

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет

**НАПРЯМИ ФОРМУВАННЯ
ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ
В КОНТЕКСТІ ФІСКАЛЬНОЇ
ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА РОЗШИРЕННЯ
БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Монографія

За редакцією

*доктора економічних наук, професора А. І. Крисоватого,
доктора економічних наук, професора О. М. Десятнюк*

Тернопіль
ТНЕУ
2016

УДК 336.02 (477)

ББК 65.261.41-18

Н27

Авторський колектив:

А. І. Крисоватий – д-р екон. наук, професор кафедри податків та фіскальної політики, ректор; *О. М. Десятнюк* – д-р екон. наук, професор кафедри податків та фіскальної політики; *Л. П. Амбрик* – канд. екон. наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики; *С. Д. Герчаківський* – канд. екон. наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики; *В. І. Дмитрів* – канд. екон. наук, ст. викладач кафедри податків та фіскальної політики; *О. С. Заклекта-Берестовенко* – канд. екон. наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики; *А. М. Іванова* – аспірант кафедри податків та фіскальної політики; *О. Ю. Іванова* – канд. екон. наук, доцент, зав. сектору №2 дерегулювання підприємницької діяльності відділу промислової політики та енергетичної безпеки Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України; *Т. Я. Маршалок* – канд. екон. наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики; *Д. Р. Невідома* – студентка; *О. Ю. Сидорович* – канд. екон. наук, доцент, докторант кафедри податків та фіскальної політики; *Ф. П. Ткачик* – канд. екон. наук, доцент кафедри податків та фіскальної політики; *В. В. Угрин* – канд. екон. наук, ст. викладач кафедри податків та фіскальної політики

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 3 від 16 листопада 2016 р.)*

Рецензенти:

Лютий Ігор Олексійович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Київського національного університету ім. Т. Г. Шевченка;

Швабій Костянтин Іванович – доктор економічних наук, професор, директор Навчально-наукового інституту економіки, оподаткування та митної справи Університету державної фіскальної служби України;

Єрмошкіна Олена Вячеславівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічного аналізу та фінансів Національного гірничого університету (м. Дніпро)

Н 27 Напрями формування податкової політики України в контексті фіскальної децентралізації та розширення бази оподаткування : моногр. / за ред. д-ра екон. наук, проф. А. І. Крисоватого, д-ра екон. наук, проф. О. М. Десятнюк. – Тернопіль : THEU, 2016. – 182 с.

ISBN 978-966-654-443-1

У монографії розкрито теоретико-методологічні аспекти реалізації податкової політики в контексті фіскальної децентралізації, створення та функціонування ефективного механізму акумулювання ресурсів на локальному рівні, що адекватно відповідає орієнтирам сталого соціально-економічного розвитку територій, а також є актуальним в умовах євроінтеграційних прагнень України.

У науковій праці розглянуті питання, що стосуються парадигми податкової політики на локальному рівні та податкової компоненти фіскальної децентралізації. Здійснено порівняння зарубіжної практики розширення бази оподаткування та нормативно-правових засад фіскальної децентралізації в Україні. Проведено аналіз становлення та функціонування інститутів фіскальної політики в нашій країні.

Запропоновано математичну модель використання податкових інструментів на локальному рівні та виокремлено пріоритетні напрями розвитку вітчизняної сфери оподаткування в напрямку фіскальної політики децентралізованого типу.

Для наукових працівників, викладачів, аспірантів та студентів, державних службовців, у тому числі працівників фіскальної служби, економістів-практиків, а також усіх, хто цікавиться проблемами фіскальної політики.

ББК 65.261.41-18

УДК 336.02 (477)

ISBN 978-966-654-443-1

© А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк та кол. авт., 2016
© THEU, 2016

ЗМІСТ

ВСТУП	5
1. ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА СТВОРЕННЯ ПІДҐРУНТЯ ДЛЯ РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ.....	7
1.1. Парадигма податкової політики на локальному рівні (Л. П. Амбрик)	7
1.2. Податкова компонента фіскальної децентралізації та її теоретична природа (Т. Я. Маршалок)	17
1.3. Зарубіжна практика розширення бази оподаткування (О. С. Заклекта)	29
2. ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ	43
2.1. Нормативно-правові засади фіскальної децентралізації в Україні (В. В. Угрин).....	43
2.2. Еволюційний поступ у формуванні інститутів фіскальної децентралізації (О. Ю. Сидорович).....	56
2.3. Прагматизм впливу інституційних чинників на розширення бази оподаткування (А. І. Крисоватий, В. І. Дмитрів)	72
3. СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ДЛЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ.....	93
3.1. Пряме оподаткування в контексті розширення бази оподаткування в Україні (А. М. Іванова).....	93
3.2. Фіскальна значимість непрямих податків у формуванні доходів громадян (Ф. П. Ткачик)	104
3.3. Місцеве оподаткування та його вплив на формування доходів місцевих бюджетів (С. Д. Герчаківський)	118

4. КЛЮЧОВІ ВЕКТОРИ ТА ДІЄВІ ІНСТРУМЕНТИ ПОЛІТИКИ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ТЕРИТОРІЙ.....	135
4.1. Ефективність використання податкових інструментів: модельні підходи (О. Ю. Іванова).....	135
4.2. Стратегічні орієнтири фіскальної децентралізації: податковий вимір (О. М. Десятнюк, Д. Р. Невідома).....	151
ВИСНОВКИ.....	165
АЛФАВІТНИЙ ПОКАЖЧИК ЛІТЕРАТУРИ.....	169

ВСТУП

Розбудова державної політики у сфері фінансів проходить у складний для України період, який знаменується кризовими явищами практично у всіх сферах суспільного життя. Особливої актуальності в умовах фінансово-політичної кризи набувають проблеми раціонального витрачання бюджетних ресурсів, пошуку додаткових джерел фінансування суспільних потреб.

Одним із способів вирішення цих проблем є децентралізація державної влади, яка покликана забезпечити збільшення повноважень і можливостей на локальному рівні. Формування фінансово забезпечених органів місцевого самоврядування є надзвичайно важливою компонентою повноцінного розвитку країни, оскільки наявність достатніх коштів у субнаціональних бюджетах дає змогу оперативно вирішувати завдання соціально-економічного характеру на рівні територіальної громади.

Зміцнення фінансового базису територій можливе за допомогою впровадження реформи фіскальної децентралізації, адже для виконання делегованих, переданих на місця та власних повноважень органів місцевого самоврядування необхідною є наявність стабільних та достатніх джерел акумулювання доходів місцевих бюджетів. Переміщення фіскального потенціалу на рівень органів місцевого самоврядування сприятиме забезпеченню їх фінансової автономії, самодостатності і, як підсумок, створить підґрунтя для якісного забезпечення публічних послуг.

На сьогодні фіскальна децентралізація є однією з необхідних умов незалежності та життєздатності органів місцевої влади, їх активної участі у розвитку підконтрольних територій, узгодження місцевих видатків із місцевими потребами та уподобаннями. Інакше кажучи, фіскальна децентралізація є основою формування ефективної країни та локомотивом економічного зростання.

Побудова ефективної фіскальної політики в нашій країні з ефективними інструментами формування та використання державних і місцевих фінансів є тим важливим питанням, яке потребує відповіді протягом багатьох років. Вітчизняні економічні реалії змусили уряд України звернутися до передового світового досвіду побудови ефективного механізму реалізації фіскальної політики, який має чітко виражені ознаки політики децентралізованого типу. Починаючи з 2014 р., в Україні відбулися зміни в податковій системі, що стосуються підвищення рівня фінансової незалежності низових, локальних рівнів влади. Разом із тим, виклики, які постали перед Україною для забезпечення ефективного формування фінансових ресурсів на рівні територій, потребують нових адекватних управлінських рішень, базованих на обґрунтованій теоретичній платформі.

З огляду на зазначене метою монографії є розкриття теоретико-методологічних аспектів реалізації податкової політики в контексті фіскальної децентралізації, створення та функціонування ефективного механізму акумулювання ресурсів на локальному рівні, що адекватно відповідає орієнтирам сталого соціально-економічного розвитку територій, реаліям та викликам євроінтеграційних прагнень України.

У науковій праці розглянуті питання парадигми податкової політики на локальному рівні та податкової компоненти фіскальної децентралізації. Здійснено порівняння зарубіжної практики розширення бази оподаткування та нормативно-правових засад фіскальної децентралізації в Україні. Проведено аналіз становлення та функціонування інститутів фіскальної політики в нашій країні. Монографія містить аналіз прямого та непрямого оподаткування в контексті розширення бази оподаткування, місцевого оподаткування та його впливу на формування доходів місцевих бюджетів. Крім того, запропоновано математичну модель використання податкових інструментів на локальному рівні та виокремлено пріоритетні напрямки розвитку вітчизняної сфери оподаткування на основі фіскальної політики децентралізованого типу.

1. ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА СТВОРЕННЯ ПІДРУНТЯ ДЛЯ РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Парадигма податкової політики на локальному рівні (Л. П. Амбрик)

Податкова політика є важливою складовою фінансової політики держави та в умовах децентралізації влади набуває особливої ролі. При цьому для системного розуміння процесів децентралізації слід окреслити її переваги та недоліки. Так, перевагами та позитивними результатами децентралізації є¹:

- час і місце прийняття рішення відповідають очікуванням з боку громадськості;
- реалізація рішення відбувається за участі суб'єкта прийняття рішення або під його відповідальність;
- прозорість і відкритість процедур прийняття рішення та процесу його реалізації;
- підвищення свідомості та загострення почуття відповідальності за здійснені заходи і прийняті рішення;
- мінімізація бюрократизму;
- гнучкість процесу виконання відповідних функцій;
- об'єктивна оцінка результатів прийнятих і реалізованих рішень;
- територіальна децентралізація передбачає наближеність до споживача публічних послуг тощо.

