямовувалися 50% суми перевиконання загального обсягу щомісячних індикативних показників надходжень митних платежів (мито, акцизний податок з увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість з увезених на митну територію України товарів (продукції), що справляються під час митного оформлення товарів на територіях відповідних областей і м. Києва [230]. Проведення цього експерименту тільки протягом чотирьох місяців 2015 року забезпечило додаткові надходження місцевих бюджетів в обсязі 546,4 млн. грн, а в 2016 р. – 2267,85 млн. грн. Тому частка інших податків і зборів у доходах місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів) зросла в 2016 р. до 3,3%, незважаючи на її попередню спадну динаміку (з 1,9% у 2011 р. до 1,3% у 2014 р.).

Також різко збільшилася питома вага внутрішніх податків на товари та послуги в доходах місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів): з 0,2% у 2014 р. до 6,8% у 2016 р. В абсолютному еквіваленті це склало понад 70-кратне зростання надходжень (зі 158,7 млн. грн. до 11628,2 млн. грн. відповідно). Такому результату посприяло розширення бази оподаткування акцизним податком за рахунок оподаткування операцій з роздрібного продажу окремих видів підакцизних товарів.

Запровадження цієї податкової новації свого часу було сприйнято суспільством як посилення фінансових повноважень органів місцевого самоврядування. Адже, крім зарахування частини загальнодержавного податку, яким є акцизний податок, до місцевих бюджетів, органи місцевого самоврядування отримали право встановлювати в межах, визначених Податковим кодексом України, ставки акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів [200]. Проте таким правом органи місцевого самоврядування змогли користуватися тільки в 2015

році. Черговими змінами до базового податкового закону [45] було передбачено, що з 2016 року: органи місцевого самоврядування втратили таке право; ставка акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів встановлена на єдиному рівні – 5%. Відповідно, акцизний податок як був, так і залишається загальнодержавним податковим платежем.

Найбільш помітні зміни в структурі доходів місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів) відбулися по групі місцевих податків і зборів. Якщо в 2011 р. їх частка ледве сягала 2,9%, то в 2016 р. вона збільшилася у 8,5 разів – до 24,8%. Вагоме зростання сталося й по абсолютних показниках результативності місцевого оподаткування. У 2011 р. відповідні надходження становили 2504,1 млн. грн., в 2016 р. – 42261,5 млн. грн., або майже в 17 разів більше. При цьому темп зміни фактичних надходжень місцевих податків і зборів щороку був суттєво вищим за аналогічний показник по доходах місцевих бюджетів і зокрема по податкових надходженнях. Найменше зростання відмічалось в 2014 р. – 110,1% у порівнянні з 2013 роком; найбільше – у 2015 р. – 335,7% у порівнянні з попереднім роком. Тому, поряд із структурним фактором (абсолютними й відносними змінами інших складових), абсолютні розміри доходів від місцевого оподаткування вважаємо базовим чинником динаміки питомої ваги місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів.

Із загального ряду вирізняються показники груп податків на доходи, прибуток і збільшення ринкової вартості; рентної плати та плати за використання інших природних ресурсів, по яких тільки з 2015 р. вдалося досягнути перевиконання планових надходжень до місцевих бюджетів. На противагу їм по групах місцевих та інших податків і зборів щороку спостерігалось перевиконання плану надходжень.

Упродовж 2011 – 2018 рр. спостерігалось абсолютне домінування єдиного податку як складової системи місцевого оподаткування в Україні: від найменших 79,4% у 2011 р. до максимальних 92,0% у 2014 р. При цьому фіскальна вага єдиного податку тільки зростала. Заміна податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, комплексним податком на майно в 2015 р. докорінно змінила

структуру надходжень місцевих податків і зборів. Саме цей чинник вирішальний, оскільки динаміка абсолютних і відносних показників надходження єдиного податку не зазнали суттєвих змін. Так, щороку спостерігалось перевиконання запланованого рівня доходів від функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Причому найнижчий рівень виконання плану було зафіксовано в 2014 році – 102,7%, а найвищий сягнув 123,9% у 2012 р.

Свій вклад у зростання надходжень єдиного податку з 2015 р. внесли законодавчі зміни щодо групування платників за відповідними критеріями та фактична трансформація фіксованого сільськогосподарського податку в єдиний податок IV групи. За рахунок останнього обсяг єдиного податку зріс у 2015 р. на 22024,2 млн. грн., а в 2016 р. – на 3540,8 млн. грн.

У цілому, високий рівень виконання планових показників зі сплати єдиного податку вказує на наявність внутрішніх резервів для розвитку спрощеної системи оподаткування доходів малого бізнесу в Україні. Застосування відносних ставок єдиного податку для платників I та II груп, відповідно, відсутність зв'язку між фінансовими результатами їх діяльності та розміром сплаченого податку забезпечує місцеві бюджети доходами, ризик недоотримання яких надзвичайно низький. Це дозволяє розглядати єдиний податок як стабільне та прогнозоване джерело податкових надходжень місцевих бюджетів. З іншого боку, об'єктивна залежність бюджетного потенціалу органів місцевого самоврядування від рівня підприємницької активності громадян і фінансових результатів підприємств перетворює єдиний податок на інструмент впливу органів влади, яким вони повинні вміло користуватися для заохочення, підтримки та стимулювання розвитку суб'єктів малого бізнесу на відповідній території. Проте повноцінне виконання такого завдання сьогодні, вважаємо, неможливе, оскільки дієві умови механізму спрощеного оподаткування визначаються Податковим кодексом України, а не рішеннями органів місцевого самоврядування.

Надвагоме зростання надходжень від майнового оподаткування в 2015 р. зумовлене розширенням кола його суб'єктів і об'єктів за рахунок комплексності податку на майно, включення до його складу плати за землю й транспортного

податку. Тому, якщо в 2012 – 2014 рр. місцеві бюджети отримали тільки податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (далі – податок на нерухомість), в обсязі від 0,1 до 44,9 млн. грн, то вже в 2015 р. податок на майно приніс органам місцевого самоврядування 16011,1 млн. грн, а в 2016 р. – 42261,5 млн. грн., що в 2,6 рази більше, ніж у попередньому році.

Відповідним чином змінилася й структура надходжень майнового податку. На частку плати за землю в 2015 – 2016 рр. припало понад 92,0% усіх надходжень податку на майно. Іншими словами, без плати за землю частка майнових податків у місцевих платежах залишилася б на рівні 4,0 – 4,4%, тобто була б навіть меншою, ніж у 2014 році.

Високим показником плати за землю посприяло поліпшення рівня виконання плану з її надходження: від найгірших 86,3% у 2014 р. до найліпших 112,2% у 2015 р. Найбільший вклад у результат оподаткування земельних ділянок – понад 87,0% – щороку вносили юридичні особи, з яких на частку орендарів припадало не менше 57,0%. Ці числа відображають домінуючу сьогодні форму землекористування: не через право власності, а через взяття в оренду земельних ділянок. Такий стан, на нашу думку, зумовлений неналежним рівнем розвитку офіційного ринку землі, яка використовується в сільськогосподарському обороті. Тому поліпшенню фіскальної результативності плати за землю надалі може посприяти посилення контролю за обліком договорів оренди землі, виконанням їхніх умов, перегляд останніх через підвищення ставок орендної плати відповідно до Податкового кодексу України.

Загалом набуття оплати за землю статусу місцевого податку потребує законодавчої фіксації права органів місцевого самоврядування самостійно визначати повний перелік пільг і розмірів ставок цього платежу.

Аналогічно платі за землю, інформативною є структура надходжень податку на нерухомість за його платниками, яка відображає сучасний рівень приховування реальними власниками – громадянами фактів володіння ним. Наприклад, у 2013 р., коли об'єкт оподаткування містив тільки житлову нерухомість, 80,4% суми відповідного податку сплатили юридичні особи. Крім того, свою роль тут

відіграла наявність значного розміру неоподатковуваних площ нерухомості через надання громадянам пільг.[8].

Крім детінізації показників кількості надавачів і отримувачів туристичних послуг, зростанню фіскальної результативності відповідного збору могла б посприяти зміна бази його нарахування. Зокрема доцільним є застосування податкової ставки за один день проживання (ночівлі), що запобігатиме ухиленню суб'єктів господарювання, які надають послуги з тимчасового проживання (ночівлі), від перерахування всієї суми туристичного збору до місцевих бюджетів шляхом заниження вартості надання послуг із тимчасового проживання [60, с. 137].

Проте загалом у механізм справляння туристичного збору не закладено вагомих фіскальних резервів. Адже сфера його застосування об'єктивно обмежена містами та сільськими територіями, де надаються послуги з «зеленого» туризму.

Активний вплив місцевого самоврядування на формування нових економічних і соціальних відносин можливий лише в тому разі, якщо воно матиме у своєму розпорядженні достатній обсяг фінансових ресурсів. Роль місцевих бюджетів значною мірою визначається часткою доходів та видатків місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України, яка свідчить про участь місцевого самоврядування у розв'язанні актуальних проблем розвитку держави, певну обмеженість функцій центральних органів влади. Така частка є загальним показником, який відображає рівень фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, дає змогу оцінити ступінь розвитку місцевих бюджетів. Наприклад, у 2014 р. частка видатків місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України становила 42,7% тоді як частка їхніх доходів становила лише 22,2%, що свідчить про значну фінансову залежність місцевих бюджетів від державного бюджету.

Більшість видатків місцевих бюджетів традиційно спрямовуються на соціально-культурну сферу (освіта, охорона здоров'я, соціальний захист та соціальне забезпечення, культура та мистецтво, фізична культура і спорт). У 2014 р. сукупна частка цих видатків у структурі видатків місцевих бюджетів склала

82,6%. Це майже на 4 в.п менше ніж у 2013 р., що можна пояснити зростанням у 2014 р. видатків на житлово-комунальне господарство. І слід погодитися з Рошило В.І., що «видатки на соціальні потреби не повинні бути видатками місцевого значення, оскільки місцеві органи не можуть впливати на рішення про їх надання чи ненадання. Оскільки забезпечення соціальної сфери є завданням держави, то місцеві бюджети мають отримувати кошти із державного бюджету на забезпечення видатків соціальної сфери» [173, с. 16].

Зазначене відображає системний недолік місцевого оподаткування в Україні: чинний перелік місцевих податків і зборів не дозволяє врахувати особливості й потенціал соціально-економічного розвитку окремих територій і, відповідно, сприяти забезпеченню їх фінансової самодостатності [168, с. 168].

Адже саме місцеві податки та збори формують базу дійсно власних доходів місцевих бюджетів, на відміну від закріплених загальнодержавних платежів. На додаток до відсутності жодних важелів впливу на механізм застосування останніх, органи місцевого самоврядування ще й зустрічаються з постійним ризиком втрати чи мінімізації розмірів таких джерел доходів (як, наприклад, зменшення нормативів відрахувань податку на доходи фізичних осіб з 2015 р., чи скасування акцизного податку з роздрібного продажу пального з 2017 р.).

Місцеві бюджети не отримують кошти, необхідні для утримання об'єктів соціальної інфраструктури, що переходять у комунальну власність. Місцеві органи влади не мають достатніх фінансових можливостей щодо виконання функцій місцевого значення ще й внаслідок нераціональної системи надання послуг і надмірної кількості установ, які надають такі послуги, що, відповідно, потребує додаткових витрат на здійснення управлінських функцій.

Важливим напрямом управління бюджетними коштами на місцях є забезпечення ліквідності місцевих бюджетів, шляхом отримання позик на покриття тимчасових касових розривів. (Поняття «місцеві позики» розкрито в підрозділі 1.2 даної роботи).

Такі позики місцеві бюджети можуть отримувати у банках та у Державній казначейській службі України. Однак, в умовах фінансової кризи банківські

позики практично недоступні, тому єдиним інструментом забезпечення ліквідності місцевих бюджетів є поточні та середньострокові позики, які надаються за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку. У 2018 р. за даними Державної казначейської служби України було надано 20 007 поточних позик на суму понад 28,1 млрд. грн та 27 середньострокових позик на суму 53 млн. грн [117]. Отже, майже кожен місцевий бюджет один або двічі на рік має проблеми з фінансуванням видатків, що свідчить про низький рівень забезпеченості місцевих бюджетів власними фінансовими ресурсами.

Тому на думку автора, попри все, незважаючи на кризове становище нашої держави, невдалий досвід здійснення муніципальних облігаційних позик, слід розширити повноваження органів місцевого самоврядування в сфері здійснення місцевих позик з метою проведення продуманої податкової політики на місцях, результатом якої має бути наповнення місцевого бюджету для забезпечення соціально-економічних програм та розвитку різних адміністративно-територіальних одиниць.

В Україні назріла необхідність справжньої, а не декларативної фінансової децентралізації для зовнішнього та ефективнішого задоволення потреб населення в кожному регіоні. Без бюджетної самостійності місцевих бюджетів з її численними складовими і врахування податкового потенціалу кожного регіону неможливо побудувати і розвивати ефективну та дієву бюджетну систему. З метою децентралізації державних фінансів з 2014 р. в Україні розпочато реформу міжбюджетних відносин.

Відповідно до Закону України від 28.12.2014 р. «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин» передбачено:

- передачу на регіональний та місцевий рівень видатків на здійснення окремих заходів та фінансування соціально-культурної сфери, які фінансувались з державного бюджету;

- розширення власних повноважень усіх місцевих бюджетів на фінансування муніципальних формувань з охорони громадського порядку;

- передачу з державного бюджету плати за надання адміністративних послуг та державного мита;
- збільшення частки зарахування екологічного податку до місцевих бюджетів з 35% до 80%;
- нові нормативи зарахування податку на доходи фізичних осіб (до бюджетів сіл, селищ та міст районного підпорядкування податок не буде зараховуватися його спрямували до державного бюджету);
- передачу обласним бюджетам 10% податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки;
- акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів (пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти) зараховувати до бюджетів об'єднаних громад та міських бюджетів;
- розширення бази оподаткування податком на нерухомість шляхом включення до неї комерційного майна.

Для збільшення ролі місцевих податків і зборів необхідно зосередити увагу на низці проблем, які є в системі місцевого бюджетування. Наприклад, до них належать перевищення адміністративних витрат порівняно з надходженнями в таких бюджетах, обмеження можливостей місцевої влади стосовно встановлення і сплати місцевих податків і зборів, складність процесу оподаткування [175].

По аналогії з неподатковими доходами [82], розмір одержаних місцевих податків і зборів не призводить до зменшення обсягу отримуваних міжбюджетних трансфертів. Тобто сьогодні місцевим податкам і зборам властивий один з найбільших фіскальних і регулюючих потенціалів серед доходів, які формуються в результаті дій та рішень, ухвалених органами місцевого самоврядування.

Існують окремі нюанси встановлення ставок місцевих податків та зборів у 2017 році. Так, за загальним правилом ставки місцевих податків та зборів встановлюються місцевими органами влади, які повинні ухвалити і оприлюднити відповідне рішення до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлених місцевих податків та зборів або змін до

них. Це чітко прописано у п.п. 12.3.4 ст. 12 Податкового кодексу України. Однак з 2017 року цей пункт не застосовується. Слід наголосити на тому, що поки не будуть прийняті нові рішення щодо справляння місцевих податків та зборів, такі податки та збори справлятимуться за мінімальними ставками.

Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів є основним нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами на території відповідної територіальної громади. Окрім того, протягом 10 днів з дня оприлюднення рішення про встановлення місцевих податків та зборів його копію потрібно надіслати до контролюючого органу, в якому перебувають на обліку платники відповідних місцевих податків та зборів [199, с. 8–9].

Показники надходження місцевих податків та зборів до бюджету міста Харкова за 2016 – 2017 роки та січень – травень 2018 року зображено в таблиці 3.1 [177, с. 211].

Слід зауважити, що скасування комунального податку, ринкового збору та податку з реклами негативно вплинуло на доходи місцевих бюджетів. Новим законодавством ліквідовано податки, які складали основу надходжень від місцевого оподаткування.

Включення до місцевих податків єдиного податку спричинило підвищення питомої ваги всіх місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів. Відтак, найвагомим серед місцевих податків і зборів став єдиний податок. Його зростання відбулося, в основному, через збільшення кількості фізичних осіб та суб'єктів малого підприємництва.

Одним з вагомих за обсягом джерелом надходжень доходів до місцевих бюджетів традиційно є плата за землю. Введення обмежень щодо надання пільг для певних категорій платників та збільшення ставки земельного податку на окремі земельні ділянки, а також підвищення ставок орендної плати вплинуло на збільшення надходжень від плати за землю.

Таблиця 3.1

Надходження місцевих податків та зборів до бюджету міста Харкова
за 2016 – 2017 роки та січень – травень 2018 року

№ п/п	Місцеві податки (збори)	Фактичні надходження за січень-грудень		Відхилення факт у 2017р. від факту 2016р.		Фактичні надходження за січень-травень		Відхилення факту 2018р. від факту 2017р.	
		2016 року	2017 року	+, -	%	2017 року	2018 року	+, -	%
1	Земельний податок та орендна плата	1 238 938,5	1 491 115,3	252 176,8	120,4	557 256,9	582 037,7	24 780,9	104,4
1.1.	земельний податок з юридичних осіб	1 006 839,1	1 218 642,3	211 803,2	121,0	494 783,0	514 802,1	20 019,1	104,0
1.2.	земельний податок з фізичних осіб	232 099,4	272 473,0	40 373,6	117,4	62 473,8	67 235,6	4 761,8	107,6
2	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	144 708,6	222 651,9	77 943,3	153,9	82 236,7	113 897,7	31 661,0	138,5
2.1.	податок на нерухоме майно, сплачений юридичними особами	122 466,2	181 800,3	59 334,1	148,4	76 854,4	102 867,0	26 012,5	133,8
2.2.	податок на нерухоме майно, сплачений фізичними особами	22 242,4	40 851,6	18 609,2	183,7	5 382,3	11 030,7	5 648,5	204,9
3	Транспортний податок	26 946,6	29 685,9	2 739,3	110,2	10 225,9	10 679,6	453,6	104,4
3.1.	транспортний податок з юридичних осіб	4 631,6	6 189,1	1 557,5	133,6	2 616,1	4 205,8	1 589,6	160,8
3.2.	транспортний податок з фізичних осіб	22 315,0	23 496,8	1 181,8	105,3	7 609,8	6 473,8	-1 136,0	85,1
4	Збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір	8 722,6	10 910,8	2 188,2	125,1	5 012,3	6 374,7	1 362,5	127,2
5	Єдиний податок, у т.ч.:	1 494 170,7	1 997 920,9	503 750,1	133,7	841 965,0	1 058 692,6	216 727,6	125,7
5.1.	з юридичних осіб	290 759,3	320 228,3	29 469,0	110,1	144 946,3	184 132,8	39 186,5	127,0
5.2.	з фізичних осіб	961 147,8	1 373 416,2	412 268,4	142,9	614 459,9	764 989,8	150 529,9	124,5
5.3.	Єдиний податок з сільськогосподарських товаровиробників	242 263,6	304 276,4	62 012,8	125,6	82 558,8	109 570,0	27 011,2	132,7

Але основним джерелом наповнення місцевих бюджетів може стати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Його базу розширюють за рахунок залучення в оподаткування комерційного майна. Проте порядок його нарахування та справляння не відповідає практиці розвинутих країн світу, де розмір податку залежить від вартості об'єкта нерухомості, а не від

житлової площі, як визначено чинним законодавством України. Тому необхідно внести відповідні поправки до Податкового кодексу України. Адже, не слід чекати значних надходжень для місцевих потреб від запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для сільської місцевості, де гостро відчувається економічна криза та стрімке зубожіння жителів сіл та селищ [177, с. 212].

За статистикою [222] на 30 квітня 2018 року місцеві податки та збори склали 35 % у загальному обсязі всіх податкових надходжень до бюджету. Для порівняння, у США за рахунок місцевих податків забезпечується 65 % доходів місцевих бюджетів, у Франції – 60 %, ФРН – 45 %, Великобританії – 36 %, Японії – 33 %, в ЄС їх частка сягає 30 % (в основному завдяки податку на нерухомість). Тому саме місцеві податки і збори мають забезпечувати фінансові передумови самостійності місцевих бюджетів у частині формування їхніх доходів [75, с. 113]. (Докладніше зарубіжний досвід запровадження й справляння місцевих податків і зборів розкрито у підрозділі 3.3. роботи).

На думку автора, зміцнення ресурсної бази місцевих бюджетів необхідно забезпечити, перш за все, за рахунок розширення номенклатури місцевих податків і зборів. Адже відповідно до статті 143 Конституції України [73], територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування можуть самостійно встановлювати місцеві податки та збори «відповідно до закону». Тобто Конституція України не допускає справляння податку чи збору на підставі будь-яких указів, постанов, розпоряджень тощо. Слід чітко розмежовувати поняття «встановлення» та «введення» податків та зборів.

Щодо державних податків і зборів, всі вони встановлюються та реалізуються виключно на підставі відповідних законів, а от відносно місцевих податків і зборів, їх встановлення є компетенцією Верховної Ради України, тоді як вводяться вони рішенням місцевих рад.

Тому слід внести зміни до Податкового кодексу України, значно розширивши перелік місцевих податків і зборів, які, за наявності певної

доцільності та об'єктів оподаткування, можуть вводитися в дію на територіях окремих громад для покриття дефіциту місцевих бюджетів... Це не означає, що всі законодавчо визначені місцеві податки та збори будуть справлятися у всіх без виключення регіонах України. Нагадаємо, колишній Закон України «Про систему оподаткування» (в ред. Закону України №77/97-ВР від 18.02.97 р. із змінами та доповненнями) встановлював, що в Україні можуть справлятися 15 місцевих податків і зборів (обов'язкових платежів). Але в той же час на території міста Харкова справлялося (за наявності об'єктів оподаткування) всього 9 з них, які були введені в дію відповідними рішеннями Харківської міської ради народних депутатів [109]. Причому, всі ставки місцевих податків та розміри зборів були ретельно прораховані фахівцями, обговорені на засіданнях профільних комісій міської ради й максимально диференційовані відповідно до видів оподатковуваної діяльності осіб, які нею займаються, та навіть місць розташування об'єктів оподаткування [177, с. 213].

Таким чином, на сьогоднішній день децентралізація влади спрямована на розширення джерел формування бюджетів держави, бази адміністрування та надання права органам місцевої влади самостійно регулювати розміри податків та зборів. Але органи місцевого самоврядування повинні мати право самостійно запроваджувати на своїй території власні місцеві податки та збори, враховуючи специфіку території та наявні там потенційні об'єкти оподаткування. Адже із передачею додаткових джерел доходів, за громадами закріплюється величезний обсяг нових видатків, зокрема їм передається майже вся освіта, медицина, культура, дорожнє та житлово-комунальне господарство.

Тому внесення змін до Податкового кодексу України щодо затвердження розширеного переліку місцевих податків і зборів, які місцеві ради зможуть самостійно встановлювати на відповідних територіях для поповнення місцевих бюджетів з метою реалізації державної регіональної політики, значно підвищить ефективність проектів та програм їх розвитку.

Результати справляння податків до місцевих бюджетів переконливо свідчать, що інноваційні підходи до реформування системи оподаткування й бюджетування взагалі враховують фіскальні інтереси місцевих бюджетів.

Проте обґрунтованим є подальше моделювання реформаторських дій, спрямованих на регулювання чинного законодавства в частині зміцнення матеріальнотехнічної бази місцевого самоврядування.

Мотиваційним фактором роботи з детінізації економіки, максимально можливого погашення заборгованості з виплати заробітної плати виступає перегляд надходжень податку на доходи фізичних осіб шляхом повернення розміру відрахувань до місцевих бюджетів до колишніх 75 %, який залишається бюджетоутворюючим (у бюджеті м. Харкова це джерело складає чверть надходжень).

Підвищити рівень фінансової забезпеченості місцевих бюджетів покликано проведення інвентаризації земельних ділянок, включаючи водний фонд, та встановлення стовідсоткового перерахування до місцевих бюджетів податку на доходи фізичних осіб – власників паїв.

Збільшенню надходжень до місцевих бюджетів сприяло б налагодження системи комплексних заходів, спрямованих на ефективне використання земель на платній основі відповідно до законодавства України та опрацювання питання щодо припинення права користування земельними ділянками боржників, які систематично не сплачують плату за землю.

Отримати додатковий фінансовий ресурс дозволить посилення координаційної та організаційної роботи з забезпечення проведення грошової оцінки земель. Обов'язковість проведення нормативної грошової оцінки земель передбачено в статті 13 Закону України «Про оцінку земель» з періодичністю її проведення – не раніше ніж один раз на п'ять – сім років [160]. Нормативна грошова оцінка використовується для обчислення земельного податку, який встановлюється у відсотках до грошової оцінки земель.

За підсумками 2017 – 2018 років частка місцевих податків та зборів у структурі власних доходів усіх місцевих бюджетів України склала 27,3%, а

бюджети об'єднаних територіальних громад (ОТГ) за рахунок місцевих податків і зборів сформували майже 32% дохідної частини своїх бюджетів. Це зображено на рисунку 3.1.

У подальшому очікується, що завдяки наявним інструментам та зацікавленості органів місцевого самоврядування в отриманні додаткових ресурсів частка місцевих податків та зборів буде зростати [100].

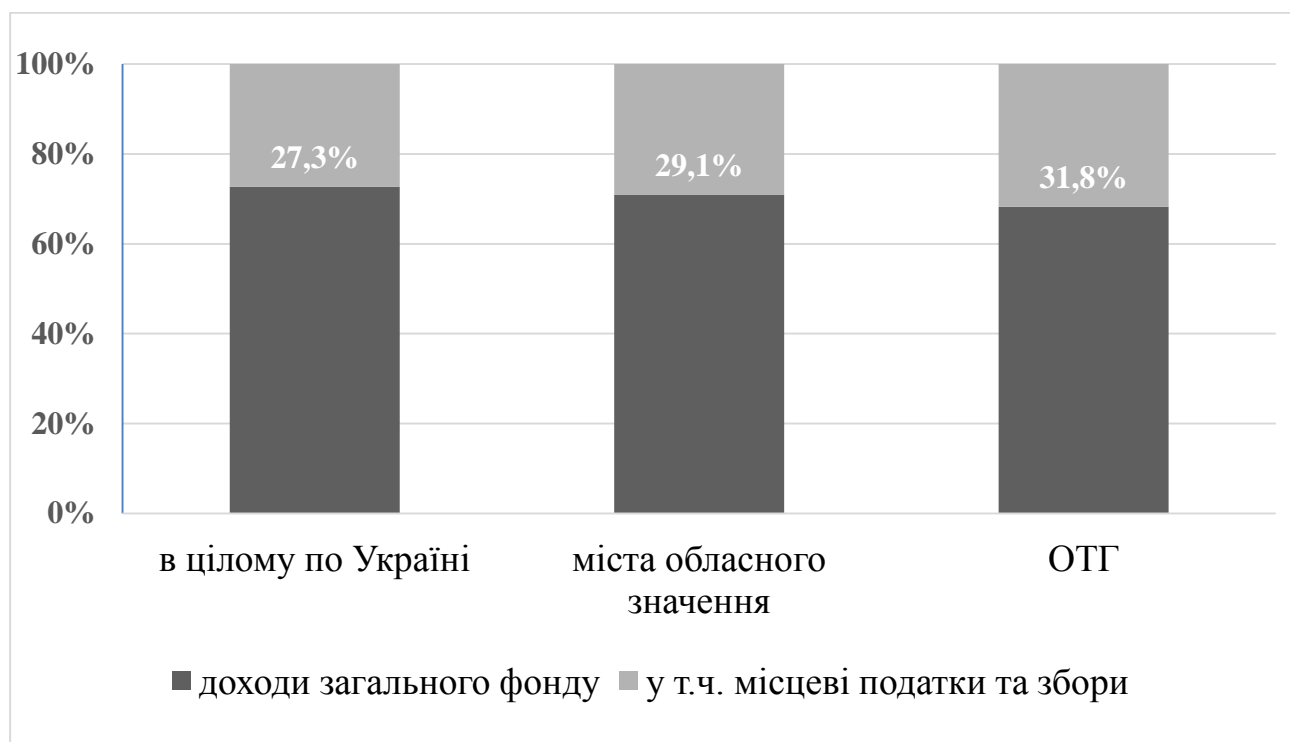


Рис. 3.1 Частка місцевих податків і зборів у структурі місцевих бюджетів України [100].

Сьогодні ведуться значні наукові і практичні дискусії навколо питань зміцнення фінансової незалежності місцевих бюджетів. Однак практика засвідчує, що роль місцевих бюджетів України поки що незначна (менше 5%), а окремі органи місцевого самоврядування ще недостатньо використовують наявні можливості збільшення доходів місцевих бюджетів. Для підвищення фінансової незалежності місцевих органів влади потрібно всебічно розвивати систему місцевих облігаційних запозичень як додаткового ресурсу місцевої влади. Також необхідна наявність добре розвинутої ринкової інфраструктури, насамперед незалежних рейтингових агентств та консалтингових фірм [174].

Векторами розвитку та удосконалення правового механізму справляння місцевих податків і зборів з урахуванням позитивного світового досвіду повинні стати наступні:

- забезпечення реалізації основних принципів податкової і бюджетної політики, спрямованої на створення міцної фінансово-економічної бази місцевого самоврядування;

- оновлення правового регламентування справляння місцевих податків і зборів відповідно до світових стандартів;

- створення середовища оподаткування, сприятливого для активізації підприємницької діяльності, забезпечення рівності усіх платників місцевих податків і зборів перед законом та поступове формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань;

- зменшення майнової нерівності через удосконалення системи адміністрування податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки;

- поетапне зниження податкового навантаження на місцеву галузь економіки з урахуванням збалансованості бюджетної системи;

- перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва (праці й капіталу) на споживання, екологічні та ресурсні платежі;

- підвищення фіскальної ефективності обов'язкових платежів за рахунок удосконалення системи адміністрування, оптимізації податкових пільг та розширення місцевої податкової бази за рахунок зменшення масштабів ухилення від оподаткування;

- проведення роботи з підвищення правової культури населення, зокрема роз'яснення податкового законодавства, значення своєчасності й повноти сплати податків, а також відповідальності за ухилення від їхньої сплати, у відповідності до чого посилення потребує державний контроль за дотриманням чинного законодавства у сфері місцевого оподаткування.

Причина постійних колізій в законодавстві полягає в тому, що не вистачає повного аналізу й свідомої оцінки історично сформованих протиріч.

По-перше, назва зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 24.01.07 року документа під № 60/13327 «Положення про порядок розрахунку податкових різниць за даними бухгалтерського обліку» (далі – Положення), затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1316 від 29.12.06 року (яке втратило чинність) вважалося некоректним, тому що згідно зі статтею 4 цього Положення «податковою різницею визнається різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів. Зобов'язань в бухгалтерському обліку та податковому законодавстві». При цьому в податковому законодавстві терміни «доходи» і «витрати» не визначені, а в ньому є терміни «валові доходи» і «валові витрати», які відрізняються за складом від доходів і витрат бухгалтерського обліку, визначених у національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П (с) БО) № 15 і № 16 (які також втратили чинність). Тому визначення податкових різниць можливо тільки при паралельному веденні бухгалтерського і податкового обліку і, відповідно, одночасної оцінки одних і тих же подій в двох оцінках: а) за даними бухгалтерського обліку ; б) за даними податкового законодавства.

По-друге, така різниця між оцінкою активу або зобов'язання, згідно зі ст. 3 П (С) БО № 17 «Податок на прибуток», яке згідно зі статтею. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон) визначає принципи і методи бухгалтерського обліку, які не суперечать міжнародним стандартам, за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно визначається виключно як тимчасова податкова різниця.

Усунення таких тимчасових податкових різниць, згідно з «Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів», затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28.10.98 року, має бути забезпечено створенням моделі «взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування», переглядом допустимих способів оцінки майна та зобов'язань. А згідно з пунктом 2 статті 3 Закону «фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, які використовують грошові

вимірники, базуються на даних бухгалтерського обліку», тобто повинні використовувати бухгалтерську оцінку господарських операцій. Тому вживання в Положенні терміна «постійна податкова різниця» не відповідає П (С) БО № 17.

По-третє, крім того, в статті 3 П (С) БО йдеться, що тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню, є складовою частиною відстрочених податкових активів, тобто суми податку на прибуток, який підлягає відшкодуванню в наступних податкових періодах. Однак механізм відшкодування сум податку на прибуток, які враховуються на рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» і підлягають відшкодуванню в наступних податкових періодах, в аналізованих документах не розроблений, як і механізм перенесення сум податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх податкових періодах (тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню) та обліковуються на рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

По-четверте, «Методичні рекомендації про складання регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць валових доходів та валових витрат» (далі – Методичні рекомендації), затверджені наказом № 45 Міністерства фінансів України від 29.01.07 року (які вже втратили чинність), являлися регістрами аналітичного обліку і в основному використовувалися для визначення валових доходів і валових витрат. Так, наприклад, в п. 7 Методичних рекомендацій говориться, що Відомість-1п призначена для ведення аналітичного обліку доходів від звичайної діяльності та надзвичайних подій, виділення з їх складу доходів, які за податковим законодавством включаються до валових доходів. І далі зазначається, що «Сума валових доходів» визначається як алгебраїчна сума:

а) доходів за звітний місяць без податку на додану вартість та інших податків і зборів;

б) відповідними постійними, тимчасовими податковими різницями. Причому, відповідно до пункту 1.3 «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.05.95 року, всі записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів. Однак в розглянутих Методичних рекомендаціях

відсутні посилання, на підставі яких саме типових первинних облікових документів в аналітичні регістри по формуванню валових доходів та валових витрат (відомості 1-п, 2-п, 3-л, 4-п, 5-п, 6.1-п, 6.2-п, 7-п, 8-п, 9-п) будуть вноситися дані про відповідних постійних і тимчасових податкових різниць.

3.2 Шляхи удосконалення діяльності суб'єктів щодо справляння місцевих податків і зборів України в умовах децентралізації

У нинішніх умовах Україна знаходиться в складному соціально-економічному становищі. На думку багатьох експертів, «основними факторами, що стримують розвиток країни, є не тільки недосконала бюджетна політика та слабкість бюджетного планування; низька фінансова дисципліна та непрозорі схеми розрахунків; несприятливий інвестиційний клімат, а й недосконала податкова політика та значна диференціація доходів населення і високий рівень бідності» [226, с.12–13].

Значення дієвої та ефективної податкової політики для успішного розвитку держави важко переоцінити. При цьому з кожним роком зростає роль місцевих податків та зборів у зміцненні фінансово-бюджетної політики держави, а також набуває нагального значення збільшення частки місцевих податків та зборів у власних доходах місцевих бюджетів. Саме тому, одним з першочергових пріоритетів стратегії розвитку нашої держави є проведення в нашій країні податкової реформи. Метою такої реформи є побудова податкової системи, яка буде простою, економічно справедливою, з мінімальними витратами часу на розрахунок і сплату податків, буде створювати необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечувати достатнє наповнення Державного бюджету України, місцевих бюджетів та бюджетів територіальних громад... Головними напрямками податкової реформи є перехід від наглядово-каральних функцій фіскальних органів до обслуговуючої, яка полягає в допомозі у нарахуванні та проведенні сплати податків (а не має на меті наповнення бюджетів за рахунок фінансових санкцій і переплат); зменшенні розміру податків

та спрощенні порядку розрахунку і сплати; впровадженні електронних сервісів для платників податків; зменшенні податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; вдосконаленні законодавства України, спрямованого на посилення боротьби з різними схемами ухилення від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами [184, с. 150].

Досягти бажаного результату можливо за допомогою налагоджених дій суб'єктів податкового адміністрування, визначення яких надано в підрозділі 2.1 даної роботи.

Виконання всіх завдань з проведення податкової реформи в нашій державі покладається, перш за все, на Державну фіскальну службу України. Перевірки, що проводять органи Державної фіскальної служби України, регламентуються виключно Податковим кодексом України [131]. Причому, сьогодні у розпорядженні органів фіскальної служби є багато електронних баз даних, які дають змогу відслідковувати та аналізувати всю діяльність платників податків на території відповідних громад. Тобто визначити підприємство або приватного платника податків, які задіяні у схемах ухилення від оподаткування, можна дуже легко та швидко [184, с. 151].

Одним з основних факторів реформування фіскальної системи України є також забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, впровадження системи контролю за видатками окремих фізичних осіб та формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків.

Але більшість експертів підтримують ідею повного скасування податкового обліку, а проведення обліку сплати та нарахування податку на прибуток виключно на підставі даних бухгалтерського обліку в умовах здійснення податкової реформи нарешті має перспективи стати реальністю. Адже нормальне ведення двох обліків – бухгалтерського та податкового – регламентується різними нормативно-правовими актами, що, безперечно, сприяє виникненню певних неузгодженостей [181, с. 133].