До недоліків децентралізації управління слід віднести²:

- автономізація цілей;

¹ Бориславська О. Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О. Бориславська, І. Заверуха, Е. Захарченко [та ін.] ; Швейцарсько-український проект «Підтримка децентралізації в Україні – DESPRO. – К. : ТОВ «Софія», 2012. – С. 12.

² Там само. – С. 13.

- ризик реалізації одиничних амбіцій;
- загроза монолітності політики держави у відповідних сферах;
- дезінтеграція діяльності публічної адміністрації щодо надання публічних послуг та прийняття управлінських рішень;
- ускладнення координації, труднощі узгодження цілей;
- зростання ризиків із впливу на прийняття рішень неналежної кваліфікації посадовців.

Одним із вимірів децентралізації влади є фіскальна децентралізація. Так, фіскальна (фінансова) децентралізація – це здатність місцевого самоврядування незалежно і ефективно забезпечувати суспільними послугами шляхом узгодження видатків органів влади з місцевими потребами і уподобаннями³.

Зарубіжний економіст Р. Бахл запропонував такі правила імплементації фіскальної децентралізації⁴:

- фіскальна децентралізація повинна розглядатися як комплексна система;
- повинна бути потужна здатність здійснювати моніторинг та оцінювати процеси децентралізації;
- фіскальна децентралізація вимагає значних податкових повноважень (функцій) місцевих органів влади;
- фіскальна децентралізація повинна бути простою;
- дизайн системи міжбюджетних трансфертів повинен відповідати цілям реформи децентралізації;
- фіскальна децентралізація повинна враховувати усі рівні влади;
- має бути захисник (прихильник) фіскальної децентралізації тощо.

Р. Бахл розділяє прибічників фіскальної децентралізації на сильних, слабких та амбівалентних (табл. 1.1).

³ Герчаківський С. Д. Теоретичний логос фіскальної децентралізації / С. Д. Герчаківський, О. Р. Кабаш // Регіональна економіка. – 2009. – № 2. – С. 140.

⁴ Bahl R. Implementation Rules for Fiscal Decentralization [Електронний ресурс] / R. Bahl. – Режим доступу : <http://siteresources.worldbank.org/INTDSRE/Resources/3p.pdf>.

Таблиця 1.1

Прибічники фіскальної децентралізації

Прихильники фіскальної децентралізації	Характеристика
Потенційно сильні прихильники	
Громадяни та їхні виборні представники	Потреба у більшій участі в управлінні на місцевому рівні.
Президент	Політика децентралізації – це завжди популярна політика серед електорату.
Парламент	
Місцеві органи влади	«Дайте нам автономію щодо оподаткування та видатків».
Потенційно слабкі прихильники	
Міністерство фінансів	Пропонуватиме жорсткі обмеження щодо децентралізації з метою збереження головних фіскальних важелів для цілей стабілізаційної політики.
Міністерство економіки	Захоче контролювати інвестиційний процес та регіональний розподіл інвестицій.
Міністри	Захочуть контролювати стандарти надання публічних послуг.
Амбівалентні прихильники	
Слабші місцеві органи влади	Більш зацікавлені у системі міжбюджетних трансфертів, ніж у системі місцевого оподаткування.

Джерело: складено автором на основі наукової праці⁵.

Зазначимо, що вищою формою фінансової децентралізації є фіскальний федералізм. Поділяємо думку вітчизняного науковця С. Герчаківського, що як у теоретичному, так і практичному аспектах фіскальний федералізм має базуватися на таких основоположних засадах⁶:

– чітка відповідність між платниками податків та відповідно користувачами суспільних благ, які фінансуються за рахунок цих податків і зборів;

– перерозподільна функція має бути властива центральній ланці державного управління, а субнаціональний рівень призначений для сприяння її оптимальній реалізації;

⁵ Bahl R. Implementation Rules for Fiscal Decentralization [Електронний ресурс] / R. Bahl. – Режим доступу : <http://siteresources.worldbank.org/INTDSRE/Resources/3p.pdf>.

⁶ Герчаківський С. Д. Теоретичний логос фіскальної децентралізації / С. Д. Герчаківський, О. Р. Кабаш // Регіональна економіка. – 2009. – № 2. – С. 139–140.

– фінансове вирівнювання територій, що ґрунтується на врахуванні розвитку окремих адміністративних одиниць та їхньої податкової спроможності;

– стимулююча функція центральної ланки в додатковому виділенні суспільних благ має реалізовуватися за посередництвом цільових трансфертів.

Класифікація моделей фіскальної децентралізації наведена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація моделей фіскальної децентралізації⁷

Ознака	Типи моделей фіскального федералізму
Обсяг і зміст повноважень місцевої влади	<ul style="list-style-type: none"> ● Конкурентна (США, Канада); ● кооперативна (Німеччина)
Еволюційно-територіальні особливості бюджетної системи	<ul style="list-style-type: none"> ● Традиційні моделі (американська, канадська, німецька, радянська, китайська); ● нетрадиційні моделі (юридична автономія з фінансовою залежністю (Бельгія), асиметрична (Іспанія)); ● інтеграційна модель (структурні фонди ЄС)
Підхід до регулювання міжбюджетних відносин	<ul style="list-style-type: none"> ● Із високим ступенем самостійності місцевої влади (Австралія, Канада, США, Велика Британія, Японія); ● із високою часткою участі місцевої влади у фінансуванні соціальних видатків (Данія, Норвегія, Швеція, Фінляндія); ● із суттєвим ступенем автономності бюджетів різного рівня у поєднанні з розвинутою системою їхнього співробітництва (Австрія, Німеччина, Швейцарія); ● із значною фінансовою залежністю регіонів від центрального бюджету (Бельгія, Франція, Греція, Італія, Нідерланди, Португалія, Іспанія)
Ступінь централізації доходів	<ul style="list-style-type: none"> ● Із високим ступенем (Німеччина, Бразилія); ● із невисоким ступенем (США, Канада, Китай)
Спосіб організації бюджетної системи	<ul style="list-style-type: none"> ● Централізована ● децентралізована; ● комбінована
Підхід до розподілу допомоги місцевій владі	<ul style="list-style-type: none"> ● Консервативна; ● квазі-реформаторська; ● радикальна

⁷ Деркач М. І. Теоретичні аспекти формування сучасної моделі фіскальної децентралізації / М. І. Деркач // Вісник Дніпропетровського університету. – 2010. – Вип. 4 (2). – С. 65. – (Серія «Економіка»).

Найбільш розповсюдженими є американська та німецька моделі фіскальної децентралізації, а також їх модифікації. Так, конкурентна американська модель будується на відносно великій самостійності окремих штатів і вважається класичною моделлю бюджетного федералізму. Для німецької кооперативної моделі характерною рисою є зростаюча тенденція до одноманітного розподілу ресурсів між землями. Бюджетна система базується на загальних податках, надходження від яких розподіляються між усіма її рівнями⁸.

Податкова політика на місцевому рівні тісно пов'язана з терміном «податкова автономія». За даними Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) (Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)), податкова автономія (tax autonomy) охоплює різноманітні аспекти самостійності, якою наділені субнаціональні органи влади щодо власних податків. Така самостійність виявляється у праві⁹:

- встановлювати або скасовувати податок;
- встановлювати податкові ставки;
- визначати базу оподаткування;
- надавати податкові знижки та податкові пільги для фізичних та юридичних осіб (компаній).

У ряді країн податки не віднесені до одного конкретного рівня влади, а розподіляються між центральними та субнаціональними органами влади.

Організація економічного співробітництва та розвитку розробила низку індикаторів податкової автономії (табл. 1.3).

⁸ Деркач М. І. Моделі фіскальної децентралізації країн світу / М. І. Деркач // Вісник Дніпропетровського університету. – 2012. – Вип. 6 (3). – С. 4–5. (Серія «Економіка»).

⁹ A taxonomy of tax autonomy [Електронний ресурс] / OECD Fiscal Decentralization Database. – Режим доступу : https://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdffiscaldecentralisationdatabase.htm#A_Title.

Таблиця 1.3

Податкові повноваження за методологією ОЕСР

Індикатори	Пояснення до індикаторів
a.1	Субнаціональний орган влади встановлює податкову ставку та податкові пільги без консультування з владою вищого рівня.
a.2	Субнаціональний орган влади встановлює податкову ставку та податкові пільги після консультування з владою вищого рівня.
b.1	Субнаціональний орган влади встановлює податкову ставку та орган влади вищого рівня не встановлює верхню або нижню межі вибраної ставки.
b.2	Субнаціональний орган влади встановлює податкову ставку та орган влади вищого рівня встановлює верхню та/або нижню межі вибраної ставки.
c.1	Субнаціональний орган влади встановлює податкові пільги, проте лише податкові знижки.
c.2	Субнаціональний орган влади встановлює податкові пільги, проте лише податкові кредити.
c.3	Субнаціональний орган влади встановлює податкові пільги – податкові знижки та податкові кредити.
d.1	Механізм розподілу податкових надходжень, у якому субнаціональний орган влади визначає розподіл доходів.
d.2	Механізм розподілу податкових надходжень, у якому розподіл доходів може бути змінено лише за згодою субнаціонального органу влади.
d.3	Механізм розподілу податкових надходжень, у якому розподіл доходів визначається на законодавчому рівні та може бути змінений в односторонньому порядку органом влади вищого рівня, але не частіше, ніж раз на рік.
d.4	Механізм розподілу податкових надходжень, у якому розподіл доходів визначається щорічно органом влади вищого рівня.
E	Випадки, за яких центральний орган влади встановлює ставку та базу податку субнаціонального рівня.
F	Відсутність податкових повноважень.