Як вже було зазначено, на сьогоднішній день політика децентралізації влади в Україні базується на формуванні спроможних територіальних громад. Відповідно до затвердженої Методики формування спроможних територіальних громад [94], спроможна територіальна громада – це територіальні громади сіл (селищ, міст), які в результаті добровільного об'єднання здатні самостійно або через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити належний рівень надання послуг, зокрема, у сфері освіти, культури, охорони здоров'я, соціального захисту, житлово-комунального господарства з урахуванням кадрових ресурсів, розвитку інфраструктури та фінансового забезпечення відповідної адміністративно-територіальної одиниці. І у перспективі замість 11,5 тис. громад, які сьогодні існують в Україні, після добровільного об'єднання повинно було залишитися не більше 1,5 тис. громад [3]. Тому з метою їх належного фінансового забезпечення та покращення зв'язків з фіскальними органами в Україні необхідно оптимізувати кількість та розташування територіальних органів Державної фіскальної служби України.

Але сьогодні, хоча до місцевих бюджетів вже спрямовується 10 % податку на прибуток підприємств, 100 % державного мита, 100 % плати за надання адміністративних послуг, 80 % екологічного податку, 25 % плати за надра, акцизний податок, податок на майно, єдиний податок та інші платежі [40], багато територіальних громад поки що не в змозі забезпечити належний рівень надання послуг населенню. Розширення ж фіскальної самостійності базових громад може взагалі призвести до того, що ці громади у перспективі взагалі не будуть потребувати державної фінансової підтримки у вигляді субвенцій на формування відповідної інфраструктури, що передбачено Законом України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» [150].

Розкриваючи діяльність суб'єктів адміністрування місцевих податків і зборів в умовах децентралізації, слід зробити оцінку й аналіз окремої територіальної одиниці, розглянути перспективи розвитку кожного регіону держави.

Адже, основні правові, економічні та організаційні принципи взаємодії територіальних громад та центральних органів влади визначає Закон України «Про засади державної регіональної політики» [151]. Відповідно до цього Закону «державна регіональна політика – це система цілей заходів, засобів та узгоджених дій центральних і місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та їх посадових осіб для забезпечення високого рівня якості життя людей на всій території України з урахуванням природних, історичних, екологічних, економічних, географічних, демографічних та інших особливостей регіонів, їх етнічної і культурної самобутності».

Метою державної регіональної політики є створення умов для динамічного, збалансованого розвитку України та її регіонів, забезпечення їх соціальної й економічної єдності, підвищення рівня життя населення, додержання гарантованих державою соціальних стандартів для кожного громадянина незалежно від його місця проживання [145, с. 175–176].

Аналізуючи податкову політику нашої країни, зокрема на місцевому рівні, можна дійти висновку, що сумлінне справляння місцевих податків і зборів України значною мірою залежить від довіри населення існуючій владі, а також інформованості громадян та їх обізнаності в адресності направлення їхніх коштів.

Відкрите спілкування – одна з найважливіших рис розвинутого демократичного суспільства. Там, де існує відкритий діалог всередині суспільства, там, де політики, міністри і високі державні службовці не бояться спілкуватись і самі шукають простір для діалогу з громадянами – там існує дуже малий шанс для непорозумінь. Відкрите суспільство – це також успішний шлях боротьби з корупцією. У державі, де є більший доступ до інформації, набагато менше простору для корупційних дій [120; 183].

Інформованість – 1) це певна кількість відомостей, знань про якісь події, чинись діяльність тощо; 2) кількість і якісні показники, що характеризують процес засвоєння інформації [24]; 3) володіння інформацією, добра обізнаність про що-небудь [209]; 4) такий стан свідомості аудиторії, при якому кожен її суб'єкт

володіє необхідною і достатньою інформацією, що дозволяє правильно орієнтуватися в дійсності [72].

Держава не тільки має надавати своїм громадянам певний інформаційний сервіс, а й доступ до незалежних джерел інформації для того, щоб вони «могли контролювати свою державу, відповідно давати їй завдання» [120].

На думку Швецової А.В., ефективність політично-правового забезпечення функціонування будь-якого соціального інституту залежить насамперед від того, наскільки конкретно-історично обґрунтованими є відповідні закони та наскільки вони враховують суспільні, економічні, психологічні, ідеологічні особливості цієї людської реальності, на яку спрямовані. Найважливішими факторами, що визначають цю ефективність у сучасному суспільстві є розвиток його демократичних засад, зокрема – інформованості особистості, її доступу до засобів масової інформації, можливості отримувати необхідні знання й відомості про життєзначимі сфери людського буття. Це дозволяє особистості виробляти навички порівняльного, повноцінного аналізу дійсності та формувати ціннісні орієнтири для організації власної життєдіяльності. Якщо ж такого доступу до потрібної інформації немає або він обмежений матеріальними труднощами громадян, чи особливостями національного менталітету та культурних традицій реалізація демократичних прав і свобод особистості, в тому числі – свободи совісті, має бути дуже обережною та поступовою. Науковець стверджує, що важливим аспектом соціального захисту людей є розширення інформаційного поля суспільства та розвиток доступу громадян до інформації. [225].

Оскільки останніми роками в Україні все більше йде мова про децентралізацію та об'єднані територіальні громади (ОТГ), автор пропонує населенню надавати право вибору, на що будуть направлені їхні кошти (у відсотковому відношенні).

Автор розділяє думку Попової Л.М. що з метою більш інтенсивного розвитку регіонів України доцільно «... запровадити рейтингову систему розвитку серед регіонів з урахуванням рівня розвитку (було-стало) та

корегуючого коефіцієнта» [138, с.445–466], оскільки географічне розташування, економічні та інші показники розвитку кожного регіону країни відрізняються.

Окрім цього, автор вважає за необхідне на базі зробленого аналізу рівня розвитку кожного регіону України розробити Концепцію розвитку регіонів відповідно до індивідуальних потреб кожного з регіонів, де врахувати кількість та склад місцевих податків і зборів за кожним регіоном та можливість вибору громадянами направлення частини їх коштів у визначених напрямках.

У сучасних умовах розвитку нашої країни існує нагальна потреба у врахуванні потреб кожного регіону та відповідно реалізації необхідних заходів щодо їх розвитку. Так, у Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів на 2019 рік з реалізації Стратегії подолання бідності» від 20 лютого 2019 р. № 86-р.[153] передбачається проведення конкретних дій в розрізі регіонів, зокрема проведення середньострокового прогнозування потреби у робочій силі в розрізі регіонів, видів економічної діяльності та професій; розвиток соціальних послуг у сільській місцевості з урахуванням потреб територіальних громад тощо.

Нині діюча стратегія була прийнята майже 10 років тому. Аналіз, здійснений фахівцями Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, показав, що «регіони країни демонструють різну адаптацію до викликів сучасності та виявив прорахунки регіональної політики» [210].

Науковці та дослідники, що займаються вивченням підходів та напрямків формування регіональної політики не тільки у розвинутих країнах, а й країнах, що розвиваються, вивчають територіальні диспропорції соціально-економічного розвитку регіонів, а також особливості податкового регулювання в таких регіонах. Цікавим фактом є те, що основні напрямки регіональної політики розвинутих країн здебільшого спрямовані на розв'язання питань, що стосуються проблемних регіонів: депресивних, старопромислових, мало розвинутих (аграрно-індустріальних із екстремальними природними умовами), з надмірною концентрацією населення і господарства в межах величезних агломерацій [129, с. 19].

В Україні лише у вересні 2005 року було прийнято Закон України «Про стимулювання розвитку регіонів», згідно якого визначалися правові, економічні та організаційні засади державної регіональної політики щодо стимулювання розвитку регіонів та подолання депресивності територій [164].

Згідно вказаного Закону стимулювання розвитку регіонів – це комплекс правових, організаційних, наукових, фінансових та інших заходів, спрямованих на досягнення сталого розвитку регіонів на основі поєднання економічних, соціальних та екологічних інтересів на загальнодержавному та регіональному рівнях, максимально ефективного використання потенціалу регіонів в інтересах їх жителів та держави в цілому, а депресивна територія – регіон чи його частина (район чи населений пункт), що визнаються депресивними згідно законодавства [164].

На думку Бандурки О.М., Носової О.В., Райніна І.Л. та інших науковців «депресивні регіони є різновидами проблемних, а їх визначення передбачає проведення незалежної регіональної політики» [167, с. 89].

У статті 2 Закону України «Про стимулювання розвитку регіонів» стимулювання розвитку регіонів здійснюється у тому числі з метою ефективного використання економічного, наукового, трудового потенціалу, природних та інших ресурсів, а також особливостей регіонів для досягнення на цій основі підвищення рівня життя людей, оптимальної спеціалізації регіонів у виробництві товарів та послуг. Однак не вказано, про які особливості регіонів йдеться та що таке «оптимальна спеціалізація регіонів». При цьому наступною метою стимулювання розвитку регіонів вказується створення рівних умов для динамічного, збалансованого соціально-економічного розвитку регіонів України, що дещо вносить плутанину в розуміння спеціалізації регіонів та створення рівних умов розвитку регіонів.

На думку автора, неможливо забезпечити рівні умови розвитку регіонів зважаючи на різні результати економічного розвитку, адже на державному рівні доцільно приділити певним регіонам більше уваги у вигляді додаткового фінансування, інвестування тощо. Дане твердження можна довести, адже у

Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року» від 6 серпня 2014 року № 385 вказано, що в місті Києві зосереджені основні ресурси та виробляється майже 20 відсотків валового внутрішнього продукту країни, акумулюється 50 відсотків усіх прямих іноземних інвестицій, збільшується чисельність населення за рахунок міграції з інших регіонів. На регіональному рівні відбувається концентрація економічної діяльності в обласних центрах та прилеглих районах, у більшості яких зосереджується понад 60 відсотків обсягів виконаних будівельних робіт, інвестицій та виробництва [152]. Тобто в Україні спостерігається територіальна диференціація соціально-економічного становища.

У Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року» констатовано про відсутність чітко визначеної державної політики у сфері регіонального розвитку, застарілий механізм взаємовідносин на рівні «держава – регіон» та регіонів між собою, недосконалість системи територіальної організації влади та зволікання з проведенням реформування місцевого самоврядування та адміністративно-територіального устрою [152].

Згідно даних Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, де проаналізовано стан соціально-економічного розвитку областей та міста Києва за січень-вересень 2018 року за підсумками січня-вересня 2018 року в регіонах спостерігається продовження позитивної тенденції двох попередніх років щодо зростання в ключових сферах розвитку. Однак одним з основних проблемних питань розвитку регіонів в звітному періоді встановлено низький рівень купівельної спроможності населення [5].

Численні дослідники наголошують, що неефективність державної політики щодо подолання бідності та збалансування продуктивної зайнятості працездатного населення є однією з головних загроз у соціальній та гуманітарній сферах. Науковці стверджують, що «справжнім національним лихом стає бідність і різке розшарування населення за рівнем доходів». [226, с. 12–13].

Під бідністю розуміють неможливість унаслідок браку коштів підтримувати спосіб життя, притаманний конкретному суспільству в конкретний період часу [11, с. 276].

Не дивлячись на зниження рівня життя населення та відповідно низький рівень купівельної спроможності населення, розшарування суспільства за рівнем доходів, із заробітної плати працюючий громадянин України повинен сплачувати 41,5 відсотків заробітної плати (єдиний соціальний внесок (ЄСВ), що становить 22 відсотки, податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), що становить 18 відсотків, та військовий збір – 1,5 відсотки).

Доцільно зазначити, що чим вищі податки, тим більше з'являється охочих ухилитися від їх сплати. Однак зниження ставки податків не дасть стовідсоткової гарантії сплати їх всіма громадянами. Для заохочення громадян до сплати податків доцільно інформувати їх про адресність направлення сплачених коштів та надання права вибору напрямку направлення хоча б певної частини їх коштів.

По-перше, дуже важливим є розуміння населення того, куди направляються сплачені ними кошти. Так, кошти громадян, що йдуть на єдиний соціальний внесок розподіляються наступним чином: а) 18,15 відсотків заробітної плати надходить до Пенсійного фонду, а б) 3,85 відсотки – у Фонд на випадок втрати працездатності та безробіття. Тобто працюючи та сплачуючи податок до Пенсійного фонду громадяни розуміють, що набувши пенсійного віку вони будуть отримувати пенсію. Крім того, громадяни мають знати, що у випадку втрати своєї роботи за умови реєстрації у Центрі зайнятості, вони можуть отримувати суму, що дорівнює сумі заробітної плати, три місяці за рахунок коштів ЄСВ. А за цей час можна знайти іншу роботу, що якнайкраще відповідатиме потребам громадян.

Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) належить до числа загальнодержавних податків та є основним джерелом поповнення бюджету. Порядок оподаткування регулюється розділом IV Податкового кодексу України (ПКУ). Ставки ПДФО визначені статті 167 ПКУ, де основною ставкою є 18 відсотків. Так, згідно пункту 1 статті 167 «ставка податку становить 18 відсотків

бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2-167.5 цієї статті) у тому числі, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами)» [131]. При цьому 18 відсотків заробітної плати розподіляється між бюджетом України та становить 40 відсотків податку (7,2 відсотків заробітної плати), а також місцевим бюджетом, до якого надходить 60% податку (10,8 відсотки заробітної плати).

Громадяни нашої країни повинні розуміти, що кошти, які направляються на сплату військового збору (1,5 відсотків) надходять до загальнодержавного бюджету. При цьому платниками військового збору є особи, визначені пунктом 162.1 статті 162 Податкового кодексу України (ПКУ), а об'єктом оподаткування збором є доходи, визначені статтею 163 ПКУ. Про порядок та особливості нарахування і сплати військового збору зазначено в п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ [131].

Слід зауважити, що місцеві ради обов'язково установлюють єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). Тоді як питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору вирішують місцеві ради в межах своїх повноважень, визначених ПКУ [101].

Громадяни нашої країни мають бути проінформовані про особливості надання податкових пільг та порядок їх застосування. При цьому громадяни також мають знати про те, що органи місцевого самоврядування не мають права встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів [101].

Потенціал податкового регулювання та окремих його інструментів й досі є майже не вивченим, що розкриває широкі можливості для науково-практичних досліджень. На думку Калінеску Т.В., метою податкового регулювання

регіональної економіки є створення за допомогою податкових інструментів умов для соціально-економічного розвитку і досягнення самодостатності регіонів [129, с. 9–10].

Завданнями податкового регулювання регіонів є:

- 1) формування регіональних і місцевих бюджетів;
- 2) стимулювання інвестиційної і підприємницької діяльності, що сприяє розвитку регіональної і національної економіки;
- 3) скорочення відмінностей в рівні соціально-економічного розвитку регіонів;
- 4) згладжування в рівні і якості життя різних категорій населення і забезпечення мінімальних соціальних гарантій кожному громадянину України у всіх регіонах [129, с. 10].

Одним із напрямів перспективного розвитку системи місцевого оподаткування в Україні є дотримання критеріїв, запропонованих в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Критерії, що впливають на перспективний розвиток системи місцевого оподаткування в Україні [105; 198, с. 32].

№ п/п	Критерії	Обґрунтування ефективності встановлення місцевих податків і зборів відповідно зазначеним критеріям щодо підвищення їх перспективного розвитку
1	2	3
1	Ефективність	Встановлені місцеві податки і збори повинні приносити прибуток не менший, ніж адміністрування їх збору, при цьому прибуток повинен бути максимального великим, щоб не допустити встановлення великої кількості місцевих податків і зборів. Другий критерій ефективності пов'язаний з економічною ефективністю. Майже всі місцеві податки і збори впливають на розвиток підприємництва в регіоні. Надвисокі податки сприяють відтоку бізнесу з даного регіону. Практика засвідчує, що справляння місцевих податків і зборів максимально ефективно, коли від них складно ухилитися. Так, податок на нерухомість вважається ефективним, оскільки власники практично не можуть

		ухилитися від сплати цього податку. Разом з тим крива Лаффера показує, що встановлення максимальних ставок не приносить максимальних надходжень від податків в місцевий бюджет.
2	Справедливість	Справедливість досить суб'єктивна характеристика. Звичайно застосовується такий критерій справедливості - за однакових обставин на платників податків має накладатися однаковий місцевий податок.
3	Користування благами	Альтернативою принципу справедливості, орієнтованого на платоспроможність, є принцип користування благами. Звичайно, що значна частина місцевих податків йде на надання комунальних послуг, якими користується місцеве населення й підприємці. Згідно з принципом користування благами, щоб задовольнявся критерій справедливості, з обох платників податків, які отримують однакову вигоду від якоїсь комунальної послуги, повинні стягуватися однакові податки (незалежно від їх платоспроможності)
4	Прив'язаність податків до місцевих видатків	Місцеві податки і збори повинні бути чітко пов'язані з видатками місцевої влади, щоб платники знали про підзвітність їм місцевої влади за те, як використовуються податкові надходження. Крім того, практика європейських країн у сфері місцевого оподаткування доводить, що місцеві податки повинні бути прямими. Коли податковий тягар безпосередньо простежується й відчувається тими, хто сплачує податок, зростає ймовірність того, що платники підтримуватимуть публічних посадових осіб у їх діях більше, ніж коли йшлося б про непрямі податки.
5	Гнучкість	Місцева податкова система повинна стимулювати розвиток пріоритетних сфер бізнесу в конкретному регіоні та гнучко реагувати на зміни в фіскальній та інфляційній політиці держави.

Таким чином, запропоновані критерії встановлення місцевих податків і зборів є основою для перспективного розвитку системи місцевого оподаткування в Україні. [105; 198, с. 32].

На думку автора, одним з напрямів подолання бідності та розквіту окремих регіонів і держави в цілому є не тільки сумлінне справляння податків та зборів, а

й інформованість громадян, на що саме будуть направлені сплачені ними податки і збори.

Згідно статті 2 Закону України «Про стимулювання розвитку регіонів» [164] однією з засад стимулювання розвитку регіонів є забезпечення додержання визначених державою соціальних гарантій для кожного громадянина незалежно від місця його проживання. Однак неможливо говорити про соціальні гарантії у випадку, коли громадяни не розуміють, куди направляються їх кошти після сплати податків, яким чином сплачені кошти поліпшать ситуацію в місці його проживання чи країні у цілому та ін.

Інформованість громадян та їх обізнаність у справлянні податків та зборів – запорука сумлінної сплати податків та зборів та розуміння того, що сплачені ними кошти частково будуть направлені: а) на подолання бідності у країні, б) охорону здоров'я та медичну допомогу, в) соціальний захист та реабілітацію інвалідів тощо. Так, у Концепції розвитку регіонів відповідно до індивідуальних потреб кожного з регіонів, що, на думку автора, є необхідною до розроблення та впровадження з метою розвитку регіонів та України в цілому, доцільно вказати напрямки адресності направлення не тільки місцевих податків і зборів, а й 10,8 відсотків заробітної плати, що йде на сплату податку на доходи фізичних осіб та надання можливості вибору громадянами напрямків такої адресності.