Джерело: складено автором на основі наукової праці¹⁰.

Відповідно податкові повноваження субнаціональних органів влади країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку представлено в таблиці 1.4.

¹⁰ A taxonomy of tax autonomy [Електронний ресурс] / OECD Fiscal Decentralization Database. – Режим доступу : https://www.oecd.org/ctp/federalism/oecd fiscald decentralisation database.htm#A_Title.

Таблиця 1.4

**Податкові повноваження субнаціональних органів влади
на прикладі країн-членів ОЕСР у 2011 р., % субнаціональних
податкових доходів**

Країна	Субнаціональні податкові доходи, % сукупних податкових доходів	(a1)	(a2)	(b1)	(b2)	(d2)	(d3)	(d4)	(e)	(f)	Σ
Австралія	18,7										
штати	15,3	100,0	–	–	–	–	–	–	–	–	100,0
ОМС*	3,4	100,0	–	–	–	–	–	–	–	–	100,0
Австрія	4,8										
землі	1,6	38,8	–	–	–	–	–	–	46,6	14,6	100,0
ОМС	3,2	7,9	–	–	15,1	–	–	–	61,6	15,4	100,0
Канада	49,4										
провінції	39,7	88,9	–	–	–	3,2	–	–	–	7,9	100,0
ОМС	9,7	1,9	–	96,1	–	–	–	–	0,6	1,5	100,0
Німеччина	29,3										
землі	21,3	–	–	3,1	–	93,6	–	–	–	3,3	100,0
ОМС	8,0	–	–	15,1	43,3	40,5	–	–	–	1,1	100,0
Італія	15,9										
регіони	11,7	–	–	–	47,1	35,4	4,8	–	12,8	–	100,0
ОМС	4,2	36,0	–	–	57,7	–	–	–	6,3	–	100,0
Польща	12,5										
ОМС	12,5	–	–	–	36,5	–	59,3	–	–	4,1	100,0
США	36,8										
штати	20,9	100,0	–	–	–	–	–	–	–	–	100,0
ОМС	15,9	–	–	–	–	–	–	–	–	100	100,0

Джерело: складено автором на основі наукової праці¹¹.

Примітка. Органи місцевого самоврядування.

Важливим аспектом дослідження податкової політики на локальному рівні є податкова конкуренція. Окрім податки субнаціонального рівня більш схильні до податкової конкуренції, ніж інші. Так, субнаціональні податки на бізнес (податки на капітал та капітальний дохід) найбільш схильні до мобільності бази оподаткування та відповідно податкової конкуренції. Податки на власність найменш піддаються

¹¹ Tax autonomy indicators [Електронний ресурс] / OECD Fiscal Decentralization Database. – Режим доступу : https://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#A_1.

податкової конкуренції. Податкова конкуренція щодо податків на споживання значною мірою залежить від розміру юрисдикцій¹².

Слід зазначити, що податки на товари, які мають високу цінову еластичність, є більш схильні до податкової конкуренції – субнаціональний податок на бензин легше утримувати, ніж субнаціональний податок на цигарки. Так, ставки податку на бензин у різних штатах США представлено в табл. 1.5

Таблиця 1.5

**Податок на бензин у розрізі
окремих штатів США за станом на січень 2016 р.**

Штат	Ставка податку, центів за галон
Пенсильванія	50.40
Вашингтон	44.50
Нью-Йорк	42.64
Гаваї	42.35
Каліфорнія	40.62
Флорида	36.58
Орегон	31.10
Джорджія	31.02
Південна Дакота	30.00
Міннесота	28.60
Техас	20.00
Аризона	19.00
Оклахома	17.00
Південна Кароліна	16.75
Аляска	12.25

Джерело: складено автором на основі наукової праці¹³.

Зазначимо, що подані у табл. 1.5 показники не включають федерального податку на бензин у розмірі 18,4 цента за галон.

Також податки з вузькою базою оподаткування (акцизний податок) більш схильні до податкової конкуренції, ніж податки з широкою базою оподаткування (субнаціональний податок з продажів чи ПДВ). При цьому податки на споживання, що сплачуються, де товари виробляються, більш схильні до податкової конкуренції,

¹² Blöchliger H. Tax Competition Between Sub-Central Governments [Електронний ресурс] / H. Blöchliger. – Режим доступу : <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5k97b1120t6b.pdf?expires=1477343521&id=id&accname=guest&checksum=F150F6EA6B0ABE058AABB2F2AD435658>.

¹³ State Gasoline Tax Rates in 2016 [Електронний ресурс] / Tax Foundation. – Режим доступу : <http://taxfoundation.org/blog/state-gasoline-tax-rates-2016>.

ніж податки на споживання, що сплачуються, де товари споживаються, оскільки фірми більш мобільні, ніж споживачі¹⁴.

До показників податкової автономії місцевих органів влади в Україні відносимо частку місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів та питому вагу податкових надходжень місцевих бюджетів у податкових надходженнях Зведеного бюджету України. Такі індикатори представлено в табл. 1.6. Нагадаємо, що ставки більшості місцевих податків і зборів в Україні встановлюються органами місцевого самоврядування у межах граничних розмірів, визначених Податковим кодексом України¹⁵.

Таблиця 1.6

Податкова автономія місцевих органів влади в Україні

Показники	2011	2012	2013	2014	2015
Місцеві податки і збори, млн. грн.	2 504,1	5 455,6	7 316,2	8 055,2	27 041,2
Доходи місцевих бюджетів України, млн. грн.	181 430,4	225 273,5	221 019,4	231 702,0	294 460,2
Частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів України, %	1,4	2,4	3,3	3,5	9,2
Податкові надходження місцевих бюджетів, млн. грн.	73 086,9	85 852,0	91 191,1	87 333,7	98 218,4
Податкові надходження Зведеного бюджету України, млн. грн.	334 691,9	360 567,2	353 968,1	367 511,9	507 635,9
Частка податкових надходжень місцевих бюджетів у податкових надходженнях Зведеного бюджету України, %	21,8	23,8	25,8	23,8	19,3

Джерело: складено автором на основі матеріалів^{16,17,18,19,20}.

¹⁴Blöchliger H. Tax Competition Between Sub-Central Governments [Електронний ресурс] / H. Blöchliger – Режим доступу : <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5k97b1120t6b.pdf?expires=1477343521&id=id&acname=guest&checksum=F150F6EA6B0ABE058AABB2F2AD435658>.

¹⁵Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (редакція від 01.08.2016 р.) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁶Виконання Державного бюджету України 2011 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

¹⁷Виконання Державного бюджету України 2012 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

¹⁸Виконання Державного бюджету України 2013 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

¹⁹Виконання Державного бюджету України 2014 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

²⁰Виконання Державного бюджету України 2015 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

Згідно з даними табл. 1.6, за період 2011–2015 рр. частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів України зросла на 7,8%, що є позитивною тенденцією у контексті зміцнення власної дохідної бази місцевих бюджетів України. За досліджуваний період спостерігається зростання абсолютних обсягів податкових надходжень місцевих бюджетів, насамперед за рахунок таких заходів фіскальної децентралізації в Україні:

– запровадження акцизного податку з реалізації суб'єктами роздрібною торгівлі підакцизних товарів;

– збільшення кількості майнових податків (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок та плата за землю);

– реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

При цьому суттєве зменшення питомої ваги податкових надходжень місцевих бюджетів у податкових надходженнях Зведеного бюджету України є негативною тенденцією у сфері фіскальної децентралізації. Причиною цьому став черговий перерозподіл надходжень податку на доходи фізичних осіб між різними ланками бюджетної системи України²¹.

Таким чином, перспективними напрямами реалізації податкової політики на місцевому рівні мають стати: 1) зміцнення фінансової незалежності місцевих органів влади, однак без надання їм повної податкової автономії, оскільки це може призвести до численних ризиків фіскального простору, 2) застосування податково-боргових стратегій формування місцевих бюджетів України та 3) забезпечення прозорості та ефективності використання бюджетних ресурсів із визначенням відповідальності учасників бюджетного процесу за прийняті рішення.

²¹ Бюджетний кодекс України № 2456-VI від 08.07.201 р. (редакція від 06.10.2016 р.) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

1.2. Податкова компонента фіскальної децентралізації та її теоретична природа (Т. Я. Маршалок)

Належне функціонування держави залежить від узгодженості дій всіх її компонент. Коли в країні забезпечується прозора та ефективна діяльність державних органів влади у всіх сферах суспільного життя, громадянам країни гарантується право на працю, достойний рівень заробітної плати, високий рівень соціального захисту та освіти, тоді така країна матиме успіх та економічне зростання.

Однак потрясіння останніх років, що відбулись в Україні, негативно вплинули на її розвиток. Фінансова криза 2012 р., Революція гідності, відкрита російська військова агресія призвели до значних системних економічних та управлінських проблем, вирішення яких є надзвичайно важливим сьогодні завданням. Зокрема, суспільство вимагає значних реформ, що стосуються усіх сторін функціонування держави. Найважливішою умовою успішної реалізації таких реформ є їх комплексність. Так, у результаті змін повинні зазнати всі без винятку інститути державного управління. Рупором таких змін повинна стати реформа державних фінансів, зокрема її податкова складова, яка є ключовою при забезпеченні фінансування необхідних для економічного зростання витрат.