Указані заходи допоможуть:

- відновити довіру населення до влади та приймати участь у розбудові держави;
- направляти кошти населення у реально затребувані напрямки подолання бідності та відновлення певних занепадших сфер;
- створити соціально-правові умови задля зростання економічної та соціальної активності громадян країни;
- підвищення ефективності підтримки найбільш уразливих груп населення та ін.

І хоча, на думку науковців, «на сьогоднішній день в Україні переважно вже сформовано організаційно-правові та інші засади реалізації державної політики

регіонального розвитку» [138, с. 445–466], існує нагальна необхідність у знаходженні нових шляхів розвитку та стимулювання регіонів, серед яких, на думку автора, важливим шляхом є стимулювання населення до сплати податків та зборів шляхом їх інформування про напрямки направлення коштів, які надходять на сплату не тільки місцевих податків і зборів, а й частини заробітної плати, що йде на сплату ПДФО (10,8 відсотків) та надання можливості вибору громадянами напрямків такої адресності (що дозволить сформувати детальний стан справ щодо потреб населення України). У такому випадку серед принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України (пункт 4.1 статті 4 ПКУ) окрім загальності оподаткування, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, фіскальної достатності, соціальної справедливості та інших принципів доцільно виділити принцип інформованості громадян щодо адресності направлення сплачених ними коштів на податки та збори згідно чинного законодавства.

В умовах упровадження фінансової децентралізації питання самодостатності місцевих органів влади вимагає структурної перебудови фінансових ресурсів, що покликана забезпечити самостійність місцевих бюджетів. [44, с. 150].

3.3 Зарубіжний досвід запровадження й справляння місцевих податків і зборів та можливості його використання в Україні

Протягом тривалого часу питання місцевого оподаткування, зокрема справляння місцевих податків і зборів, займає важливе місце в дослідженнях як вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Але варто відзначити, що, не дивлячись на актуальність, дана тематика не знайшла достатнього висвітлення в правовій літературі. Фактично, розглядаються питання лише правового регулювання місцевого оподаткування, та й то, як правило, лише при аналізі податкової системи України в цілому, або в аспекті загальної характеристики податків і

зборів щодо їх основних елементів. На проблемах, пов'язаних з механізмом справляння місцевих податків і зборів, фахівці в галузі адміністративного та фінансового права практично не акцентували уваги [13].

Нині багато розмов ведеться про проблематичність системи місцевого оподаткування. При цьому, неодноразово, як з боку наукових кіл, так і з боку практичних працівників, констатується факт її невідповідності загально визнаним світовою практикою критеріям самодостатності та економічної доцільності.

Але, насамперед, чи не найважливішою проблемою у цій сфері являється недосконалість законодавчого забезпечення, що, як наслідок, породжує і безліч інших проблематичних аспектів у сучасній системі місцевого оподаткування [179, с. 330–331].

В Україні інститут місцевих податків і зборів як структурна частина податкового права фактично ще не отримав достатнього науково-теоретичного обґрунтування. Недостатньо вирішеними залишаються питання вдосконалення співвідношення центру і регіонів щодо регулювання відносин у сфері місцевого оподаткування, забезпечення єдиного державного підходу до вирішення цих питань; наукового аналізу природи місцевих податків і зборів та їх відмінностей від загальнодержавних тощо. Серйозною проблемою на сьогодні є і те, що законодавчо закріплені місцеві податки і збори загалом, та їх ставки зокрема, не враховують реальних можливостей платників, а отже, не виконують стимулюючої функції. Як наслідок, такі вади негативно позначаються на дотриманні принципів єдності, повноти, достовірності, гласності, наочності бюджетного устрою України в цілому.

Загалом, інститут місцевих податків і зборів в Україні порівняно з практикою західних країн є фактично недієздатним, не виконуючи при цьому тих функцій, які покладені на нього законодавством. Це головним чином зумовлено вкрай мізерною роллю місцевих податків і зборів у формуванні фінансів органів місцевого самоврядування [204, с. 20].

Крім того, важливим недоліком вітчизняної системи місцевого оподаткування до недавнього часу було наявність тих місцевих податків і зборів,

які з плином часу виявили свою недоцільність, не мали фіскального значення або були економічно необґрунтованими (збори за проведення кіно - та телезйомок, за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах на іподромі, збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі тощо); місцевих податків і зборів, не характерних як для України загалом, так і для її регіонів зокрема через відсутність бази оподаткування; наявність місцевих податків і зборів, витрати на адміністрування яких перевищували надходження від них (іподромні збори, збір з власників собак, та ін.). Все це свідчило про нераціональність вітчизняної структури надходжень місцевих податків і зборів, що доповнювалося ще й нерівномірністю розміщення бази оподаткування по території України.

Нині досить часто звертається увага і на такі проблемні аспекти, як присутність недоліків у фіскальному адмініструванні місцевих податків і зборів (наявність значних сум недоїмки, переплат, невиправданих пільг), відсутність самостійних прав у органів місцевого самоврядування щодо запровадження на своїй території власних податків та зборів, що частково призводить до незацікавленості місцевих влад у додатковому залученні коштів від їх справляння. [204, с. 21]. Хоча, слід зазначити, що в умовах переходу до децентралізації управління фінансовими ресурсами української держави, передбачається, що обсяг надходжень у місцеві бюджети буде відповідати потребам регіону.

Використання цілісної системи місцевих податків і зборів для фінансування місцевого самоврядування є більш ефективним і з погляду можливостей контролю за використанням їх з боку платників податків, котрі мають змогу прослідкувати за цим безпосередньо. Враховуючи світовий досвід, чимало місцевих податків можна розділити на кілька груп.

Податки першої групи охоплюють податки на нерухоме майно, місцеві непрямі податки, прямі прибуткові податки з фізичних і юридичних осіб та місцеві подушні податки, які складають найбільшу частку в доходах місцевих бюджетів. Друга група – це податки на прибуток та доходи. Одним із найбільш досконалих видів фіскальних інструментів другої групи є прибутковий податок із громадян. До третьої групи належать непрямі податки: податок з обороту, податок

на додану вартість, податок на роздрібний продаж. До четвертої групи можна віднести місцеві подушні та екологічні податки, які застосовуються у багатьох країнах і складають невелику частку в загальній сумі доходів місцевих бюджетів. До наступної групи належать податки на ігри, видовища, розваги, аукціони, збори, які проводять органи місцевої влади, за виконані ними послуги, які в структурі доходів місцевих бюджетів є незначними [18].

Статистичний аналіз показує, що в світі є ряд держав, в яких місцеві бюджети наділені досить високою фінансовою автономією, тобто практично не залежать або слабо залежать від бюджету центральної адміністрації. Це США (включаючи штати), Люксембург, Ісландія, Австрія, Швеція. В зазначених країнах фінансова автономія місцевих бюджетів знаходиться в інтервалі від 99,2 до 72,8 відсотків відносно. У Німеччині, Японії, Франції, Фінляндії, Бельгії і Данії фінансова автономія місцевих бюджетів коливається від 68 до 56 відсотків. Основу їх фінансової автономії складають місцеві податки і місцеві надбавки до загальнодержавних податків, тому застосування терміну «податкова автономія» стосовно місцевих бюджетів вищезгаданих країн цілком правомірно [216].

Проблеми становлення інституту самостійних місцевих бюджетів в Україні не можна розв'язати без використання зарубіжного досвіду, місцеві податки та збори у країнах із розвинутою економікою займають значну частку в загальній сумі грошових надходжень органів місцевого самоврядування, на відміну від постсоціалістичних країн. Зокрема, до таких країн належать США, Канада. З європейських країн – це, насамперед, Німеччина. Цікавим є досвід Великої Британії у сфері місцевого оподаткування: тут функціонує лише один місцевий податок, він справляється з нерухомого майна. Місцеві податки становлять у загальній сумі доходів місцевих бюджетів Австрії – 72%, Японії – 55%, Франції – 48%, Швеції – 61%, Данії – 51%, Швейцарії – 46%, Норвегії – 43%, Великій Британії – 37%, Фінляндії – 34%, Іспанії – 31%. Кількість місцевих податків і зборів у різних країнах також диференційована. Зокрема, у Франції місцевих податків та зборів понад 50, Німеччині – близько 45, Італії – понад 70, Бельгії – близько 100 [17, с. 45; 19, с. 41].

Тобто власні доходи є основним джерелом надходжень до бюджетів місцевих урядів унітарних європейських країн – членів Європейського Союзу (ЄС). У той же час для України характерною є мала частка власних доходів, що є свідченням низького рівня фінансової незалежності органів місцевого самоврядування. Місцеві бюджети складаються із дохідної та видаткової частин. Безперечно, доходи та видатки місцевих бюджетів є взаємопов'язаними категоріями. Доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок податкових і неподаткових надходжень. Податкові бюджетні надходження (до яких належать доходи від податків, зборів, інших обов'язкових платежів) є базисом бюджетних доходів. Неподаткові доходи відіграють значно меншу роль у складі доходів місцевих бюджетів, ніж податкові. Надходження від неподаткових доходів коливаються в середньому від 10% до 30%. Так, у доходах місцевих бюджетів Бельгії неподаткові доходи дещо перевищують 30%, у доходах муніципалітетів США – 27%, Швеції – 15%, Норвегії – 14,5%, Австрії та Великобританії – 14%. Також джерелом доходів і фінансування видатків місцевих бюджетів є різноманітні міжбюджетні трансферти (гранти, державні дотації, субвенції та субсидії), а також запозичення [207, с. 135].

Органи місцевого самоврядування всіх країн – членів ЄС, окрім Мальти, мають власні місцеві податки та збори. Існує дуже багато різних місцевих податків та зборів, що збираються органами місцевого самоврядування країн – членів ЄС, проте виділяються три основні податки: податок на нерухомість, місцевий корпоративний податок (податок на підприємницьку діяльність) та місцевий податок із доходів. В одних країнах, наприклад в Австрії та Італії, місцевий корпоративний податок нараховується на фонд заробітної плати, в інших – залежить від кількості співробітників (Угорщина), оціночної вартості землі, що знаходиться у власності (Данія, Ірландія), вартості виробленої продукції (Франція), прибутку (Німеччина, Італія, Люксембург, Португалія та Угорщина). У Данії та Ірландії до складу місцевого корпоративного податку входить податок на нерухомість, що сплачується юридичними особами. Місцеві органи влади мають певну самостійність в питанні застосування тих чи інших ставок податку на

нерухомість, оскільки в країнах ЄС (за виключенням Австрії, де ставки податку чітко врегульовано на державному рівні) на державному рівні встановлено пише граничні обсяги ставок такого податку. Право самостійного встановлення місцевих податків та зборів мають місцеві органи влади у багатьох країнах, наприклад у США, Франції, Італії. Така самостійність може проявлятися у різних формах, які виявилися найбільш прийнятними для конкретних умов кожної країни і обмежується з боку держави [17, с. 46].

Основну роль у країнах з розвиненою ринковою економікою відіграють майнові місцеві податки на нерухоме майно фізичних і юридичних осіб та на землю. Зокрема, частка податку на майно у структурі податкових надходжень місцевих бюджетів різна і становить у Великобританії, наприклад, – 99,5%, у Франції та Іспанії – близько 30 – 40%, у постсоціалістичних країнах (наприклад, Польщі, Латвії, Румунії) податок на майно складає 10 – 20 % від загального обсягу податкових надходжень місцевих бюджетів. У містах США податок на майно, який оподатковується за диференційованими ставками, забезпечує 40 % усіх прибутків бюджету [203, с. 138].

Заслуговує на увагу досвід місцевого оподаткування у Франції. В податковій системі цієї країни місцеві податки відіграють значну роль. Із системи місцевих податків виділяють чотири, які мають найбільшу питому вагу. Серед них: земельний податок на забудовані ділянки; земельний податок на незабудовані ділянки; податок на житло; професійний податок. Від земельного податку звільнено об'єкти державної власності. Він не стягується із фізичних осіб віком від 75-ти років, а також з осіб, які одержують спеціальну допомогу із громадських фондів або допомогу у зв'язку з інвалідністю [119]. Що стосується повноважень місцевих органів управління у Франції, то вони мають право вводити й інші податки та збори на установку електроосвітлення, податок на прибирання територій; місцеві збори на освоєння копалень; мито на автотранспортні засоби; на освоєння родовищ тощо. Ставки місцевих податків, які знаходяться в їх компетенції, органами влади визначають самостійно під час

формування бюджету на майбутній рік, однак у межах, встановлених Актом Національних зборів (парламенту Франції) максимального рівня [234].

В Італії місцеві органи влади мають право вводити та скасовувати місцеві податки, які дозволені законом. Але максимальну ставку цих податків встановлюють центральні органи влади. Тут місцеві бюджети складаються з прибуткового податку, податку на рекламу [67, с. 202].

У законодавстві Японії існує Закон «Про місцеві податки», де прописано види податків, які можуть стягувати місцеві органи влади. Згідно з цим Законом місцевим органам влади надано право за необхідності застосовувати ставки оподаткування, які перебільшують стандартні [67, с. 202]. Перелік цих податків обмежується списком, який наведено у цьому Законі. Крім того, вони можуть запроваджувати і податки, непередбачені цим Законом, але тільки за умови, що Міністр внутрішніх справ дає на це свою згоду. Це відбувається лише у випадку, коли нові обов'язкові платежі не перешкоджають торгівлі між адміністративно-територіальними одиницями та не дублюють інших місцевих і національних податків. Щодо кількісних показників, то у Японії вони складають понад 20 податків, серед яких 12 – на рівні префектур та більше десяти – муніципальні. Серед муніципальних найбільшим від загальної суми податків, які отримали муніципалітети, є податок на мешканців – 50,6 %; 37 % складає податок на майно; 3,6 % – тютюновий акциз [51].

Важливим джерелом поповнення місцевих бюджетів у Німеччині є поземельний податок, який сплачують власники нерухомості. Згідно з Законом Федеративної Республіки Німеччини «Про поземельний податок» об'єктами цього податку стають земельні ділянки в сільському та лісовому господарствах і земельні ділянки під забудову. Податком обкладається безпосередньо ділянка, на якій знаходиться об'єкт, та стягується він з вартості майна. Сума поземельного податку залежить від місцезнаходження ділянки, її розміру, тобто чим більше її оціночна вартість, тим більшою є сума поземельного податку. Нарахуванням та стягненням поземельного податку займаються органи місцевого самоврядування, а адміністрування його здійснюють податкові органи, до компетенції яких

належить визначення бази оподаткування. Базою оподаткування цього податку є єдина розрахункова вартість об'єкта нерухомості [136, с. 191].

Вже відзначалось, що Франція має багатий досвід оподаткування місцевими податками і зборами. В ній система місцевих податків і зборів налічує багато складових, підгрунтям якої є: земельний податок на забудовані ділянки; земельний податок на незабудовані ділянки; податок на житло; професійний податок; податок на прибирання територій; мито на утримання Сільськогосподарської палати; мито на утримання Торгово-промислової палати; мито на утримання Палати ремесел; місцеві збори на розробку копалень; збори на встановлення електроосвітлення; мито на використання обладнання; податок на продаж будівель; мито на автотранспортні засоби; податок за перевищення ліміту щільності забудови; податок за перевищення обмежень щодо зайнятості площі; податок на озеленення [116, с. 193].

В Іспанії відповідно до Закону «Про місцеві фінанси» місцеві органи влади стягують п'ять податків: на нерухомість, на бізнес, на транспортні засоби, на будівлі та податок на зростання вартості землі у містах. Перші три податки є загальнообов'язковими, а інші два можуть застосовуватися на розсуд місцевих органів влади. В усіх випадках місцева влада самостійно визначає розмір податкових ставок, але у встановлених законодавством межах. Власники житла сплачують на рік два податки: муніципальний (0,5 – 2 % від кадастрової вартості житла) та податок на майно (0,2 – 2,5 %). Базою для податку на майно може бути як кадастрова вартість об'єкта, так і його ринкова вартість. Кадастрова вартість податку на нерухомість визначається на державному рівні. Мерії та муніципалітети ставки податків встановлюють самостійно, але у рамках наявних лімітів – від 0,4 до 1 % [68, с. 164].

У Франції запроваджено податок на нерухомість, який охоплює різні види нерухомості, а також використання цієї нерухомості у професійній діяльності. Ставки цих податків визначаються місцевими органами влади (генеральними та муніципальними радами) при формуванні бюджету на майбутній рік, але їхня величина не може перевищувати законодавчо встановленого максимуму.

Земельний податок на забудовані ділянки у Франції стягується з усіх будівель, що знаходяться на території країни, а також ділянок, призначених для промислового або комерційного використання. При розрахунку податку враховуються самі будови і земельні ділянки, прилеглі до будови. Земельний податок на незабудовані ділянки у Франції справляється з власників і користувачів ділянок (юридичні та фізичні особи), що не підлягають обкладенню земельним податком на забудовані ділянки. Купівля нерухомості у Франції також підлягає оподаткуванню. Вид оподаткування при купівлі нерухомості залежить від того, яке це житло: первинне або вторинне. При придбанні нерухомості на вторинному ринку покупець сплачує податок на передачу нерухомості у розмірі 4,8% вартості покупки (крім витрат на оформлення угоди). Одна частина цього податку (1,2%) надходить в муніципалітет, інша (3,6%) – в департамент [68, с. 166]. Значною є частка цього податку в місцевих бюджетах Іспанії, Франції – тут він складає близько 30 – 40%, Румунії – 19%, Латвії – 13%, Литви – 11%. У більшості країн Європи податок на майно є обов'язковим, так як власність є найважливішою базою оподаткування [228, с. 97].

У практиці зарубіжних країн податком на особисте майно обкладають майно фізичних осіб за вирахуванням зобов'язань, що виникають у зв'язку з володінням цим майном. За даними Жебчук Л.Л., податок на особисте майно за єдиною ставкою сплачують у Бельгії (1%), Данії (2%), Німеччині (0,5% – для приватних осіб, 0,6% – для корпорацій), Японії (1,4 %), а також Ісландії та Люксембурзі. Особливостями цього податку є досить висока межа оподаткованої бази, з якої починається оподаткування, а також широка мережа пільг. В Австрії ставка податку дорівнює близько 0,8 % на рік [56, с. 93]. Отже, податок на особисте майно має суттєву питому вагу у країнах Європейського Союзу. Що стосується частки цього податку у відсотках до валового внутрішнього продукту (ВВП), то в середньому у країнах Європи він складає 2,1%, при цьому у Великій Британії цей показник становить 4,2%; Данії – 2,7%; Польщі – 1,2%; Франції – 1,1% [220, с. 181].