Українські реалії змусили уряд країни звернутися до передового світового досвіду побудови ефективної платформи у реалізації фіскальної політики. Остання має чітко виражені ознаки політики децентралізованого типу. Саме тому, починаючи з 2014 р., в Україні відбулися зміни в податковій системі, що стосуються підвищення рівня фінансової незалежності саме місцевих органів влади. Варто наголосити, що фінансова стійкість країни залежить від рівня фінансової самодостатності місцевих рівнів державного управління.

Фіскальна децентралізація є основою формування ефективної країни та локомотивом економічного зростання. Надання значних повноважень місцевим органам влади при формуванні доходів місцевих бюджетів є важливим інструментом розвитку регіонів.

В Україні були зроблені перші позитивні кроки щодо перерозподілу податків у напрямку низових бюджетів. Такі зміни стосуються як майнового оподаткування, оподаткування доходів та прибутку, так і сфери непрямих податків. У 2015 р. місцеві бюджети отримали значний фіскальний ресурс у вигляді імплементації податку на майно, змін у спрощеній системі оподаткування, запровадженні акцизного податку з роздрібною торгівлю підакцизною продукцією, перерозподілі частини податку на прибуток підприємств на користь місцевих бюджетів. Однак, як зазначалося вище, реформи повинні бути системними і стосуватися цілого організму, а не окремих його органів. Позитивні зміни в податковій системі повинні супроводжуватися комплексними змінами інститутів контролю та управління в оподаткуванні, які поки мають винятково декларативний характер. В Україні не вдалося викоринити корупцію у контролюючих органах. Неповністю вдалося оптимізувати структуру державної фіскальної служби, що значно впливає на надходження податків до бюджету і формування фінансового ресурсу на місцях. Сфера контролю в оподаткуванні залишається не завжди якісною. Відповідно першочерговим для уряду країни є формування стратегії реалізації податкової політики в напрямку децентралізації та чітке дотримання її в ході здійснення реформ.

З огляду на це проблема децентралізації в частині формування міцного фінансового підґрунтя окремих територіальних громад та регіонів України є надзвичайно актуальною і потребує дослідження та наукового обґрунтування.

Питання побудови держави з чіткими ознаками фіскальної децентралізації були і залишаються первинними у працях багатьох зарубіжних та вітчизняних науковців. Адже рух до політики децентралізованих фінансів пройшли фактично всі країни з розвинутою економікою і ті, які відносяться до країн з економікою транзитивного типу. Саме через це варто вивчити наукові здобутки тих зарубіжних вчених, які досліджували процеси децентралізації в країнах зарубіжжя, щоб виокремити певні позитивні кроки в даному напрямку у тих країнах, які вони розглянулися, і спробувати застосувати передовий досвід у вітчизняній практиці фінансових

відносин. Серед таких наукових досліджень варто виділити праці: Д. Весперома, А. Гессерома, Т. Говартома, Дж.-Е. Кі, Б. Сайделома, У. Тіссенома, А. Шнайдерома, Г. Хогесома.

Однак кожна країна має певні особливості економічного, соціального та географічного характеру, які визначають властиві лише їй вектори розвитку, тому варто проаналізувати дослідження вітчизняних вчених, які вивчали специфіку розвитку України і запропонували власне бачення розвитку нашої України в напрямку фіскальної децентралізації. Зокрема, серед таких досліджень варто виокремити праці: М. Баглая, О. Богачевої, С. Герчаківського, О. Десятнюк, О. Кириленко, Ю. Криворотько, А. Крисоватого, І. Луніної, Б. Малиняка, І. Павлова, А. Лучки.

Кожен із зарубіжних та вітчизняних авторів на перше місце ставить проблему оподаткування. Адже належний та ефективний перерозподіл податкових інструментів на користь місцевих органів влади відіграє основну роль при забезпеченні якісного виконання покладених на таких суб'єктів функцій. Фінансова складова є вирішальною при досягненні високого рівня соціально-економічного розвитку регіону і країни зокрема.

Держава повинна чітко визначити межі делегованих на місця повноважень, окреслити ті завдання, які зможуть бути якісно виконані і будуть достатніми при досягненні належного рівня економічного зростання. Важливо в ситуації докорінних реформ у сфері державних фінансів якісно визначити податковий інструмент, базу оподаткування, встановити оптимальний рівень податкового навантаження, проаналізувати кількість платників податків, що знаходяться в юрисдикції тої чи іншої територіальної громади. Також потрібно досягти балансу між загальнодержавними та місцевими інструментами оподаткування, правильно перерозподілити загально-державні податки між бюджетами.

Щодо світового досвіду побудови економіки децентралізованого типу варто звернути увагу на результати та особливості таких реформ у провідних країнах світу, яким вдалося виробити своєрідні моделі фіскальної децентралізації, що можуть слугувати прикладом для реалізації відповідних реформ в Україні.

В світовій науковій практиці відомі декілька моделей фіскальної децентралізації, які ефективно імплементовані в господарську діяльність. Сьогодні прийнято розрізняти такі їх види: радянська, китайська, американська, канадська та німецька. Кожна із них має свої особливі ознаки та характеризується певними перевагами та недоліками. Однак для кожної моделі фіскальної децентралізації є характерними: рівень розподілу повноважень між місцевими інститутами управління, ступінь співпраці та зв'язків між різними рівнями державної влади. Згідно з наведеними ознаками в економічній теорії виділяють два типи фіскальної децентралізації – конкурентну (децентралізовану) та кооперативну²².

Конкурентна (децентралізована) модель – це модель, що характеризується широкою автономією у фіскальній сфері, органи місцевої влади наділені широкими повноваженнями у сфері запровадження податків, встановлення податкових ставок та визначення бази оподаткування, а також при розподілі видатків та здійсненні соціальної політики. Такий вид фіскальної децентралізації передбачає низький рівень централізації влади, більшість повноважень у сфері фінансової політики закріплені за місцевими владними інститутами, відсутніми є горизонтальні зв'язки під час розподілу фінансових ресурсів. Така модель використовується у США та Канаді. Зокрема, всі ланки бюджетної системи США автономні, формально незалежні одна від одної²³. Ця традиція походить із двох джерел: американської історії та національної ментальності.

Відповідно до принципів фінансової автономії та бюджетного федералізму, котрі історично склалися в США, кожна з ланок бюджетної системи має власні, закріплені за нею податкові доходи. Між окремими бюджетами податки розмежовуються на підставі трьох підходів:

– виняткового права (податок закріплений за одним із бюджетів: федеральним, штатним чи місцевим);

²² Модели бюджетного федерализма [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://articles.excelion.ru/>.

²³ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnyu_dosvid/USA.html.

– співпадаючого права (на один і той самий податок мають право різні рівні влади, податкові надходження розподіляються між бюджетами в пайовому порядку або мають форму надбавок; наприклад, у такому порядку справляється податок на майно, надходження від якого розподіляються між бюджетами штату та місцевими бюджетами міст, графств, округів);

– делегованого права або «правила Ділона» (з одного рівня влади на інший разом із певними повноваженнями передаються адекватні податкові доходи, необхідні для їх фінансування)²⁴.

Місцеві податки справляються на локальному рівні під юрисдикцією органів влади місцевих адміністративно-територіальних одиниць. До останніх відносяться муніципалітети (міста), графства (райони), тауншипи (містечко), шкільні та спеціальні округи. Всього в США налічується близько 80 тис. місцевих органів влади і відповідна кількість місцевих бюджетів.

Серед місцевих податків найперше фіскальне значення має податок на нерухоме і рухоме майно. В загальній сумі місцевих податків частка майнового податку в окремі роки перевищує 80%.

Для кооперативної моделі фіскальної децентралізації характерна співпраця між різними рівнями державної влади. Більшість повноважень, якими наділені місцеві адміністрації, є делегованими центральними державними органами. Політика у сфері встановлення та справляння податків належить до компетенції органів державної влади, більшість податків є загальнодержавними та обов'язковими для справляння на всій території країни. Місцеві інститути влади не наділені значними повноваженнями та не мають можливості встановлювати і використовувати на своїх територіях незакріплені на рівні держави податки. Однак варто зазначити, що держава зацікавлена у рівномірному розвитку регіонів, забезпеченні однакових соціальних стандартів на всій території країни. Згідно з таким типом фіскальної децентралізації встановлюється єдиний підхід до формування державних видатків на соціальні та економічні потреби. Значна частина необхідних фінансових ресурсів для виконання покладених на місцеві органи влади повно-

²⁴ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.appu.org.ua/main2/shkola_platnyka_podatkiv/vse_pro_podatki/zarybizhnyy_dosvid/USA.html.

важень забезпечується за допомогою субвенцій та трансфертів. Згідно з конкурентною моделлю фіскальної децентралізації відносини щодо реалізації фінансової політики базуються на механізмі «центр–регіон–місцева влада». Кооперативний тип фіскальної децентралізації властивий Німеччині.

Німеччина має доволі потужні та незалежні місцеві влади. Такий високий ступінь місцевих автономій також означає, що місцева влада має в своєму розпорядженні власну фінансову базу, яка робить цю владу незалежною від вищого федерального рівня. Підсумком цього є доволі складна податкова система, яка гарантує, що місцеві ради, як і регіональні уряди, мають достатню фінансову основу для виконання своїх завдань.