Щодо місцевих податків з доходів, то, наприклад, у Бельгії, Данії, Фінляндії, Італії, Іспанії, Швеції та Великобританії впроваджено місцевий податок з доходів, який є важливим джерелом наповнення місцевих бюджетів у цих країнах. Цей податок справляється у вигляді місцевої надбавки до державного податку з доходів фізичних осіб. У деяких країнах ЄС (Бельгія, Фінляндія, Швеція) місцеві органи влади мають повноваження щодо встановлення частки місцевої надбавки в межах, визначених на державному рівні на податок з доходів. Наприклад, в Італії ставка місцевого прибуткового податку для громадян становить 16,2%. Нагадаємо, що в Україні згідно статті 64 Бюджетного кодексу України до місцевих бюджетів зараховується 60% сплачених податків з доходів фізичних осіб (ПДФО). Зокрема, за 2018 р. обсяг надходжень ПДФО до місцевих бюджетів склав 53 625,8 млн. грн [52].

Як показує польський досвід, запровадження такого виду податку на майно, як «за квадратний метр», підвищує щорічно рівень ВВП приблизно на 1% або рівень загальних доходів громади на 15% [206, с. 20]. Податок на нерухомість у Польщі є найвагомим джерелом надходжень до бюджетів найнижчої ланки (гміна). Зокрема, надходження від нього до місцевих бюджетів становить більше 3 млн. дол. США на рік, або понад 15% загальних доходів бюджетів гміни чи 45% доходів із власних джерел (без надходжень від субвенцій і розподілу податків). Податок на нерухомість стягується як із забудованої нерухомості, так і з порожніх ділянок (за винятком тих, які використовуються для лісового або сільського господарства, з них стягується окремий сільськогосподарський або лісгосподарський податок). Встановлення фактичної ставки цього податку є прерогативою кожної місцевої ради, національним законодавством закріплені лише його максимальні межі. Максимальна ставка автоматично збільшується з кожним роком на суму ставки інфляції, яку оголошує Головне управління статистики [18, с. 65].

Зокрема варто зазначити, що Велика Британія – єдина з країн Заходу, де податки на нерухоме майно забезпечують 100% доходів місцевих бюджетів. Доходи місцевих бюджетів цієї країни формуються за рахунок трьох основних

джерел: муніципального податку, рентного збору з житлових приміщень, рентного збору з приміщень ділового призначення [17, с. 44].

У Болгарії щорічний податок на нерухомість становить орієнтовно 0,25% від її балансової вартості.[59, с. 167]. Ставка встановлюється місцевими органами влади і тому варіюється в залежності від розміщення територіальної одиниці. Податок на нерухомість у цій країні надходить зазвичай як до державного бюджету, так і до місцевого. Хоча у більшості країн цей податок є місцевим і справляється у місцевий бюджет. Він виступає одним із основних джерел доходів місцевих бюджетів. Ставка річного податку на майно визначається податковим органом за складними формулами (з урахуванням місця розташування, вартості, амортизації-зносу тощо) з письмовим повідомленням платника податків [188].

Муніципальний податок у Великій Британії накладають на майно, призначене для житла, тобто будинки, квартири, бунгало, житлові фургони і яхти, незалежно від того, знаходяться вони у власності чи орендуються. Податок справляють на основі диференційованої за регіонами країни вартісної оцінки житла за 8 рівнями (від А до Н) та залежно від кількості мешканців. Рентний збір із житлових приміщень – податок на доходи від здачі в найм житлових приміщень. Відрізняється від звичайного податку на доходи фізичних осіб лише походженням доходу та тим, що надходить до місцевих бюджетів.

Більшу самостійність у введенні місцевих податків мають місцеві органи влади в країнах із федеральним устроєм. Так, у США кожен штат має свою відокремлену від федеральної податкову систему. В бюджетах штатів найбільшу питому вагу мають прибуткові податки з корпорацій та громадян, а також податок із продажів. Місцеві органи влади в США одержують майже половину доходів використовуючи свої повноваження вводити податки та стягувати плату за свої послуги. Крім цього, одна третина доходів місцевих бюджетів дотується з вищих органів влади у вигляді так званих грантів або субвенцій [17, с. 44].

Досить поширеними в розвинених країнах є цільові податки і збори – на прибирання території; збирання харчових відходів; ремонт доріг та утримання палат (сільськогосподарської, торгово–промислової, ремесел тощо); освоєння

рудників; встановлення електроосвітлення; озеленення; перевищення припустимого ліміту щільності забудови; перевищення межі питомої зайнятості праці; паркування автомобілів (суден) та розміщення реклами. Введення додаткових муніципальних податків можливо, але тільки з дозволу вищих органів управління. Місцеві органи управління за згодою населення можуть вводити й інші тимчасові або постійні податки (податок на мостіння доріг, прибирання вулиць тощо). Цільові податки не мають суттєвого фіскального значення. У доходах бюджетів вони становлять не більше 1 – 2% [212].

Попри велику кількість місцевих податків, у розвинених країнах ключове фіскальне значення мають лише деякі з них. Передусім, – це помайнові податки, що має економічне обґрунтування, оскільки оподаткування майна гарантує стабільне надходження доходів до бюджету.

На думку деяких вчених в Україні основу місцевого оподаткування повинні забезпечити майнові податки, зокрема місцеві податки на нерухоме майно юридичних осіб, на коштовне нерухоме майно фізичних осіб, на землю і на спадщину. Можуть бути запроваджені податок на утилізацію побутових відходів або на прибирання сміття, податок на полювання, рибальство, використання кар'єрних матеріалів, на ветеринарне обслуговування худоби та інших домашніх тварин. Усі ці податки ефективно використовуються у багатьох країнах. [71, с. 21]

Як вже зазначалося, для більшості зарубіжних країн основним джерелом формування доходів місцевого самоврядування, є різноманітні податки та збори. Серед лідерів за найбільшими частками від податкових доходів у структурі сукупних доходів бюджетів місцевих органів самоврядування є Швеція з часткою 63% та Швейцарія з часткою 59%. Але є й країни, у яких ця частка від 10 до 20% (Словаччина – 13%, Великобританія – 14%) (Це зображено на рисунку 3.2).

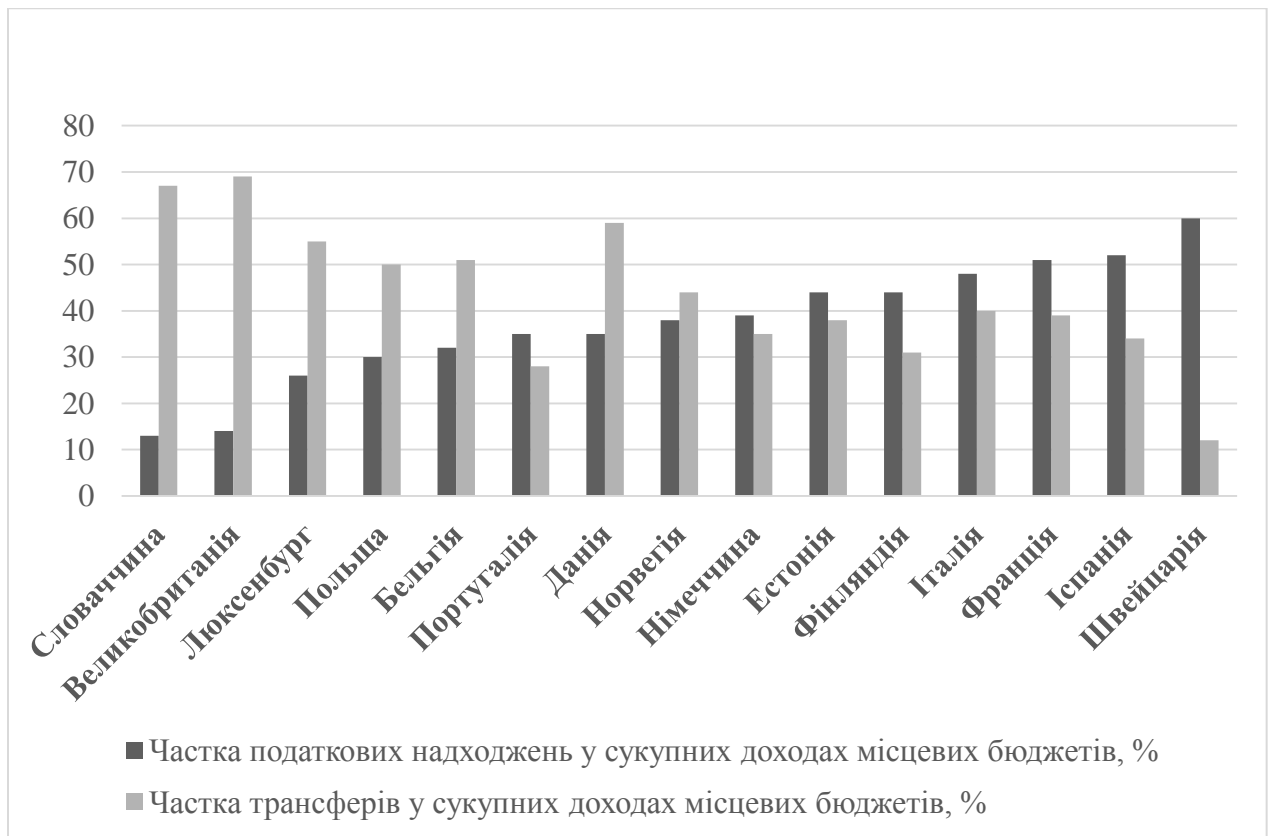


Рис. 3.2. Податкові доходи у структурі сукупних доходів бюджетів місцевих органів самоврядування зарубіжних країн [235; 233; 228, с. 97].

У світовій практиці покриття фіскального дисбалансу регіонів здійснюється за рахунок міжбюджетних трансфертів. Тому майже у всіх країнах трансферти (гранти) формують друге за величиною джерело доходів місцевих бюджетів. Найбільш залежними в 2013 р. від центрального уряду були місцеві бюджети Словаччини (67%), Великобританії (69%). Більшою фінансовою автономією відрізняються місцеві бюджети Німеччини (36%), Естонії (37%), Фінляндії (30%), Франції (28%), де частка трансфертів у загальному обсязі доходів місцевих бюджетів становить близько 30 – 40%. За останні 10 років відчутно збільшили залежність від трансфертів (більше 10 в.п.) місцеві бюджети Люксембургу та Данії (рис. 3.2). Слід відмітити, що, як правило, висока частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів характерна для країн з низьким рівнем податкових надходжень. Відповідно, у країнах з високими показниками децентралізації та значною часткою податкових надходжень

(Ісландія, Швеція, Швейцарія,) спостерігається найменший рівень залежності місцевих бюджетів від трансфертів.

Протягом січня – грудня 2017 року надходження до загального фонду місцевих бюджетів України (без урахування міжбюджетних трансфертів) склали 192,0 млрд. грн., що більше від прогнозних показників Міністерства фінансів України на 21,3 млрд. грн. А у порівнянні з 2016 роком надходження зросли на 45,4 млрд. грн. або на 31%. Це свідчить про підвищення зацікавленості органів місцевого самоврядування у збільшенні надходжень до місцевих бюджетів, реалізації заходів щодо пошуку резервів їх наповнення та підвищення ефективності адміністрування податків і зборів.

Частка фінансових ресурсів, які отримують місцеві бюджети з державного бюджету досягає 50%, тобто органи місцевої влади володіють половиною фінансових ресурсів зведеного бюджету.

Частка місцевих бюджетів в зведеному бюджеті досягає 50%, тобто органи місцевої влади мають у своєму розпорядженні вагомий фінансовий ресурс, щоб ним ефективно управляти та спрямовувати на розвиток громад (у відносинах з державою – 50/50) [98; 99].

Таким чином, аналізуючи структуру доходів місцевих органів самоврядування в Україні, не можна не звернути увагу на зростання рівня залежності місцевих бюджетів від трансфертів з Державного бюджету. Так, на протязі 2014 – 2017 рр. частка міжбюджетних трансфертів у структурі доходів місцевих бюджетів була понад 50%. Україна має вищий порівняно з більшістю країнами ЄС показник залежності місцевих бюджетів від трансфертів з Державного бюджету при достатньо високій частці податкових надходжень. Крім того, в Україні в середньому лише 47,5% трансфертів, що спрямовувались урядом на рівень місцевих бюджетів упродовж багатьох років, становлять трансферти на загальні цілі (зокрема, дотація вирівнювання), кошти яких органи місцевого самоврядування можуть розподіляти та витратити на власний розсуд.

У більшості ж країн ЄС така частка є значно вищою, для прикладу, у Німеччині вона дорівнює 95%, у Швеції – 75%, Великобританії – 64%, Польщі –

62%. Тобто в Україні переважну частину міжбюджетних трансфертів становлять ті, які мають цільове призначення (субвенції), і їхні кошти органи місцевого самоврядування просто технічно перераховують кінцевим одержувачам і не можуть перерозподіляти на власний самоврядний розсуд. [228, с. 98].

Неналежна підзвітність влади, а також відсутність надійного контролю за процесом справляння окремих місцевих податків і зборів є наступними проблемами, що потребують негайного вирішення. Місцеві органи влади мають обмежений вплив на встановлення ставок податків, на які спираються їх бюджети, як «закріплених» доходів, так і «власних». Це дає підстави місцевим органам влади звинувачувати центральний уряд у низькій якості послуг, що надаються коштом місцевих бюджетів, навіть у випадках, коли реальною причиною є саме некомпетентність місцевих адміністраторів [193, с. 19]. Проблемним також вбачається право місцевих органів влади щодо надання пільг зі сплати податків, які надходять до місцевих бюджетів. Звичайно, позитивним є те, що, створюючи особливі або пільгові режими оподаткування, місцева влада залучає додаткові інвестиції, сприяє новому будівництву, розвитку зовнішньоекономічних зв'язків, формуванню спеціальних економічних зон. Разом з тим, виникає нова проблема, а саме: загроза незаконного надання пільг.

Надьон Г.О. вважає, що нині місцеві податки і збори в Україні практично не виконують ні фіскальної, ні регулюючої функції, оскільки місцеві ради, насамперед наймасовіші – сільські і селищні, що становлять 91% від загальної кількості місцевих рад, не мають жодного більш-менш серйозного об'єкта оподаткування [105, с. 30]. Це доводить, що реорганізація системи місцевого оподаткування назріла і вона повинна спрямовуватися перш за все на забезпечення зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування. На відміну від більшості розвинених країн світу, в Україні перелік місцевих податків і зборів є досить обмеженим. Якщо в українському законодавстві визначено 4 місцевих податків і зборів, то в окремих країнах Європейського союзу їх кількість перевищує сотню. В Україні становлення системи місцевого оподаткування відбувалося надто повільними темпами. Місцеве оподаткування поки що не

виконує ні фіскальної, ні регулюючої функції, а є другорядним відносно державного оподаткування. Саме тому вітчизняна система місцевого оподаткування, потребує подальшого розвитку у контексті зміцнення фінансових основ органів місцевого самоврядування.

За рівнем податкової незалежності Україна значно поступається більшості як унітарних, так і федеративних держав, особливо Австрії, Іспанії, Люксембургу, Фінляндії, Франції, Швейцарії, Швеції та іншим, де органи місцевого самоврядування наділені повноваженнями щодо впровадження місцевих податків і зборів, установлення граничних розмірів податкових ставок, визначення бази оподаткування, звільнення від сплати певних категорій платників податків, надання відстрочення зі сплати. [123, с. 123]

Слід зазначити, що у міжнародній термінології місцеві податки і збори визначаються, як «локальні податки», які є основною статтею доходів місцевих бюджетів у більшості західних держав [125, с. 7].

У бюджетах Європейських країн локальні податкові платежі мають вагому значущість. У таблиці 3.3 розкрито відносну значущість локальних податкових платежів у бюджетах Європейських країн. Аналіз даних таблиці дає змогу зробити висновки щодо відносної значущості платежів:

– справляння місцевого податку з доходів є одним із найзначиміших джерел локальних податкових надходжень. У Данії, Люксембурзі, Норвегії, Фінляндії та Швеції його питома вага в структурі доходів місцевих бюджетів – близько 90%. Однак у Великобританії, Греції, Ірландії, Нідерландах та Франції органи місцевого самоврядування не мають доступу до надходжень від оподаткування доходів;

– місцеві податки з обороту та продажу формують від 29,7% до 76,3% локальних податкових надходжень у семи європейських країнах (наприклад, в Австрії, Греції, Іспанії, Нідерландах, Португалії, Туреччині й Угорщині). При цьому в чотирьох країнах-членах ЄС ці платежі не справляють взагалі, а ще в дев'яти їх питома вага не перевищує 10% власних податкових доходів муніципалітетів;

– обсяг надходження податку на нерухомість сповна забезпечує фінансовими ресурсами місцеві бюджети Великобританії й Ірландії. Натомість органи місцевого самоврядування в семи європейських країнах (наприклад, в Австрії, Данії, Люксембурзі, Норвегії, Туреччині, Фінляндії й Чеській Республіці) отримують менше 10%;

– якщо локальні податкові платежі визначають як питому вагу від загальних податкових надходжень, то відповідно їх відносна значимість може коливатися в достатньо широких розмірах (у країнах із федеративним устроєм – від 4,7% у Бельгії до 14% у Швейцарії, в унітарних державах – від 1% у Греції до майже 33% у Данії) [123].

Таблиця 3.3

Відносна значущість локальних податкових платежів у зарубіжних країнах, %

Країна	Податкові джерела як відсоток від загальних надходжень локальних податкових платежів				Місцеві податки у відсотках до ВВП	Місцеві податки у відсотках до податкових надходжень
	податок з доходів	податки з обороту і продажу	податок на нерухомість	інші податки та збори		
Австрія	55,3	29,7	9,9	5,1	4,4	10,1
Бельгія	86,5	13,2	0	0,3	2,1	4,7
Великобританія	0	0	99,5	0,5	1,5	4,1
Греція	0	46,2	0	53,8	0,4	1,0
Данія	93,4	0,1	6,5	0	15,9	32,9
Ірландія	0	0	100	0	0,6	1,8
Ісландія	78,1	7,6	14,3	0	8,3	22,4
Іспанія	25,2	36,1	37,3	1,4	4,9	16,9
Італія	12,2	8,6	18,6	60,6	4,8	11,4
Люксембург	92,9	1,2	5,6	0,3	2,4	5,9

Нідерланди	0	44,0	56,0	0	1,4	3,4
Німеччина	78,0	6,0	15,8	0,2	2,6	7,5
Норвегія	89,9	2,2	7,9	0	6,5	16,3
Польща	78,4	1,8	19,8	0	5,7	6,3
Португалія	21,7	33,6	44,5	0,2	2,3	6,3
Словенія	59,9	11,8	28,2	0,1	1,5	4,0
Туреччина	24,7	31,5	6,5	37,3	4,3	13,0
Угорщина	0,8	76,3	22,5	0,4	0	5,2
Фінляндія	95,4	0	4,5	0,1	9,9	21,2
Франція	0	11,5	48,2	40,3	4,4	9,7
Чехія	90,8	4,2	4,6	0,4	4,8	12,4
Швейцарія	84,4	0,3	15,3	0	5,0	14,0
Швеція	100,0	0	0	0	16,0	29,8

Зростання власних доходів місцевих бюджетів має підвищити рівень фінансової спроможності органів місцевого самоврядування. Досвід деяких зарубіжних країн міг би стати дуже корисним для України, він свідчить про те, що в цих країнах відбулась податкова реформа та є вагомі результати у цій сфері. З метою розробки напрямів щодо удосконалення формування місцевих бюджетів в Україні, на основі узагальнення досвіду зарубіжних країн, можна запропонувати такі «дії щодо реформування системи місцевих податків і зборів в Україні:

- під час проведення бюджетної політики держава повинна оптимально поєднувати інтереси суспільства, окремих територій, підприємств і громадян;
- посилити вплив місцевих податків і зборів у частині формування дохідної бази місцевих бюджетів;
- дозволити регулювати органам місцевої влади ставки місцевих податків і зборів;

– під час формування доходної бази місцевих бюджетів маємо врахувати в Україні досвід зарубіжних країн: у більшості з них податки на нерухомість надходять у місцеві бюджети і мають високу питому вагу у їх формуванні» [38, с. 138].

Таким чином, в умовах розвитку української держави питання податків – одне з найбільш значних і складних у розвитку економіки. Система податків у різних країнах відрізняється одна від одної: за структурою, набором податків, способами їх стягнення, податковими ставкам, фіскальними повноваженнями різних рівнів влади, податковою базою, податковими пільгами. Це закономірно, так як податкові системи складались і продовжують складатися під впливом різних економічних, політичних і соціальних умов [179, с. 349–351].

Відзначаючи правову сторону справляння місцевих податків і зборів у зарубіжних країнах, слід виокремити загальні ознаки – це простота справляння податків і зборів, стабільність, доступність; за своєю кількістю місцеві податки і збори необтяжливі для платників; у більшості країн світу існує захист і підтримка платників місцевих податків і зборів, їх мотивація до сплати цих платежів.

Україна стоїть на шляху докорінних перетворень, тому глибоке дослідження податкових систем розвинених держав, особливостей їх функціонування дозволять найбільш повно використати їх достоїнства в інтересах ефективного розвитку нашої країни. Досвід західноєвропейських держав цілком застосовується до сучасних умов розвитку нашої держави, якщо його не сліпо копіювати, а переймати найкраще, пристосовуючи до конкретних специфічних особливостей її економіки.

Висновки до третього розділу:

3.1. Місцеві бюджети є самостійними, вони не включаються до державного бюджету. Однак місцева влада не має достатньо можливості самостійно формувати місцеві бюджети, створювати для цього додаткові місцеві послуги та самостійно розподіляти ресурси. Саме системі місцевих податків і зборів належить ключова роль у сфері формування доходів місцевих органів

влади. Скасування комунального податку, ринкового збору та податку з реклами негативно відобразилося на доходах бюджетів місцевого самоврядування. Проте бюджети органів місцевого самоврядування отримали додатковий ресурс у вигляді єдиного податку та податку на нерухоме майно, яким обкладається не житлова площа, а загальна.

3.2. Єдиний податок – це стабільне та прогнозоване джерело податкових надходжень місцевих бюджетів, а також інструмент впливу органів влади на суб'єктів малого бізнесу на відповідній території для заохочення, підтримки та стимулювання їх розвитку, адже бюджетний потенціал органів місцевого самоврядування залежить від рівня підприємницької активності громадян і фінансових результатів підприємств.

3.3. Детінізації показників кількості надавачів і отримувачів туристичних послуг, зростанню фіскальної результативності відповідного збору може посприяти зміна бази його нарахування. Зокрема доцільним є застосування податкової ставки за один день проживання (ночівлі).

3.4. Важливим напрямом управління бюджетними коштами на місцях є забезпечення ліквідності місцевих бюджетів, шляхом отримання позик на покриття тимчасових касових розривів. В умовах фінансової кризи банківські позики практично недоступні, тому єдиним інструментом забезпечення ліквідності місцевих бюджетів є поточні та середньострокові позики, які надаються за рахунок коштів єдиного казначейського рахунку. Слід розширити повноваження органів місцевого самоврядування в сфері здійснення місцевих позик з метою проведення продуманої податкової політики на місцях, результатом якої має бути наповнення місцевого бюджету для забезпечення соціально-економічних програм та розвитку різних адміністративно-територіальних одиниць.

3.5. Зміцнення ресурсної бази місцевих бюджетів необхідно забезпечити, перш за все, за рахунок розширення номенклатури місцевих податків і зборів. Треба значно розширити перелік місцевих податків і зборів, які, за наявності

певної доцільності та об'єктів оподаткування, можуть вводитися в дію на територіях окремих громад для покриття дефіциту місцевих бюджетів

3.6. Інноваційні підходи до реформування системи оподаткування й бюджетування взагалі враховують фіскальні інтереси місцевих бюджетів. Рівень фінансової забезпеченості місцевих бюджетів визначається проведенням інвентаризації земельних ділянок, включаючи водний фонд, та встановлення стовідсоткового перерахування до місцевих бюджетів податку на доходи фізичних осіб – власників паїв. Для підвищення фінансової незалежності місцевих органів влади потрібно всебічно розвивати систему місцевих облігаційних запозичень як додаткового ресурсу місцевої влади. Також необхідна наявність добре розвинутої ринкової інфраструктури, насамперед незалежних рейтингових агентств та консалтингових фірм.

3.7. В умовах децентралізації влади та з метою підвищення рівня справляння місцевих податків і зборів України запропоновано розробити Концепцію розвитку регіонів держави відповідно до індивідуальних потреб кожного з них, де слід врахувати особливості розвитку кожного регіону нашої країни, кількість та склад місцевих податків і зборів за кожним регіоном та можливість вибору громадянами направлення частини їх коштів у визначених напрямках.

3.8. Для заохочення громадян до сплати місцевих податків доцільно інформувати їх про адресність направлення сплачених коштів та надання права вибору напрямку направлення хоча б певної частини їх коштів. Дуже важливим є розуміння населення того, куди направляються сплачені ними кошти. Тому серед принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, окрім загальності оподаткування, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, фіскальної достатності, соціальної справедливості та інших, доцільно виділити принцип інформованості громадян щодо адресності направлення сплачених ними коштів на податки та збори згідно чинного законодавства.

3.9. Існує ряд держав, в яких місцеві бюджети наділені досить високою фінансовою автономією, тобто практично не залежать або слабо залежать від бюджету центральної адміністрації. Основу їх фінансової автономії складають місцеві податки і місцеві надбавки до загальнодержавних податків. Серед великої кількості місцевих податків та зборів, що збираються органами місцевого самоврядування країн – членів ЄС, виділяються три основні податки: податок на нерухомість, місцевий корпоративний податок (податок на підприємницьку діяльність) та місцевий податок із доходів.

3.10. Відзначаючи правову сторону справляння місцевих податків і зборів у зарубіжних країнах, слід виокремити загальні ознаки – це простота справляння податків і зборів, стабільність, доступність законодавства; за своєю кількістю місцеві податки і збори необтяжливі для платників; у більшості країн світу існує захист і підтримка платників місцевих податків і зборів, їх мотивація до сплати цих платежів.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні наведено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає у визначенні адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації, а також у розробленні практичних рекомендацій щодо його удосконалення. У результаті проведеного дослідження сформульовано та обґрунтовано низку нових положень та висновків, пропозицій і рекомендацій, спрямованих на досягнення поставленої мети. Відсутність аналогічних рішень в нашій країні та за кордоном робить результати досліджень пріоритетними.

1. З'ясовано, що головні напрямки розвитку України у податковій сфері – це перехід від наглядово-каральної функції податкових органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків і спрямована на посилення боротьби зі схемами ухиляння від їх сплати юридичними і фізичними особами. Місцеві податки та збори – це самостійна категорія, вони є обов'язковими платежами, що встановлюються державою, але регламентуються і справляються органами місцевого самоврядування та надходять до місцевих бюджетів.

2. Встановлено, що справляння податків являється загальнообов'язковим внесенням платежів до бюджету, що передбачає активну взаємну діяльність контролюючих органів і платників податків, де платник податків за своїм власним бажанням та переконанням сплачує у встановлені розміри і строки всі необхідні платежі до бюджету. Тобто між платниками податків та податковими органами складаються взаємовідносини на умовах довіри, громадянської самосвідомості й партнерства.

3. Зважаючи на те, що Україна взяла курс на децентралізацію влади, обґрунтовано необхідність відокремити такий підвид фінансової децентралізації, як податкова, що передбачає передачу фінансових ресурсів та частину повноважень державної влади місцевому та регіональному самоврядуванню у податковій сфері. Доведено, що політика децентралізації влади в Україні

базується на формуванні спроможних територіальних громад, які в результаті добровільного об'єднання здатні самостійно або через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити належний рівень соціально-економічного та культурного розвитку відповідної адміністративно-територіальної одиниці, тому в умовах проведення децентралізації визначення низки принципів побудови податкової системи набули коректної форми, зокрема діє принцип «єдиного підходу до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку».

4. Доведено, що необхідною умовою існування держави та найважливішою її ознакою є податкове адміністрування, основними складовими якого є: сукупність контролюючих органів та органів місцевого самоврядування, які здійснюють спільну управлінську діяльність, пов'язану із забезпеченням процесу справляння місцевих податків і зборів; напрями управлінської діяльності цих органів із врахуванням специфіки формування місцевих бюджетів в процесі регулювання ставок місцевих податків і зборів; механізм адміністрування податків, що включає ставлення цілей, складання функцій, формулювання принципів справляння місцевих податків і зборів.

5. Запропоновано розширити повноваження органів місцевого самоврядування, надавши їм право спільно з органами Державної фіскальної служби здійснювати контроль за сплатою місцевих податків і зборів та надходженням платежів до місцевих бюджетів, а також створити Єдиний орган інформаційної взаємодії Державної фіскальної служби України з органами місцевого самоврядування для постійного обміну інформації між різними суб'єктами податкових правовідносин та регулювання таких інформаційних відносин. Зазначено, що для залучення додаткових коштів у місцеві бюджети, слід розширити повноваження органів місцевого самоврядування й у сфері здійснення місцевих позик з метою проведення продуманої податкової політики на місцях.

6. Доведено необхідність внести низку змін до Податкового кодексу України, зокрема в розрахунках деяких місцевих податків і зборів:

– при розрахунку податку на нерухомість повинна враховуватися вартість

цієї нерухомості, у даному випадку вартість житла. Вважаючи на різний соціальний статус громадян, розмір податків на елітне житло повинен перевищувати розмір податків звичайного неелітного житла.

– слід внести зміни до п.п. 281.2.1 статті 281 Податкового кодексу України, додавши громадянам «для ведення особистого селянського господарства – у розмірі не більш як 3,5 гектари» землі, у зв'язку з тим, що мешканці сільської місцевості, які ведуть селянське господарство можуть придбати більше земель та сплачувати більше податків від продажу вирощеної продукції;

– необхідно внести зміни в п.п. 268.5.1 ст. 268 Податкового кодексу України, доповнивши склад податкових агентів, а саме «базами відпочинку», та визначити ставку податкового збору у розмірі не більше 1 %.

7. Виокремлено основні складові контролю в системі справляння податків та зборів: контроль контролюючих органів (державний) й контроль громадських угруповань (громадський). Встановлено, що контроль громадських угруповань за справлянням податків та зборів – це контроль громадян за встановленням певних податків на місцях, контроль за законністю проведення контрольних перевірок, реагування на звернення окремих осіб щодо неправомірних стягнень та ін., що характеризується гнучкістю, своєчасністю реагування та ін.

8. З'ясовано, що місцева влада не має достатньо можливості самостійно формувати місцеві бюджети, створювати для цього додаткові місцеві послуги та самостійно розподіляти ресурси, але саме системі місцевих податків і зборів належить ключова роль у сфері формування доходів місцевих бюджетів. Удосконалення нормативно-правового засад справляння місцевих податків і зборів в умовах децентралізації має велике значення для розвитку місцевих органів влади, тому запропоновано розширити перелік місцевих податків і зборів, які, за наявності певної доцільності та об'єктів оподаткування, можуть вводитися в дію на територіях окремих громад для покриття дефіциту місцевих бюджетів. Також запропоновано віднести податок на доходи фізичних осіб до місцевих податків.

9. З метою підвищення рівня справляння місцевих податків і зборів України доведено необхідність розробити Концепцію розвитку регіонів держави відповідно до індивідуальних потреб кожного з них, де слід врахувати особливості розвитку кожного регіону нашої країни, кількість та склад місцевих податків і зборів за кожним регіоном та можливість вибору громадянами направлення частини їх коштів у визначених напрямках. Тому серед принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, – загальності оподаткування, рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотності настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, фіскальної достатності, соціальної справедливості та інших, доцільно виділити принцип інформованості громадян щодо адресності направлення сплачених ними коштів на податки та збори згідно чинного законодавства.

10. Відокремлено три основні місцеві податки, що справляються в європейських країнах: податок на нерухомість, місцевий корпоративний податок (податок на підприємницьку діяльність) та місцевий податок із доходів. Вони характеризуються простотою справляння податків і зборів, стабільністю, доступністю законодавства; необтяжливістю за своєю кількістю для платників; захистом і підтримкою платників місцевих податків і зборів, їх мотивацією до сплати цих платежів.

Дисертаційне дослідження адміністративно-правового механізму справляння місцевих податків та зборів України в умовах децентралізації та напрямів його удосконалення виконане і може слугувати базою для подальшого вивчення проблем адміністративно та податкового права.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авалов З. Децентрализация и самоуправление во Франции; Департаментские собрания от реформ Бонапарта до наших дней: полит. исследование / З. Авалов. СПб.: [б.и.], 1905. 347 с.
2. Адміністративна діяльність органів внутрішніх справ. Загальна частина: підручник. / за заг. ред. І.П. Голосніченка та Я.Ю. Кондратьєва. Київ: Українська академія внутрішніх справ, 1995. 177 с.
3. Адміністративно-територіальна арифметика // Урядовий кур'єр, 2017. 13 травня.
4. Алексеенко М.М. Репетиториум финансового права. Рукопись. Харьков, 1898. С. 76–77.
5. Аналіз соціально-економічного розвитку регіонів за січень – вересень 2018 року / Офіційний сайт Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України. URL: <http://www.minregion.gov.ua/wp-content/uploads/2018/12/Analiz-sotsialno-ekonomichnogo-rozvitku-regioniv-za-sichen-veresen-2018-roku.pdf>
6. Афанасьев В.Г. Научное управление обществом (опыт системного исследования). М., 1976. 225 с.
7. Бабін І.І. Зміст категорії «справляння податку» та категорій «збір податку, «стягнення податку», «вилучення податку» // Науковий вісник Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича: Чернівці. Випуск 200. Правознавство, 2003. С. 98–100.
8. Бак Н.А. Місцеве оподаткування в Україні: стан і перспективи посилення дієвості // Економіка: реалії часу. 2017, №1 (29). С 12–25. URL: <https://economics.opu.ua/files/archive/2017/No1/12.pdf>.
9. Бандурка О.М. Основи управління в органах внутрішніх справ України: теорія, досвід, шляхи удосконалення. Х.: «Основа», 1999. 440 с.

10. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право: науково-практичний посібник / О.М. Бандурка, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. К.: Центр учбової літератури, 2011. 312 с.
11. Бандурка С.С., Попова С.М. Право соціального забезпечення: навчальний посібник / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф., засл. юриста України, акад. НАПрН України О.М.Бандурки. Харків: Золота миля, 2015. 360 с.
12. Безкровний В. О. Адміністрування місцевих податків і зборів в Україні крізь призму зарубіжного досвіду місцевого оподаткування / В.О.°Безкровний, 2016. URL: <http://dspace.pdaa.edu.ua:8080/bitstream/123456789/241/1/%...B2.pdf>.
13. Белінська Т.В. Проблеми та перспективи оподаткування місцевими податками та зборами в Україні / Т.В. Белінська, Г.М. Мензак, Т.М. Стужук // Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету. URL: <http://intkonf.org/belinska-tv-menzak-gm-stuzhuk-tm-problemi-taperspektivi-opodatkuvannya-mistsevimi-podatkami-ta-zborami-v-ukrayini>
14. Бечко П.К., Лиса Н.В. Податковий менеджмент: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 288 с.
15. Боголепов Д.П. Краткий курс финансовой науки: учеб. для вузов. / Д.П. Боголепов; 2-е изд., испр. и допол. Х.: Пролетарий, 1929. 315 с.
16. Большая экономическая энциклопедия / под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. 469 с.
17. Бондарук Т.Г. Зарубіжний досвід використання місцевих податків / Т.Г. Бондарук // Формування ринкової економіки в Україні, 2008. № 5(84). С. 42–46.
18. Бондарук Т.Г. Зарубіжний досвід місцевого оподаткування та можливості його застосування в Україні / Т.Г. Бондарук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України, 2011. № 1. С. 56–66.

19. Букина И. Современные тенденции налогового администрирования в зарубежных странах / И. Букина // Мировая экономика и международные отношения, 2009. № 7. С. 37–42.
20. Бюджетний кодекс України: Закон України від 8 липня 2010 р. за №°2456-VI. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
21. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2011 рік / І.Ф.Щербина, А. Ю. Рудик, В. В. Зубенко, І. В. Самчинська та ін. // ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи» USAID. К., 2011. С. 68–88.
22. Валігура В.А. Фінансові ефекти фіскальної децентралізації в Україні / В.А. Валігура, Л. П. Амбрик // Світ фінансів, 2016. Вип. 2 (47). С. 123–135.
23. Варналій З.С. Державна регіональна політика в Україні: особливості та стратегічні пріоритети: монографія / за ред. З.С. Варналія. К.: НІСД, 2007. 768 с.
24. Великий тлумачний словник сучасної української мови «Словопедія». URL: <http://slovopedia.org.ua/32/53382/31007.html>
25. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. К.: Ірпінь: Перун, 2001. 1440 с.
26. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. К.: Ірпінь: «Перун», 2002. 1428 с.
27. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Голов. ред. В. Т. Бусел, редактори-лексикографи: В. Т. Бусел, М. Д. Василега-Дерибас, О. В. Дмитрієв, Г. В. Латник, Г. В. Степенко. К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.
28. Весельський М.М., Поняття і механізм справляння податків / М.М. Весельський // Право України, 1999. № 6. С. 54–57.
29. Вільна енциклопедія Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/>
30. Волохова І.С. Місцеві фінанси та перспективи поглиблення фінансової децентралізації в Україні: монографія / І.С. Волохова. Одеса: Атлант, 2014. 462 с.