Федеральний уряд, регіони та місцеві громади чи муніципалітети збирають власні податки. Проте три з найважливіших видів податків, які становлять понад 70% від всього оподаткування, вважаються так званими «спільними податками». Ці спільні податки розподіляються між всіма рівнями федерації, тобто між федеральним урядом, земельними урядами та місцевими громадами.

Після того, як кожна влада збрала ті податки, на які вона має право, починається подальший податковий перерозподіл між різними рівнями федерації. Головним інструментом в цьому перерозподілі є механізм фінансового вирівнювання, який працює на рівні між федеральними землями та місцевими громадами. Саме з цієї причини податкова система Німеччини та її фінансова система мають розглядатись як єдине ціле.

Податок з зарплати, ПДВ та податок з прибутку підприємств належать до категорії спільних податків. Це означає, що ці податки розподіляються між всіма рівнями урядування. Місцеві громади отримують 15% з податку на прибуток. Решту 85% з цього податку ділиться порівну між федеральними землями та центром, тобто кожний з них має по 42,5%.

Місцеві громади також отримують по 2,3% з ПДВ. Решта ПДВ ділиться між федеральним урядом та землями.

Через спільне фінансове вирівнювання (КФА) місцеві громади беруть додаткову участь у системі спільних податків. Отже, існує

квота, що становить приблизно 20% від податкових надходжень федеральних земель, котрі мають спрямовуватись на забезпечення функціонування механізму спільного фінансового вирівнювання, завдяки якому місцеві громади отримують додаткові надходження до своїх бюджетів.

До податків місцевих рад належать податок з торгівлі та податок з землі. Частина податку з торгівлі, однак, має віддаватись федерації та федеральній землі. Додатково місцеві ради можуть стягувати додаткові податки (наприклад, податок на псів, на полювання, на напої, на додаткову хату тощо) до тих пір, поки це не заперечує земельному законодавству²⁵.

Найбільш застосовуваними є американська та німецька моделі фіскальної децентралізації, які прийнято вважати найбільш досконалими. Країни, які застосовують ту чи іншу модель фіскальної децентралізації, використовуються похідні, модифіковані моделі, які мають певні свої особливості, що стосуються делегованих чи закріплених повноважень у сфері формування доходів чи розподілу витратків²⁶.

Державна політика у сфері фіскальної децентралізації в Україні вирізняється за ознаками кооперативної моделі фіскальної децентралізації. Для України характерною є залежність місцевих бюджетів від державного бюджету, де важливу роль відіграють трансферти та дотації вирівнювання. Місцеві органи влади наділені лише окремими повноваженнями щодо можливості впливу на податкову систему. Територіальні органи не спроможні запроваджувати нові податки, встановлювати податкові ставки та використовувати різні механізми розрахунку та сплати обов'язкових платежів. В Україні такі функції покладені на центральні органи законодавчої та виконавчої гілок влади і закріплені в Податковому кодексі України. Щодо адміністрування податкових платежів зауважимо, що у кожному регіоні створені підрозділи контролюючих органів у сфері оподаткування, які забезпечують процес над-

²⁵ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.federal-ukraine.com/other-countries/de/tax-distrib.php>.

²⁶ Модели бюджетного федерализма [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://articles.excelion.ru/>.

ходження податків до бюджетів країни. Кожен територіальний фіскальний орган підпорядкований центральному апарату Державної фіскальної служби України. Це черговий раз підтверджує авторську думку про потребу застосування в Україні кооперативної моделі фіскальної децентралізації, де основним суб'єктом реалізації податкової політики є центральний рівень влади нашої країни. Центральна влада лише делегує певні повноваження до місцевих органів влади щодо реалізації податкової політики.

Основним нормативно-правовим документом у сфері оподаткування є Податковий кодекс України, в якому регламентовані і визначені функції, права та обов'язки контролюючих органів у сфері оподаткування, окреслені особливості функціонування податкової системи, її структура, прописані механізми справляння та контролю за надходженням податків до державної казни²⁷.

Бюджетна політика України, розподіл податкових платежів між бюджетами закріплені в Бюджетному кодексі України, який чітко визначає особливості зарахування податків та інших доходів держави, регламентує трансфертну політику в Україні²⁸.

Аналізуючи структуру податкової системи нашої країни відповідно до положень Податкового кодексу України, в державі справляється таких два місцевих податки і два збори:

- податок на майно;
- єдиний податок;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Щодо інструментів загальнодержавного призначення (загальнодержавні податки та збори) зазначимо, що в Україні адмініструється сім загальнодержавних податків:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- податок на додану вартість;
- акцизний податок;

²⁷ Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – 2011. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

²⁸ Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – 2010. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

- екологічний податок;
- рентна плата;
- мито.

Кожен із податків має свою специфіку справляння, адміністрування, зарахування та розподілу між різними бюджетними рівнями в Україні.

Податкова система в Україні сформована і охоплює ті дієві інструменти, які фактично здатні забезпечити оподаткування усіх сфер діяльності суб'єктів господарювання, капіталів, доходів та споживання. Однак часто механізми справляння того чи іншого податку не є досконалими і потребують якісних змін для забезпечення дієвості податку.

Варто зазначити, що згідно з теорією оподаткування розрізняють закріплені та регулюючі податки, особливість яких полягає в можливості перерозподілу того чи іншого платежу на користь окремих бюджетів. Закріплений податок – це платіж, який надходить до певного бюджету, визначеного податковим та бюджетним законодавством, тоді як регулюючий податок може надходити до різних бюджетів відповідно до попередньо визначених та закріплених бюджетним і податковим законодавством часток. Переважно регулюючими є загальнодержавні податки та збори (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, акцизний податок, ПДВ). Такі податки мають підсилити дохідні частини місцевих бюджетів для більш ефективного функціонування місцевих органів влади, гарантування низовим рівням управління отримання фінансового ресурсу для реалізації покладених на них функцій щодо забезпечення зростання соціально-економічних стандартів на окремих територіях нашої держави та в країні загалом.

Сформовані в останні роки інструменти місцевого оподаткування, а також стратегічні орієнтири українського уряду в сторону децентралізації, забезпечили можливість формування податкової системи, де місцеві бюджети відіграють важливу роль у розвитку економіки України.

Як зазначалося, перші значні кроки в напрямку до фіскальної децентралізації в Україні були зроблені у 2014 р. Зокрема, відпо-

відно до Бюджетного кодексу України з 2015 р. податок на доходи фізичних осіб розподіляється між бюджетами таким чином²⁹:

- Державний бюджет України – 25%;
- обласні бюджети – 15%;
- місцеві бюджети – 60%.

Відповідні зміни були внесені до Бюджетного кодексу України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо пасивних доходів», цим було змінено перерозподіл ПДФО на користь Державного бюджету України³⁰. Однак територіальні громади, що пройшли процес створення, отримали надзвичайно ефективний інструмент для фінансування потреб суспільного та економічного характеру. Хоча слід констатувати, що процес об'єднання громад в Україні зазнав певних перешкод у вигляді політичних та соціальних суперечностей, що спричиняє гальмування країни в напрямку децентралізації.

Важливим елементом на користь фіскальної децентралізації є розподіл податку на прибуток підприємств згідно з положеннями Бюджетного кодексу України та внесеними у 2014 р. змінами до нього, в результаті чого 10% податку надходить до місцевих бюджетів.

Ефективним фіскальним інструментом у доходах місцевих бюджетів є запроваджений у 2015 р. акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів (пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти та інше паливо). Відповідно до Закону України № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи», від 28.12.2014 р. запроваджено акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів (пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти та інше паливо), ставки якого встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради у відсотках від вартості (з ПДВ), зокрема у розмірі 5%³¹. Податок

²⁹ Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – 2010. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/stru#Stru>.

³⁰ Там само.

³¹ Акцизний податок з роздрібно торгівлі підакцизними товарами [Електронний ресурс] / ДПП в Оболонському районі ГУ ДФС у м. Києві. – Режим доступу : <http://obolon.kievcity.gov.ua/content/akcyznyy-podatok-z-rozdribnoi-torgivli-pidakcyznymy-tovaramy.html>.

змінив збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства і став потужним інструментом залучення додаткових фінансових ресурсів до місцевих бюджетів. Зокрема, у 2015 р. до місцевих бюджетів надійшло 6545 млн. грн., що становить більше 5% від обсягу всіх доходів місцевих бюджетів України, тоді як у 2014 р. доходи місцевих бюджетів від акцизного податку становили лише 159 млн. грн., а це в 41 раз менше, ніж у 2015 р.³²

Акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів (пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти та інше паливо) є фактично прототипом податку з продажу, який суттєво підвищив дієвість та фінансову незалежність місцевих бюджетів, що призвело до зростання показників місцевих бюджетів за доходами та стало локомотивом розвитку деяких видів господарської діяльності в регіонах.

Не менш важливим інструментом в арсеналі місцевих бюджетів є податок на майно, який передбачає оподаткування об'єктів рухомого майна та нерухомості. Податок складається з трьох платежів:

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

Однак згідно зі специфікою оподаткування існує велика кількість невирішених проблем, які заважають даному платежу бути повністю дієвим. Зокрема, в Україні відсутній дієвий механізм обліку рухомого та нерухомого майна, що не дає змоги місцевим органам влади володіти вичерпною інформацією щодо наявної бази оподаткування цим платежем. Механізм оподаткування передбачає річний податковий період, що впливає на надходження цього платежу, тобто його можна прораховувати як податок наступного бюджетного року. Це спричиняє на перших етапах справляння величезні затрати на його адміністрування при незначних сумах надходження.

Надзвичайно важливим інструментом у розпорядженні місцевих органів влади є єдиний податок, який відповідно до Податкового кодексу України віднесений до місцевих податків. Фіскальна роль податку є доволі високою у доходах місцевих бюджетів. Ви-

³² Доходи (Зведений бюджет України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/>.

соку фіскальну значимість платежу можна обґрунтувати великою кількістю платників, які його справляють. Згідно з Податковим кодексом України платниками податку можуть бути суб'єкти підприємницької діяльності з певним обмеженням рівнем річного доходу. З огляду на економічне становище нашої країни більшість суб'єктів господарювання в змозі скористатися спрощеною системою оподаткування і використовувати єдиний податок як платіж, що оподатковує їх доходи. Однак спрощені технології оподаткування повинні бути тимчасовими і не можуть бути основою доходної частини місцевих бюджетів. Світовий досвід свідчить про те, що використання альтернативних податків можливе лише в період розвитку економіки країни, певного регіону чи галузі. Після цього платники повинні оподатковуватися за загальними умовами, бути в рівних умовах господарювання з іншими суб'єктами. Відповідно, ми не можемо розглядати єдиний податок як ефективний інструмент побудови країни з політикою фіскальної децентралізації.

Аналіз місцевого оподаткування в Україні дозволяє зробити висновки про те, що у вітчизняній практиці місцевого оподаткування використовуються такі ж інструменти, як і у більшості розвинутих країн світу (США та Німеччина). Зокрема, найбільш дієвим місцевим податком є майновий податок, який має найвищу фіскальну значимість у доходах місцевих бюджетів зарубіжних країн. В Україні податок на майно повинен стати одним із найпотужніших фіскальних інструментів при формуванні місцевих бюджетів.

Щодо інших місцевих податків і зборів хочемо зауважити, що нині необхідно застосувати передусім зарубіжний досвід при побудові системи місцевого оподаткування. Як зазначалося, єдиний податок є лише тимчасовим інструментом, який повинен адмініструватися на тимчасових засадах. Українській владі потрібно зосередитися на пошуку дієвих податкових інструментів, які б відповідали особливостям економіки України, її податкової бази, зосередженої у тому чи іншому регіоні.

На наш погляд, місцеві органи влади повинні отримати більше свобод і можливостей при прийнятті важливих рішень у сфері оподаткування. Кожен регіон повинен мати змогу впливати на по-

будову податкової системи, а не лише бути виконавцем завдань, які ставляться центральними органами влади. Через велику територію, географічні особливості, певну структуру промислового потенціалу регіонів місцеві органи влади повинні самостійно визначати об'єкти оподаткування, які здатні найбільш ефективно забезпечити процес наповнення бюджетів країни. Саме тому центральна влада в Україні повинна розглянути можливість делегувати регіональним органам влади повноваження щодо запровадження певних окремих місцевих податків і платежів, що дозволить при ефективному менеджменті забезпечити приріст дохідних частин місцевих бюджетів у регіонах України.

1.3. Зарубіжна практика розширення бази оподаткування (О. С. Заклекта)

В умовах фінансово-політичної кризи особливої актуальності набувають проблеми раціонального витрачання бюджетних ресурсів, пошуку додаткових джерел фінансування суспільних потреб, одним із способів вирішення яких є децентралізація державної влади. Переміщення фіскального потенціалу на рівень органів місцевого самоврядування сприятиме забезпеченню їх фінансової автономії, самодостатності і, як підсумок, створить підґрунтя для якісного забезпечення публічних послуг. На сьогодні фіскальна децентралізація є однією із необхідних умов незалежності та життєздатності органів місцевої влади, їх активної участі у розвитку підконтрольних територій, узгодження місцевих видатків із місцевими потребами та уподобаннями.

При побудові національної моделі розподілу фінансових ресурсів між рівнями державної влади варто звернутися до зарубіжного досвіду фінансової децентралізації. Зауважимо, що організаційне оформлення інституту місцевого самоврядування та визначення кола завдань місцевої влади в зарубіжних країнах відбулося наприкінці ХІХ ст. – на початку ХХ ст. Процеси фіскальної децентралізації у розвинутих країнах світу супроводжувалися посиленням де-

мократичних засад суспільного життя, розвитком самоуправління громадян, підвищенням ролі неурядових інституцій³³.

Свідченням активного розгортання процесів децентралізації у більшості країн Європи є зростання обсягів видатків місцевих бюджетів відносно обсягів видатків державного бюджету. Наприклад, у таких країнах, як Швеція, Данія, Іспанія, частка видатків місцевих бюджетів у загальних видатках держави становить більше 50%³⁴. Важливим показником рівня бюджетної децентралізації є також частка власних доходів у структурі доходів територіальної громади. До країн, у яких такий показник перевищує 50% належать Швеція, Данія, Фінляндія, Люксембург, Австрія, Франція, Ірландія, Португалія та ін.³⁵ На рис. 1.1 представлено динаміку показників частки витрат (доходів) органів місцевого самоврядування у загальних видатках (доходах) бюджетної системи для розвинених країн та країн, що розвиваються.

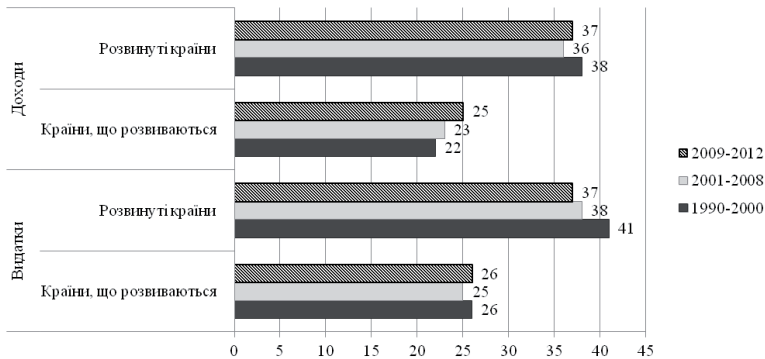


Рис. 1.1. Середня частка видатків (доходів) місцевих органів влади у загальних видатках (доходах) бюджетної системи для розвинених країн та країн, що розвиваються³⁶

Примітка. Вибірка охоплює 64 країни.

³³ Семенець Р. М. Порівняльний аналіз зарубіжного досвіду у сфері місцевого оподаткування та напрямки його застосування в Україні / Р. М. Семенець // Митна справа. – 2015. – № 1(97). – С. 307.

³⁴ Руденко І. В. Фіскальна децентралізація: моделі, перспективи, ризики / І. В. Руденко // Економіка, фінанси, право. – 2014. – № 6. – С. 18.

³⁵ Хлівний В. Фіскальна децентралізація на місцевому рівні / В. Хлівний, Д. Гризоголазов // Ринок цінних паперів України. – 2012. – № 8. – С. 27.

³⁶ Sow M. Fiscal Decentralization and the Efficiency of Public Service Delivery / Moussé Sow and Ivohasina F. Razafimahefa. – N. Y. : International Monetary Fund, 2015. – P. 9.

Як свідчать дані рис. 1.1, частка видатків органів місцевого самоврядування у загальних бюджетних витратах розвинених країн протягом останніх десятиліть становила приблизно 40%, тоді як для країн, що розвиваються, – 25–26%. Частка власних доходів органів місцевого самоврядування у загальних бюджетних надходженнях за аналізований період дорівнювала приблизно 37% для розвинутих країн та 25% – для країн, що розвиваються. Позитивною тенденцією можна вважати динаміку останнього показника, який зріс протягом 1990–2012 рр. на 3 в.п. (із 22% до 25%).

Про рівень фіскальної децентралізації свідчить також показник частки власних доходів місцевих бюджетів у валовому внутрішньому продукті (рис. 1.2). Як видно з рис. 1.2, у країнах Європейського Союзу приблизно 45% ВВП перерозподіляється через бюджетну систему. Частка доходів органів місцевого самоврядування у ВВП для ЄС-28 становить 11,3%. Дещо нижчим є значення даного показника у країнах Південно-Східної Європи, а саме: у Румунії та Молдові (9,4%); у Болгарії, Хорватії, Сербії, Словенії (приблизно 6–7%). В Україні частка доходів місцевих бюджетів у ВВП у 2015 р. становила 5%, що вдвічі менше, ніж у середньому у країнах Євросоюзу.

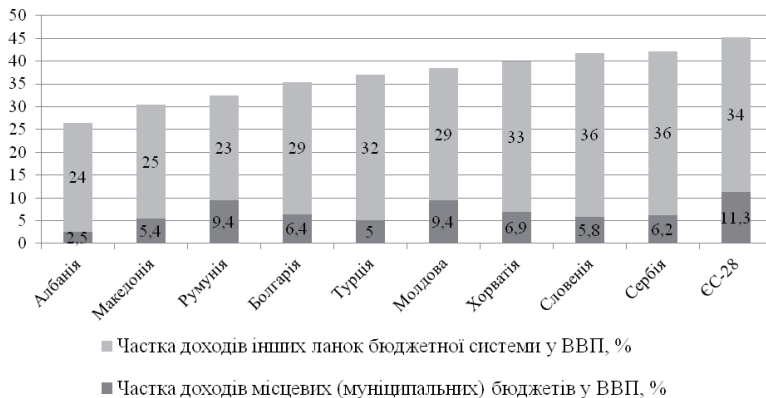


Рис. 1.2. Частка доходів центрального та місцевих бюджетів у ВВП в окремих країнах у 2014 р.³⁷

³⁷ Fiscal decentralization indicators for South-East Europe : report : 2006–2014 / [authors Levitas Anthony ... [and others]. – Skopje : Network of Associations of Local Authorities of South-East Europe – NALAS, 2016. – P. 22.