31. Волохова І.С. Фінансова децентралізація, її недоліки та переваги / І.С. Волохова // Прометей: регіональний збірник наукових праць з економіки / Донецький економіко-гуманітарний інститут МОНМС України; Інститут економіки промисловості НАН України. Донецьк: ДЕГІ, 2011. Вип. 3 (36). С. 281–285.
32. Волощук Р.Є. Система адміністрування податків: сутність та структура // Економічний вісник університету: збірник наукових праць учених та аспірантів. Переяслав-Хмельницький, 2011. Вип. 17/2. С. 241–247.
33. Всесвітня Декларація місцевого самоврядування: акт Міжнародної спілки місцевих влад від 26 вересня 1985 р. URL: <https://sites.google.com/site/igroupteamsite/municipalne-pravo-ukraieni/vsesvitna-deklaracia-miscevogo-samovraduvanna-1985r>.
34. Голобородько Т.В., Єршова У.І. Туристичний податок: особливості справляння в Україні та в європейських країнах (на прикладі Франції) // Інфраструктура ринку: електронний науково-практичний журнал. Випуск 19, 2018. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/19_2018_ukr/75.pdf.
35. Голованьова О.С. Шляхи удосконалення системи місцевого оподаткування в Україні / О.С. Голованьова. URL: <http://www.taxation.lg.ua/index.php?option>
36. Головач А.В. Керівник в органах Державної податкової служби: адміністративно-правовий статус: монографія / А.М. Головач. Х.: Золота миля, 2011. 584 с.
37. Горский И.В. Налоги: История и современность. В кн.: Налоговое планирование для руководителя и бухгалтера. Т.1. М.: Финансы, 1997. 344 с.
38. Гостева О.Ю. Місцеві податки в зарубіжних країнах: досвід та напрями застосування в Україні // Економіка та право, 2016. № 3 (45). С. 134–139.
39. Грінченко Б. Словник української мови / Б. Грінченко. К.: Наукова думка, 1997. Т.3. 494 с.
40. Громади вчаться заощаджувати // Урядовий кур'єр, 2015. 19 березня.
41. Гуреев В.И. Налоговое право. М., 1995. 328 с.

42. Гурне Б. Державне управління / Б. Гурне; пер. з франц. В. Шовкуна. К.: Основи, 1994. 165 с.
43. Дадашев О.З., Лобанов А.В. Податкове адміністрування в Російській Федерації. М.: Книжковий світ, 2002. С. 4–5.
44. Даудова Г.В. Бюджетоутворюючі податки місцевих бюджетів у контексті бюджетної децентралізації / Г. В. Даудова. // Теорія та практика державного управління, 2015. С. 150–158. URL: <http://kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2015-3/doc/3/02.pdf>
45. Державна казначейська служба України. Виконання Державного бюджету 2016. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=349925>
46. Державне управління в Україні: централізація і децентралізація: монографія / кол. авт.; відп. ред. проф. Н. Р. Нижник. К.: УАДУ при Президентові України, 1997. 448 с.
47. Державне управління і менеджмент: навч. посіб. у таблицях і схемах / Г.С. Одінцова, Г.І. Мостовий, О.Ю. Амосов та ін.; за заг. ред. проф. Г.С.°Одінцової. Х.: арРІ УАДУ, 2002. 492 с.
48. Державне управління та державна служба: словн.-довід. / уклад. О.Ю.°Оболенський. К.: КНЕУ, 2005. 480 с.
49. Децентралізація в системі державного управління в Україні: теоретико-методологічний аналіз: автореф. дис... канд. наук з держ. упр.: 25.00.01 / А.П. Лелеченко; Нац. Акад. держ. ур. при Президентові України. К., 2006. 20 с.
50. Децентралізація та ефективне місцеве самоврядування: навчальний посібник для посадовців місцевих та регіональних органів влади та фахівців з розвитку місцевого самоврядування. Видання третє. Київ: ПРООН/МПВСР, 2007. 269 с., URL: http://msdp.undp.org.ua/data/publications/ decentralisation_manual.pdf
51. Дмитровська В.С. Зарубіжний досвід місцевого оподаткування / В.С.°Дмитровська. URL: http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Aprer/2008_4_2/50.pdf

52. Довідка щодо стану виконання доходів місцевих бюджетів за 2018 рік. / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. URL: www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/56969ae43ec34.docx
53. Дроздовська О.С. Теоретичні засади фінансової децентралізації / О.С. Дроздовська // Фінанси України, 2008. № 8. С. 19–25.
54. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.2 / С. В. Мочерний та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2001. 848 с.
55. Європейська хартія місцевого самоврядування: Міжнародний документ Ради Європи від 15 жовтня 1985 р. URL: https://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_036
56. Жебчук Л.Л. Податок на нерухомість як елемент оподаткування особистих доходів населення / Л.Л. Жебчук // Наукові праці науково-дослідного фінансового інституту, 2013. №3(64). С. 90–97.
57. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. К.: Знання, 2007. С. 10–15.
58. Зарубіжні концепції і практика децентралізації державного управління / автореф. дис... канд. політ. наук: 23.00.04 / М.В. Харитончук; НАН України. Ін-т світ. Економіки і міжнар. відносин. К., 2000. 17 с.
59. Зима О.Г. Удосконалення оподаткування нерухомого майна з урахуванням зарубіжного досвіду / О.Г. Зима, І.С. Єршова // Бізнесінформ, 2012. № 6. С. 160 – 168.
60. Іванова О.І. Вплив фіскальної децентралізації на саморозвиток регіонів / О.І. Іванова // Світ фінансів, 2016. Вип. 2. С. 136–147.
61. Іванов Ю.Б. Адміністрування податків: Навчальний посібник для самостійної підготовки магістрів спеціальності 8.050114 «Оподаткування» / Ю.Б. Іванов, Л.М. Карпов, К.В. Петросянц. Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. 276 с.
62. Іванов Ю.Б. Податкова система: підруч. / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. К: Атіка, 2006. 920 с.

63. Іванов Ю.Б. Система оподаткування в схемах і таблицях. Частина 1. Загальнодержавні та місцеві податки і збори в Україні: навчальний посібник. Х.: ВД «ИНЖЕК», 2004. 416 с.
64. Іллічов М.О. Загальні функції посадової особи органів внутрішніх справ України // Вісник Одеського інституту внутрішніх справ, 2001. № 1. С. 61–66.
65. Иллюстрированный энциклопедический словарь Ф. Брокгауза и И. Ефрона. М.: Изд-во Эксмо, 2006. 960 с.
66. История русской экономической мысли. В 3-хт. Т.1 / Под ред. А.И.°Пашкова. М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. 700 с.
67. Калустян Я.В. Оцінка систем місцевого оподаткування зарубіжних країн / Я.В. Калустян // Інноваційна економіка, 2013. № 11. С. 200–205. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_11_32.
68. Карлін М. І. Податок на нерухомість у країнах ОЕСР та в Україні: історія і сьогодення / М.І. Карлін // Наукові записки. Серія Економіка, 2013. № 21. С. 164–166.
69. Карнаух В. Принципи організації публічно-владних відносин у місцевому самоврядуванні / В. Карнаух // Політичний менеджмент, 2005. №5 (14). С. 118–124.
70. Квітка С.А. Місьцеве самоврядування: навч. посіб. / С.А. Квітка; 2-ге від., доповн. Д.: ДРІДУ НАДУ, 2004. 108 с.
71. Кириленко О.П. Проблеми оподаткування власності / О.П. Кириленко // Формування ринкових відносин в Україні, 2007. № 7. С. 20 – 26.
72. Коноваленко, М. Ю., Коноваленко, В. А. Теория коммуникации : учебник, 2-е изд., перераб. и доп. Москва :Издательство Юрайт, 2016. 415 с. URL:https://stud.com.ua/3959/menedzhment/vikoristannya_informatsiyi_protsezi_komunikatsiyi

73. Конституція України: Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. URL:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

74. Косиця О.О. Інформаційне забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків: монографія / О.О. Косиця. – Херсон: ФОП Грінь Д.С., 2015. 212 с.

75. Кравченко В.І. Місцеві фінанси України: навч. посіб. / В.І. Кравченко. К.: Т-во «Знання», КОО, 1999. 487 с.

76. Крупка М.І., Кміть В.М., Пославська Р.Ю., Демчишак Н.Б. Система адміністрування податків в Україні: стан, проблеми та перспективи розвитку: монографія / М.І. Крупка, В.М. Кміть, Р.Ю. Пославська, Н.Б. Демчишак. Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2017. 448 с.

77. Кукарцев О. Інституціональні механізми регіональної політики: централізація і децентралізація влади / О. Кукарцев // Вісник Національного університету «Львівська політехніка», 2007. № 19. С. 102–108.

78. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Том III: Учение о налоге. Х.: Легас; Право, 2005. 600 с.

79. Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация: монография / Н.П. Кучерявенко. Киев: ЦУЛ, 2009. 496 с.

80. Кучерявенко М.П. Податкове право України: підручник / М.П. Кучерявенко. Х.: Право, 2012. 528 с.

81. Кушнарьова Т.Є., Кучерявенко М.П. Система податкових органів України. Харків: «Торгсін», 2000. 240 с.

82. Лопушняк Г. Формування доходів місцевих бюджетів в Україні / Г.°Лопушняк, З. Лободіна, С. Скибиляк // Світ фінансів, 2014. Вип. 1. С. 131–142.

83. Луніна І.О. Формування місцевих бюджетів на основі принципу еквівалентності: шлях до ефективної бюджетної системи України / І.О. Луніна // Фінанси України, 2010. № 9. С. 14–19.

84. Львов Д.М. Курс финансового права. Казань, 1888. 285 с.

85. Майдыков А.Ф. Совершенствование управления городскими и районными органами внутренних дел (Теория и практика управления): монография. М.: Академия МЗД СССР, 1989. 164 с.
86. Малиновський В.Я. Державне управління: навчальний посібник / В.Я.°Малиновський. К.: Атіка, 2003. 576 с.
87. Малиновський В.Я. Словник термінів і понять з державного управління / В.Я. Малиновський. 2-ге вид., доповн. і виправл. К.: Центр сприяння інституц. розвитку держ. служби, 2005. 254 с.
88. Маркс К. Морализирующая критика и критикующая мораль / Маркс К., Энгельс Ф. Соч. Т4. М., 1955. 614 с.
89. Марченко В.Б., Щодо застосування терміна «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) у Податковому кодексі України / В.Б. Марченко // Часопис Київ. ун-ту права. 2011. № 1. С. 120–123.
90. Мацелик Т.О. Адміністративний примус в діяльності органів державної податкової служби України: дис.. ... канд.. юрид. наук: 12.00.07 / Мацелик Тетяна Олександрівна; Нац. Акад.. держ. податкової служби України. Ірпінь, 2005. 222 с.
91. Мельник М.І. Лещух І.В. Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності: монографія / М.І.°Мельник, І.В. Лещух. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долишнього НАН України», 2015. 330 с.
92. Мельникова М.П. Развитие налогового администрирования в России // Финансы и кредит, 2006. №5. С. 60–64.
93. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. 364 с.
94. Методика формування спроможних територіальних громад. Затв. постановою Кабінету Міністрів України №214 від 8.04.2015 р. // Урядовий кур'єр, 2015. 6 травня.

95. Мірчук С. В. Місцеві податки і збори як джерело наповнення бюджету міста Луцька // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки, 2008. № 7. с. 163–168.
96. Місцева система оподаткування і принципи її формування. URL: <http://textbooks.net.ua/content/view/3895/24/>
97. Місцеве оподаткування в Україні: еволюція та перспективи розвитку: монографія / Т.Ю. Александрюк, Т.О. Дулік, Н.І. Захарова та ін.; за ред. Л.Б. Баранник. Дніпропетровськ: Дніпропетровська державна фінансова академія, 2015. 256 с.
98. Місцеві бюджети: експерти підбили перші підсумки 2017 року URL: <https://decentralization.gov.ua/news/8053>
99. Місцеві бюджети: експерти підбили перші підсумки I кварталу 2019 року. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/11013>
100. Місцеві податки і збори: аналіз вимог до прийняття рішень органами місцевого самоврядування URL: <https://decentralization.gov.ua/news/8778>
101. Місцеві податки та збори // Бухгалтер.com.ua. URL: <https://bukhalter.com.ua/articles/podatky-ta-zbory/mistsevi-podatki-ta-zbory/>
102. Молдован О.О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / О.О. Молдован, О.В. Шевченко, О.О. Єгорова; за ред.. Я.А. Жаліла. К.:НІСД, 2010. 80 с.
103. Муніципальні фінанси: навч. посіб. / О.П. Кириленко, С.Л. Коваль, З.М. Лободіна та ін.; за ред. О. П. Кириленко. Тернопіль: Астон, 2015. 360 с., URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/12250>.
104. МФБ. Стандарти аудиту та етики. К.: ТОВ «Паритет-інформ», 2003. 712 с.
105. Надьон Г.О., Харківський М.С. Перспективи розвитку системи місцевого оподаткування в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду / Г.О. Надьон, М.С. Харківський // Часопис економічних реформ, 2010. № 3. С. 28–33.

106. Налоги. Учебник для вузов / под ред. проф. Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. 444 с.
107. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики URL: online.zakon.kz/Document/?doc_id=30414629
108. Налоговый Кодекс Республики Казахстан 2018 (от 25 декабря 2017 года № 120-VI ЗРК); Кодекс Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый Кодекс) URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30366217.
109. Ніконенко В.М. та ін. Законодавство регіонів. Місцеві податки та збори (обов'язкові платежі) на території міста Харків. Харків: РВФ «Арсіс, ЛТД», 2006. 128 с.
110. Нитти Франческо Основные начала финансовой науки / Ф. Нитти.– М: Б.И., 1904. 365 с.
111. Новицька Н.В. Обмін інформацією між податковими та іншими державними органами як напрямок підвищення ефективності адміністрування екологічних податків / Н.В. Новицька // [Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України](#), 2013. № 1. С. 166–175.
112. Озеров І.Х. Основы финансовой науки. М., 1904. 222 с.
113. Організація регіональної та місцевої влади: досвід держав–членів Європейського Союзу та вибір України. К., 2000. 94 с.
114. Основы налогового права / под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. Х.: Легас, 2003. 116 с.
115. Основы налогового права: учебно-методическое пособие / под ред. С.Г.Пепеляева. М., 2002. 124 с.
116. Остапчук В.О. Світовий досвід місцевого оподаткування та його роль у вітчизняній податковій системі / В.О. Остапчук. // Наука молода, 2015. С. 193–198.
117. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL: <http://www.treasury.gov.ua>

118. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/>
119. Пастернак О.М. Імплементация закордонного досвіду у сфері муніципальних відносин / О.М. Пастернак. URL: [http:// www.nbu.gov.ua/PORTAL/Soc_Gum/Pib/2012_1/PB-1/ PB-1_9.pdf](http://www.nbu.gov.ua/PORTAL/Soc_Gum/Pib/2012_1/PB-1/PB-1_9.pdf)
120. Пеленська О. Краща інформованість громадян – менший простір для корупції – соціолог, 2015. URL: <https://www.radiosvoboda.org/a/26864815.html>
121. Перонко І.А., Красницький В.А. Податкове адміністрування // Податковий вісник, 2000. № 10. С. 22–23.
122. Петренко О.С. Проблеми децентралізації в умовах реформування публічного управління України / О.С. Петренко // Публічне адміністрування: теорія та практика: електрон. збірник наук. праць, 2010. №1(3). URL: <http://www.dridu.dp.ua/zbirnik/2010-01/10pospuu.pdf>.
123. Письменний В.В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України: монографія. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», Вектор, 2011. 210 с.
124. Піхоцька О.М. Місцеві податки і збори у забезпеченні фінансової самостійності органів місцевого самоврядування / О.М. Піхоцька // Фінанси України, 2003. № 5. С. 46–49.
125. Піхоцька О.М. Формування і розвиток системи місцевих податків і зборів в Україні: автореф. дис... канд. економ. наук / О.М. Піхоцька. Львів, 2006. 22 с.
126. Плахотнюк Н.Г. Децентралізація як шлях розвитку демократії в Україні // Матеріали III міжнародної наукової конференції «Розвиток демократії та демократична освіта в Україні» (Львів, 20 – 22 травня 2005 р.). Львів, 2005. URL: <http://dsmsu.gov.ua/index/ua/material/136>.
127. Плотнікова К.О. Надходження від податків та зборів до місцевих бюджетів / К. О. Плотнікова // Право і суспільство, 2016. № 4. С. 153–160.

128. Податкове право України: підручник / О.О. Головашевич, А.М. Котенко, Є.М. Смичок та ін.; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. 512 с.

129. Податкове регулювання в умовах депресивних регіонів: монографія; за наук. ред. Т.В.Калінеску. Луганськ: вид-во СНУ ім. В.Даля, 2011. 312 с.

130. Податковий кодекс Російської Федерації від 31.07.1998 р. №146-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671.

131. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

132. Позняков С.П. Адміністративно-правове забезпечення погашення податкового боргу в Україні: монографія / С.П. Позняков. Ірпінь: Держ. податкова адміністрація України; Нац. ун-т держ. податкової служби України, 2008. 271 с.

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

134. Показники виконання місцевих бюджетів України протягом 2001 – 2010 рр. / Офіційний web-сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/ptsm>

135. Положення про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2016 року № 236-2014-п URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>

136. Поляк А.В. Досвід місцевого оподаткування Німеччини та його використання в процесі реформування податкової системи України / А.В. Поляк // Вісник Запорізького національного університету, 2014. № 4(1). С. 191–196.

137. Пономарёв А.И., Игнатова Т.В., Богатырёв М.А. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации: учебное пособие / А.И. Пономарёв, Т.В. Игнатова, М.А. Богатырёв. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2009. 392 с.

138. Попова Л.М. Адміністративно-правові засади контролю в сфері підприємницької діяльності: монографія. Харків: Майдан, 2018. 536 с.
139. Попова Л.М., Попова С.М., Успенко В.І. Казначейська справа: навчальний посібник / Л.М. Попова, С.М. Попова, В.І. Успенко. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 164 с.
140. Попова Л.М., Савченко А.О. Документальні докази тіньових господарських операцій // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2016. №5. С. 15–20.
141. Попова Л.М., Савченко А.О. Роль Державної фіскальної служби України у виявленні тіньової діяльності платників податків / Л.М. Попова, А.О. Савченко // Право.ua, 2017. № 2. С. 177–189.
142. Попова С.М. Адміністративно-правовий статус податкових органів України: монографія / за заг. ред. д-ра юрид. наук, проф., Засл. юриста України, акад. НАПрН України О.М. Бандурки / С.М. Попова. Х.: Золота миля, 2012. 386 с.
143. Попова С.М. Організація податкового контролю: навчально-практичний посібник / С.М. Попова, В.Д. Понікаров, О.В.Кожушко. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 290 с.
144. Попова С.М., Савченко А.О. Адміністрування податків та зборів органами Державної фіскальної служби України / С.М. Попова, А.О. Савченко // Європейські перспективи: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2016. № 4. С. 62–69.
145. Попова С.М., Савченко А.О. Розширення повноважень місцевих рад у сфері оподаткування в умовах реалізації державної регіональної політики // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2016. № 1. С. 175–179.
146. Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств: Учебное пособие. – Алматы: Жеті жаргы, 2001. 100 с.
147. Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування»: Закон України від 18.02.1997 р. №77/97-ВР URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/77/97-%D0%B2%D1%80>

148. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-V-III URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

149. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.14 р. № 236 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-п>.

150. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України №°157-VIII від 05.02.2015 р. // Урядовий кур'єр, 2015. 11 березня.

151. Про засади державної регіональної політики: Закон України № 156-VIII від 05.02.2015 р. // Урядовий кур'єр, 2015. 11 березня.

152. Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 6 серпня 2014 р. № 385. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/247566248>

153. Про затвердження плану заходів на 2019 рік з реалізації Стратегії подолання бідності: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 лютого 2019 р. № 86-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/pro-zatverdzhennya-planu-zahodiv-na-2019-rik-z-realizaciyi-strategiyi-podolannya-bidnosti>

154. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. // Відомості Верховної Ради України, 1997. № 24. Ст. 170.

155. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. URL:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/280/97-page>

156. Про місцеві державні адміністрації: Закон України від 09.04.1999 р. – № 586-XIV. // Відомості Верховної Ради України, 1999. № 20 – 21. Ст. 190.

157. Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. №56-93. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/56-93>

158. Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування: Закон України від 07.12.1990 р. № 533-XII // Відомості Верховної Ради України, 1992. № 28. Ст. 387.

159. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 04 квітня 2018 року № 877-V URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.

160. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua>

161. Про Представника Президента: Закон України від 05.03.1992 р. № 2167-XII // Відомості Верховної Ради України, 1992. № 23. Ст. 335.

162. Про систему оподаткування: Закон Української РСР від 25.06.1991 р. № 1251-XII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>

163. Проскура К.П. Особливості адміністрування податків в Україні // Економічний часопис – XXI: науковий журнал. Київ, 2012. № 3 – 4. С. 53–55.

164. Про стимулювання розвитку регіонів: Закон України від 08.09.2005 р. № 2850-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2850-15>

165. Проценко Т.О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: дис. ... докт. юрид. наук. Київ: Національний університет Державної податкової служби України, 2007. 390 с.

166. Проць Н.В. Формування податкових находжень місцевих бюджетів в контексті бюджетної децентралізації // Фінансовий простір, 2015. №1 (17). С. 221–227.

167. Регіональна економіка: підручник / за заг. ред. д-ра юрид. наук, акад. НАПрН України, професора О. М. Бандурки, д-ра екон. наук, професора О. В. Носової / О. М. Бандурка, О. В. Носова, І. Л. Райнін та ін. Харків: Золота миля, 2016. 336 с.

168. Регіональна фіскальна політика: теоретичні засади та практичні доміанти реалізації в Україні: монографія / за ред. д.е.н., проф. А.І.°Крисоватого. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 402 с.

169. Реформи системи державних фінансів України: перші результати та подальші перспективи. К.: НІСД, 2011. 50 с.

170. Розенбаум А. Демократія, урядування і децентралізація: доповідь для Конференції Організації Об'єднаних Націй з проблем нових і відроджених

демократичних країн. Бухарест, Румунія (2 – 4 вересня 1997 року). URL: <https://www.pdp.org.ua/index.php/2009-02-09-14-31-13/-ii-i/933-168-a4>;

171. Розенбаум А. Демократія, урядування і децентралізація / Проблеми стосунків між рівнями влади крізь призму українського законодавства // Вісник Програми сприяння парламентам України, 1998. 17 грудня. С. 12–15.

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

173. Рошило В. І. Шляхи реформування фінансової бази місцевого самоврядування в Україні / В. І. Рошило // Фінанси, 2009. № 2. С. 11–18.

174. Рябоконт О.О. Стан та перспективи розвитку місцевих бюджетів в Україні // Економічна наука. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/1_2016/12.pdf

175. Тараненко В. Є. Оцінка фіскальної ефективності місцевого самоврядування у Дніпропетровській області / В.Є. Тараненко, Н.І. Шевченко // Ефективна економіка, 2013. № 1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2361>

176. Товкун Л. В. Місцеві податки та збори як складові податкової системи України: їх особливості та розвиток / Л. В. Товкун // Державне будівництво та місцеве самоврядування. Харків, 2015. Вип. 29. С. 85–96. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dbms_2015_29_10.

177. Савченко А.А. Роль местных налогов и сборов в формировании бюджетов Украины в условиях децентрализации власти // Верховенство права: международный научный журнал (Молдова), 2018. № 2. С. 209–213.

178. Савченко А.О. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства // Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми правової науки і державотворення в Україні в контексті правової інтеграції». Суми: видавничий дім «Ельдорадо», 2018. С. 74–76.

179. Савченко А.О. Зарубіжний досвід запровадження та справляння місцевих податків і зборів та можливість їх використання в Україні // Фінансова

система України в мовах трансформації соціально-економічних відносин: колективна монографія / С.М. Попова та ін. / за заг. редакцією В.І. Успенко. Х.: ФОП Панов А.М., 2018. 356 с.

180. Савченко А.О. Інформаційне забезпечення діяльності органів Державної фіскальної служби України // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2015. № 6. С. 187–192.

181. Савченко А.О. Модернізація діяльності територіальних органів Державної фіскальної служби України // Матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми правової науки і державотворення в Україні в контексті правової інтеграції». Суми: видавничий дім «Ельдорадо», 2016. С. 132–134.

182. Савченко А.О. Поняття, значення та система адміністрування податків в Україні // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2015. №2. С. 147–152.

183. Савченко А.О. Протидія корупції як складова боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом // Матеріали ІV Міжнародної науково-практичної конференції «Кримінально-правові та кримінологічні засади протидії корупції». Харків: ХНУВС, 2016. С. 138–140.

184. Савченко А.О. Реформування діяльності органів державної фіскальної служби України в умовах децентралізації влади // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2015. № 5. С. 149–152.

185. Савченко А.О. Роль податків у забезпеченні діяльності територіальних громад // Матеріали ІV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави». Харків: ХНУВС, 2015. С. 378–380.

186. Савченко А.О. Роль податкової міліції у забезпеченні фінансової безпеки держави // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми». Харків: ХНУВС, 2015. С. 261–262.

187. Савченко А.О. Фінансова політика України як складова частина внутрішньої політики держави // Право.ua, 2016. №1. С. 166–173.

188. Світовий досвід оподаткування (досвід розвитку та модернізації податкових служб країн світу) / Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvidrozvitk/svitovui-dosvid/bulgaria/>
189. Селіванов А.О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному і фінансовому праві України / А.О. Селіванов // Право України, 2002. № 2. С. 34–35.
190. Селигман Э., Стурм Р. Этюды по теории обложения. М.: Типография «Правда», 1908. С. 89–90.
191. Серебрянська Д. Фінансове забезпечення функцій в системі органів місцевого самоврядування в Україні / Д. Серебрянська // Світ фінансів, 2015. Вип. 1. С. 94–106.
192. Система оподаткування. Вікіпедія. URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/8F>.
193. Слухай С.В. Формування доходів місцевих бюджетів у контексті трансформації податкової системи / С.В. Слухай, Н.Я. Здерка // Фінанси України, 2006. № 5. С. 12–20.
194. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов // Антология экономической классики. Т.1. / А. Смит. М.: ЕКОНОВ, 1992. С. 79–396.
195. Соколов А.А. Теория налогов. М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. 506 с.
196. Соколовська А.М. Основи теорії податків: навч. посібник / А.М. Соколовська. К.: Кондор, 2010. 326 с.
197. Соловьев В.А. О правовой природе налога // Журнал российского права, 2002. № 3. С. 22–28.
198. Сошка Н.В. Суперечності та перспективи розвитку системи місцевого оподаткування в Україні / Н.В. Сошка // Ефективна економіка: електр. журнал. ДДАЕУ: Вид-во ТОВ «ДКС-центр», 2011. № 11. С. 32–36.

199. Станкус Т., Крот Ю. Місцеві податки і збори / Т. Станкус, Ю. Крот. Х.: Фактор, 2017. 80 с. URL: <http://despro.org.ua/upload/2017-03-%D0%9C%D1%81%D1%86%D0%B5%D0%B2i%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%B8%20i%20%D0%B7%D0%B1%D0%BE%D1%80%D0%B8%20DESPRO.pdf>
200. Статистичний збірник «Бюджет України – 2015» URL: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Budget.pdf>
201. Статистичний збірник «Бюджет України – 2017» URL: <https://www.twirpx.com/file/2801710/>
202. Стратегія сталого розвитку «України – 2020». Затв. Указом Президента України №5/2015 від 12.01.2015 р. // Урядовий кур'єр, 2015. 15 січня.
203. Сунцова О.О. Місцеві фінанси: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. С. 138–139.
204. Тарангул Л.Л. Основні напрями удосконалення законодавчої бази оподаткування місцевими податками і зборами / Л.Л. Тарангул // Економіст. Київ, 2001. № 3. С. 19–21.
205. Товкун Л.В. Місцеві податки та збори як складові податкової системи України: їх особливості та розвиток / Л.В. Товкун // Державне будівництво та місцеве самоврядування. Харків, 2015. Вип. 29. С. 85–96, URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/dbms_2015_29_10.
206. Тулай О.І Зарубіжний досвід функціонування місцевих бюджетів та можливість його імплементації у вітчизняну практику / О.І. Тулай // Культура народів Причорномор'я, 2007. № 99. С. 15–23.
207. Туманська Ю. В. Аналіз зарубіжної практики формування доходів місцевих бюджетів / Ю. В. Туманська // Дайджест-фінанси, 2014. №3. С. 135–138.
208. Угровецький О.П. Система оподаткування в Україні: становлення, адміністрування, реформування. Х.: ТД «Золота миля», 2008. 328 с.
209. Український тлумачний словник «Академік». URL: https://ukrainian_explanatory.academic.ru/

210. У Мінекономрозвитку обговорили Державну стратегію регіонального розвитку до 2020 року / Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/News/Detail?lang=uk-UA&id=76338dda-266f-4d61-ab8d-469822353e89&title=UMinekonomrozvitkuObgovoriliDerzhavnuStrategiiuRegionalnoGoRozvitkuDo2020-Roku>

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

212. Фільштейн М. Л. Використання зарубіжного досвіду формування бюджетної системи / М.Л. Фільштейн. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/1054/1/11.pdf>

213. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М.: Статут (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. 486 с.

214. Фінансове право: Підручник / Є.О. Алісов, Л.К. Воронова, С.Т. Кадькаленко та ін.; кер. і відп. ред. Л.К. Воронова. Видання друге, виправлене та доповнене. Х.: Фірма «Консум», 1999. 496 с.

215. Финансовое право. Учебник / под ред. Н.И. Химичева. М., 1995. 225 с.

216. Формування місцевих бюджетів: зарубіжний досвід. URL: http://ru.osvita.ua/vnz/reports/econom_pidpr/21815/

217. Харитончук М. Теорія та практика процесу демократизації суспільних відносин (Критичний аналіз сучасних концепцій) / М. Харитончук. К.: Ін-т політ. та етнонаціональних досліджень НАНУ, 2000. 247 с.

218. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан: учебник. Общая часть. 144 с.

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

220. Цимбалюк І.О. Роль податків у забезпеченні фінансової автономії органів місцевого самоврядування / І.О. Цимбалюк, Б.В. Підцерковний // Вісник Запорізького національного університету, 2014. № 2(22). С. 179–187.
221. Циммерманн Х. Муниципальные финансы: учебник / Х.°Циммерманн. М.: Издательство «Дело и сервис», 2003. 258 с.
222. Ціна держави. URL: <http://cost.ua/budget/revenue/>
223. Чинчин М.М. Правова природа податкового адміністрування в Україні: монографія / М.М. Чинчин. Х.: Право, 2014. 160 с.
224. Швайка М.А., Коростельова А.О. Шляхи перетворення грошей із засобу пограбування народу в активне знаряддя державного будівництва // Європейські перспективи: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2014. № 6. С. 5–14.
225. Швецова А.В. Інформованість особистості як фактор реалізації свободи совісті. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/94748/40-Shhvetsova.pdf?sequence=1>
226. Швець В.Д. Земельні відносини в Україні : навч. посіб. / За загальною редакцією доктора юридичних наук, професора, заслуженого юриста України, академіка НАПрН України О. М. Бандурки / В.Д. Швець, С.М. Попова, В.Д. Понікаров, А.І. Шкурупій. Харків: Золота миля, 2014. 332 с.
227. Шевченко О. Фінансова основа місцевого самоврядування в Україні: унормування у проекті Податкового кодексу / О. Шевченко. URL: <http://old.niss.gov.ua/Monitor/february2009/11.htm>
228. Яфінович О. Місцеві бюджети та міжбюджетні відносини: досвід європейських країн та проблеми України / О. Яфінович // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка, 2015. № 2(167). С. 96–98.
229. Яценко А. Теория федерализма / А. Яценко. М.:Юрьев, 1912. 445 с.
230. Ahmad Ehtisham, Brosio Giorgio, Pöschl Caroline. Local Property Taxation and Benefits in Developing Countries – Overcoming political resistance? 2014. URL: http://www.lse.ac.uk/asiaResearchCentre/_files/ARCWP65-AhmadBrosioPoeschl.pdf

231. Bird R. Tax Policy and Economic Development / R. Bird. The Johns Hopkins University Press, 1992. P. 59.

232. Gregory P. and Stuart R. Comparative Economic Systems / P. Gregory. R. Stuart. 6 th edition. Houston Miffin College, 1999. P. 78.

233. Inter-governmental transfer revenue as percentage of total government revenue (both internally consolidated between the Central and Social Security sectors only) // Організація економічної співпраці та розвитку (OECD): URL: <http://www.oecd.org/tax/federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm>

234. Precis de Fiscalite. URL: http://www2.impots.gouv.fr/documentation/2013/precis_fiscalite/tome1.pdf

235. Tax revenue as percentage of total general government tax revenue // Організація економічної співпраці та розвитку (OECD): URL: http://www.oecd.org/tax/federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#D_9

236. Tiebout C. An Economic Theory of Fiscal Decentralization / C. Tiebout // Public Finances Needs Sources and Utilization. Princeton (Univ. Press), 1961. P. 79–96.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Коростельова А. О., Швайка М. А. Шляхи перетворення грошей із засобу пограбування народу в активне знаряддя державного будівництва // Європейські перспективи: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2014. № 6. С. 5–14.
2. Савченко А. О. Реформування діяльності органів державної фіскальної служби України в умовах децентралізації влади // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2015. № 5. С. 149–152.
3. Савченко А. О. Поняття, значення та система адміністрування податків в Україні // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2015. № 2. С. 147–152.
4. Савченко А. О. Інформаційне забезпечення діяльності органів Державної фіскальної служби України // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2015. № 6. С. 187–192.
5. Савченко А. О., Попова С. М. Розширення повноважень місцевих рад у сфері оподаткування в умовах реалізації державної регіональної політики // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2016. № 1. С. 175–179.
6. Савченко А. О. Фінансова політика України як складова частина внутрішньої політики держави // Право. ua, 2016. №1. С. 166–73.
7. Савченко А. О., Попова С. М. Адміністрування податків та зборів органами Державної фіскальної служби України // Європейські перспективи: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2016. № 4. С. 62–69.
8. Савченко А. О., Попова Л. М. Документальні докази тіньових господарських операцій // Наше право: наук.-практ. журнал. Х.: ХНУВС, 2016. № 5. С. 15–20.
9. Савченко А. О., Попова Л. М. Роль Державної фіскальної служби України у виявленні тіньової діяльності платників податків // Право. ua, 2017. №2. С. 177–189.

10. Савченко А.А. Роль местных налогов и сборов в формировании бюджетов Украины в условиях децентрализации власти // Верховенство права: международный научный журнал (Молдова), 2018. № 2. С. 209–213.

11. Савченко А.О., Попова С.М. Зарубіжний досвід запровадження та справляння місцевих податків і зборів та можливість їх використання в Україні // Фінансова система України в мовах трансформації соціально-економічних відносин: колективна монографія / за заг. редакцією В.І. Успенко. Х.: ФОП Панов А.М., 2018. 356 с.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

12. Савченко А. О. Роль податкової міліції у забезпеченні фінансової безпеки держави // Правоохоронна функція держави: теоретико-методологічні та історико-правові проблеми: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 13 листопада 2015 р.). Харків: ХНУВС, 2015. С. 261–262.

13. Савченко А. О. Роль податків у забезпеченні діяльності територіальних громад // Сучасні проблеми правового, економічного та соціального розвитку держави: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 20 листопада 2015 р.). Харків: ХНУВС, 2015. С. 378–380.

14. Савченко А. О. Протидія корупції як складова боротьби з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом // Кримінально-правові та кримінологічні засади протидії корупції: матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 15 квітня 2016 р.). Харків: ХНУВС, 2016. С. 138–140.

15. Савченко А. О. Модернізація діяльності територіальних органів Державної фіскальної служби України // Актуальні проблеми правової науки і державотворення в Україні в контексті правової інтеграції: матеріали IX Міжнародної науково-практичної конференції (м. Суми, 21 – 22 травня 2016 р.). Суми: видавничий дім «Ельдорадо», 2016. – С. 132–134.

16. Савченко А. О. Адміністративна відповідальність за порушення податкового законодавства // Актуальні проблеми правової науки і державотворення в Україні в контексті правової інтеграції: матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Суми, 18 – 19 травня 2018 р.). – Суми: видавничий дім «Ельдорадо», 2018. – С. 74–76.