Обсяги фінансових ресурсів, що надходять у розпорядження місцевих муніципалітетів, повинні залежати від обсягів покладених на місцеву владу завдань. На сьогодні склад та рівень надання місцевих благ і послуг органами місцевого самоврядування в окремих країнах доволі суттєво відрізняються, що пояснюється особливостями історичного розвитку, процесами становлення інституту місцевого самоврядування, державним устроєм, національними традиціями тощо.

Перш ніж переходити до аналізу формування доходів та витрат місцевих органів влади у різних країнах світу, варто звернути увагу на склад і структуру таких органів, а також на кількість рівнів бюджетної системи. Передусім структура бюджетної системи будь-якої держави формується залежно від форми державного устрою. Наприклад, ФРН є федеративною державою, система управління якої складається із трьох рівнів: федерального уряду, федеральних земель із власними органами управління та низки органів місцевого самоврядування. Зважаючи на це, бюджетний устрій Німеччини також має три рівні – федеральний, земельний та обшинний³⁸. У країнах Південно-Східної Європи місцеві органи влади представлені переважно одним-трьома ієрархічними рівнями (табл. 1.7). Болгарія, Македонія і Словенія належать до країн з однорівневою системою органів місцевої влади, якими є муніципалітети. В Хорватії, Албанії та Румунії місцева влада розділена на два рівні – округи та муніципалітети. В Боснії та Герцеговині, а також у Молдові, можна виділити три рівні місцевого самоврядування, а у Туреччині – 4 (спеціальні провінційні адміністрації, столичні муніципалітети, окружні муніципалітети та сільські адміністрації). Кожен із рівнів місцевого самоврядування має у власній компетенції ряд функцій та завдань, а отже, різну кількість джерел доходів і статей бюджетних витрат.

У багатьох країнах світу на органи місцевого самоврядування покладається фінансування таких суспільно важливих сфер, як освіта, охорона здоров'я, соціальний захист, соціальне забезпечен-

³⁸ 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 (I). – С. 189.

ня та ін. Так, більшість країн-членів ОЕСР витрачає 12–20% від суспільного доходу, або 3–6 % від ВВП, на фінансування початкової та середньої освіти, окрім того, 60–80% таких витрат спрямовується на виплату заробітної плати³⁹.

Таблиця 1.7

**Склад органів місцевого самоврядування
в окремих країнах Південно-Східної Європи⁴⁰**

Країна	Кількість рівнів місцевих органів влади	Тип місцевих органів влади	Кількість муніципалітетів
Албанія	2	Округи; муніципалітети	373
Боснія та Герцеговина	3	Округи; кантони; муніципалітети	143
Болгарія	1	Муніципалітети	264
Хорватія	2	Округи; муніципалітети	556
Македонія	1	Муніципалітети	81
Молдова	3	Автономні провінції; райони; муніципалітети	898
Румунія	2	Округи; муніципалітети	3181
Сербія	2	Автономні провінції; муніципалітети	145
Словенія	1	Муніципалітети	212
Туреччина	4	Спеціальні провінційні адміністрації; столичні муніципалітети; окружні муніципалітети; сільські адміністрації	1395

Як зазначалося вище, для забезпечення покладених на органи місцевого самоврядування завдань останні повинні володіти певними фінансовими ресурсами. У світовій практиці можна виділити три базові моделі розподілу фінансових ресурсів між рівнями державної влади та місцевого самоврядування. Перша із них передбачає закріплення окремих податкових платежів за бюдже-

³⁹ Fiscal decentralization indicators for South-East Europe : report : 2006–2014 / [authors Levitas Anthony ... [and others]. – Skopje : Network of Associations of Local Authorities of South-East Europe – NALAS, 2016. – 130 p.

⁴⁰ Fiscal decentralization indicators for South-East Europe : report : 2006–2014 / [authors Levitas Anthony ... [and others]. – Skopje : Network of Associations of Local Authorities of South-East Europe – NALAS, 2016. – P. 15.

тами різних рівнів. Так, у межах даної моделі чітко розмежовано податки центрального уряду, податки регіональних органів влади та податки місцевого самоврядування. Згідно з другою моделлю, у національному податковому законодавстві фіксується пайовий розподіл основних податків між рівнями державної влади. Третя модель передбачає спільну податкову базу як для центральної влади так і для органів місцевого самоврядування. Кожен із рівнів влади в певних законодавчо визначених межах може встановлювати власні ставки оподаткування, а загальна ставка того чи іншого податку є сумарною. На сьогодні ні один із вищеописаних підходів не використовується жодною із країн у чистому вигляді. Наприклад, перша модель розподілу бюджетних ресурсів переважно використовується у США та Канаді, друга – у Німеччині для розподілу ПДВ, згідно з третьою моделлю у Швеції формуються надходження від прибуткового податку з громадян.

Фінансовим базисом функціонування органів місцевого самоврядування у більшості розвинених країн є місцеві податки і збори. У країнах Європи сформувалася доволі розгалужена система місцевих податків: у Франції – близько 50, в Італії – 70, у Німеччині – 55, у Бельгії – 100. Численність місцевих податкових платежів забезпечує широкі можливості їх використання у різних за умовами та потенціалом адміністративно-територіальних утвореннях, що є гарантією стабільності податкових надходжень. Країни, де застосовується лише кілька місцевих податків і зборів, є скоріше винятком, аніж правилом (наприклад, Великобританія)⁴¹.

До найбільш поширених місцевих податків (зборів) варто віднести майнові податки, прибуткові податки з громадян, податок з продажу, екологічні платежі та ін. Так, у Нідерландах на місцевому рівні стягуються: муніципальний податок, податок на підтримання дамб, збір за забруднення води та податок на утилізацію сміття; в Австрії – податок на зайнятість, земельний податок, податки на рекламу, розваги та оголошення, туристичний податок, податок з власників собак та ін.; у Франції – земельний податок (на забудову

⁴¹ Семенець Р. М. Порівняльний аналіз зарубіжного досвіду у сфері місцевого оподаткування та напрямки його застосування в Україні / Р.М. Семенець // Митна справа. – 2015. – № 1(97). – С. 308.

вані та незабудовані ділянки), податок на прибирання територій, податок на житло, професійний податок, збір з автотранспортних засобів, податок на озеленення тощо. В Японії стягується понад 20 місцевих податків, найбільш вагомими з яких є муніципальний податок на мешканців, податок на майно та муніципальний податковий акциз⁴².

Найбільш ефективними та фіскально значимими на місцевому рівні вважаються майнові податки. До їх переваг варто зарахувати такі: неможливість перенесення об'єкта оподаткування в іншу місцевість із більш вигідними умовами оподаткування (територіальна прив'язка); відсутність впливу на податкові надходження динаміки господарської кон'юнктури (стабільність надходжень); легкість в адмініструванні та ін. Платниками майнових податків у зарубіжних країнах можуть виступати як юридичні, так і фізичні особи, а базою оподаткування – переважно оцінна вартість об'єкта нерухомості (із врахуванням місця його розташування та/або його корисної площі).

В таких країнах, як Польща, Бельгія, Литва, Латвія, Словаччині, Словенія, податок на нерухоме майно становить понад 50% від загального обсягу власних надходжень органів місцевого самоврядування; у Данії, Фінляндії, Греції та Люксембурзі його фіскальне значення є дещо меншим (в межах 10% від власних надходжень місцевих бюджетів). У Великій Британії, Ірландії та Естонії за рахунок майнового податку майже повністю формуються податкові доходи місцевої влади. Також суттєву вагу майнові податки мають у доходах місцевих бюджетів США – приблизно 45% від власних доходів бюджетів місцевого самоврядування та понад 70% від податкових надходжень місцевих бюджетів. В Іспанії аналогічні показники становлять 20% та 30%, а у Франції – 25% та 35% відповідно⁴³.

У Німеччині майнове оподаткування представлено поземельним податком, яким обкладаються ділянки землі, що знаходяться під об'єктами нерухомості. Об'єкти оподаткування поділено на два

⁴² Калустян Я. В. Оцінка систем місцевого оподаткування зарубіжних країн / Я. В. Калустян // Інноваційна економіка. – 2013. – № 11. – С. 201–202.

⁴³ Семенець Р. М. Порівняльний аналіз зарубіжного досвіду у сфері місцевого оподаткування та напрямки його застосування в Україні / Р. М. Семенець // Митна справа. – 2015. – № 1(97). – С. 309.

типи: 1) тип А – земельні ділянки у сільському та лісовому господарствах; 2) тип Б – земельні ділянки під забудову. Базою оподаткування поземельним податком у ФРН є єдина розрахункова вартість об'єкта нерухомості, що визначається податковими органами. Оцінна вартість ділянки залежить від її розміру, місцезнаходження та призначення. Ставка поземельного податку складається з двох частин: базової ставки, яка встановлюється на федеральному рівні, та вторинної ставки, правом на встановлення якої наділені органи місцевого самоврядування⁴⁴.

Податок на нерухомість у Польщі є найвагомим джерелом надходжень до бюджетів найнижчої ланки (гмінів). Зокрема, надходження від нього до місцевих бюджетів становить більше 3 млн. дол. США щорічно, або понад 15% від загальних доходів бюджетів гміни. Цей податок стягується як із забудованих, так і з незабудованих ділянок (окрім земель сільськогосподарського призначення та лісових угідь). Позитивним моментом у механізмі нарахування даного податку є те, що встановлення фактичної податкової ставки є прерогативою місцевої влади, національним законодавством закріплено лише її максимальні межі⁴⁵.

Податок на майно є одним із найбільш вагомих джерел доходів місцевих органів влади і в США. Об'єктами майнового оподаткування в США є земля, житлові об'єкти у власності фізичних осіб, а також нерухомість комерційного призначення. Розмір податку визначається як певна пропорційна частка вартості об'єкта оподаткування, однак методики обрахунку, що застосовуються у різних штатах, суттєво відрізняються між собою. Недоліком даного податку є те, що він, як і непрямі податки, здійснює регресивний вплив саме на малозабезпечених громадян, оскільки займає більшу частку в їх активах, аніж в активах забезпечених верств населення. Також доволі часто власники нерухомості – орендодавці

⁴⁴ 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 (I). – С. 191.

⁴⁵ 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. 59.

включають суму податку на нерухомість до складу орендної плати, переносячи таким чином податкове навантаження на орендарів⁴⁶.

Важливим джерелом доходів місцевих бюджетів є прибутковий податок з громадян, який у більшості розвинених країн справляється за прогресивною шкалою із врахуванням рівня доходу окремого громадянина або ж сукупного доходу сім'ї. Теоретичний аналіз прибуткового оподаткування фізичних осіб в європейських країнах дозволив виділити два способи адміністрування податкових платежів: 1) місцева влада самостійно визначає базу та встановлює ставки місцевого прибуткового податку; 2) місцевий прибутковий податок є надбавкою до загальнодержавного податку. На нашу думку, перший спосіб має ряд переваг, основна з яких – можливість адаптації прибуткового податку до специфічних завдань певної територіальної громади. Недоліком віднесення податку на доходи громадян до місцевих є додаткові витрати на його адміністрування, які відповідно будуть покладені на місцеві органи влади.

У Сполучених Штатах Америки прибутковий податок з громадян є дворівневим – він збирається на центральному рівні за ставками, закріпленими федеральним урядом США, та спрямовується до федерального бюджету, а також на місцевому рівні, згідно зі ставками, які встановлюються органами місцевої влади. Щодо розмірів даного податку, то в США застосовується переважно прогресивна шкала, а рівень прогресії на місцевому рівні є значно нижчим, аніж на загальнодержавному рівні. Наприклад, у штаті Мен органами місцевого самоврядування встановлено дві ставки прибуткового податку – 6,5% та 6,85%. У шести штатах застосовується єдина пропорційна ставка⁴⁷.

Важливою складовою системи місцевого оподаткування багатьох країн є податки з прибутків підприємств. Так, у Німеччині

⁴⁶ Roach B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues [Електронний ресурс] / Roach Brian. – Medford : Global Development And Environment Institute, Tufts University, 2010. – Режим доступу : <http://ase.tufts.edu/gdae>.

⁴⁷ Roach B. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues [Електронний ресурс] / Roach Brian. Medford : Global Development And Environment Institute, Tufts University, 2010. – Режим доступу : <http://ase.tufts.edu/gdae>.

будь-який вид господарської діяльності, що здійснюється з метою отримання прибутку на територіях відповідних муніципальних утворень обкладається промисловим податком. Розмір податку визначається шляхом множення бази оподаткування (скорегованого доходу від заняття промислом) на ставку податку, яка встановлюється органами місцевого самоврядування. Ставка промислового податку залежить від общини, в якій знаходиться платник, та є інструментом, через який община може впливати на податкові надходження.

Корисним для України може стати досвід Німеччини щодо впровадження таких місцевих платежів, як податок на собак та податок із розважальних закладів. Характерною ознакою цих платежів є те, що вони мають більше регулююче, аніж фіскальне значення. Перший із згаданих податків сплачується власниками собак з метою контролю їх чисельності. Кошти, отримані від сплати цього податку, мають цільове призначення та використовуються органами місцевої влади для будівництва та утримання притулків для бездомних тварин, прибирання територій, забезпечення інфраструктури для виходу собак тощо. Крім того, додаткове податкове навантаження на власників собак стимулює їх до більш відповідального ставлення до придбання й утримання тварин⁴⁸.

У більшості розвинених країн світу до складу місцевих податкових платежів зараховуються екологічні податки. Необхідність зарахування ресурсних платежів у повному обсязі до місцевих бюджетів вчені обґрунтовують тим, що шкода від нерационального природокористування завдається саме певній адміністративно-територіальній одиниці. Розширення фінансової бази муніципалітетів за рахунок екологічних податків дозволить реалізовувати на місцевому рівні програми відтворення природних ресурсів, розробляти та впроваджувати безвідходні технології, утилізації промислових відходів тощо. Так, Директорат з податків та митних зборів Європейської комісії виділив сім груп екологічних податків, а саме: 1) енергетичні податки; 2) транспортні податки; 3) пла-

⁴⁸ 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 (I). – С. 191.

та за забруднення; 4) плата за розміщення відходів на звалищах; 5) податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін; 6) податок на шумовий вплив; 7) плата за використання природних ресурсів.

У країнах Європейського Союзу протягом останнього десятиліття існує тенденція до розширення використання екологічного оподаткування як прогресивного інструменту податкової політики. Наприклад, протягом 2002–2009 рр. темпи приросту надходжень від екологічних платежів у ЄС становили 9,5%, тоді як темпи приросту ВВП за аналогічний період досягли 13,9%. Протягом 2009–2014 рр. тенденція змінилася та темпи приросту обсягів сплачених екологічних податків перевищили темпи приросту ВВП на 4,4 в. п.⁴⁹

Щодо обсягів надходжень від екологічних платежів як в абсолютному, так і у відносному вираженнях, то в різних країнах-членах ЄС вони відрізняються (табл. 1.8). Як підтверджують дані табл. 1.8, до країн, де частка екологічних податків у ВВП була найбільш вагомою та у 2014 р. перевищила 3%, належать Німеччина (4,08%), Греція (3,68%), Хорватія (3,86%), Італія (3,6%), Нідерланди (3,36%), Словенія (3,89%). Темпи зміни аналізованого показника не відзначалися стійкою тенденцією до зростання у жодній із країн. Загалом для ЄС-28 частка екологічних платежів у валовому внутрішньому продукті протягом 2005–2014 рр. становила близько 2,5%. Наприклад, в Україні частка екологічного податку у ВВП в 2015 році становила приблизно 0,06%.

Приклад європейських країн свідчить, що екологічне оподаткування може стати не лише додатковим джерелом власних доходів місцевих бюджетів, а й ефективним засобом підвищення рентабельності виробництва через впровадження енергозберігаючих, екологічно чистих та інших інноваційних технологій. Це відповідно сприятиме збільшенню надходжень від інших податкових платежів, таких як ПДВ, податок на прибуток підприємств та ін.

⁴⁹ Environmental taxation and EU environmental policies : Report of European Environment Agency. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2016. – P. 17.

Таблиця 1.8

**Частка екологічних податків у ВВП
окремих країн-членів ЄС у 2005–2014 рр., %⁵⁰**

	2005	2008	2012	2013	2014
ЄС-28	2,51	2,29	2,44	2,45	2,46
Хорватія	3,85	3,44	3,19	3,51	3,86
Німеччина	4,92	4,18	3,99	4,20	4,08
Греція	2,08	1,91	3,16	3,55	3,68
Італія	2,9	2,56	3,49	3,42	3,6
Люксембург	3,00	2,62	2,38	2,16	1,99
Нідерланди	3,56	3,48	3,28	3,31	3,36
Словенія	3,15	2,95	3,83	3,97	3,89
Литва	2,29	1,63	1,64	1,64	1,7
Словаччина	2,34	2,00	1,73	1,73	1,79
Іспанія	1,90	1,63	1,57	1,90	1,85

Варто також зауважити, що у країнах-членах ЄС показник ухилення від екологічних податків є значно нижчим, аніж від інших видів податкових платежів. Так, у Швеції показник ухилення від податку на викиди вуглецю становить 1%, а у Великобританії – 2%, тоді як ухилення від подоходного податку досягає приблизно 17%. Ще однією перевагою екологічних податків є низькі витрати на їх адміністрування. У Великобританії такі витрати становлять 0,22–0,34% від загального обсягу надходжень екологічних податків, тоді як для ПДВ даний показник дорівнює 0,55%, а для податку на доходи – приблизно 1,27%.

Серед інструментів податкового стимулювання природоохоронної діяльності необхідно виділити податкові пільги. Так, у США використовується ряд податкових пільг, спрямованих на ефективне використання природно-ресурсного потенціалу.

⁵⁰ Environmental taxation and EU environmental policies : Report of European Environment Agency. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2016. – P. 18.

Згідно із законодавством, терміни амортизації очисного обладнання втричі короткотриваліші, ніж звичайного промислового. Також використовується податкова знижка у розмірі 10% на інвестиції під очисне устаткування. В окремих штатах очисні споруди та обладнання звільнено від податку з продажу або ж не обкладаються податком на власність⁵¹.

Підсумовуючи вище подане, зазначимо, що фіскальна децентралізація є стратегічно важливим процесом, розгортання якого в Україні дозволить розширити обов'язки органів місцевого самоврядування та, як підсумок, підвищити якість надання суспільних благ і послуг.

При реалізації стратегії децентралізації у нашій державі варто звернутися до передового зарубіжного досвіду перебігу даного процесу загалом та розширення бази оподаткування на місцевому рівні зокрема. Однак слід пам'ятати і про національні особливості економіки України, оскільки за певних умов бюджетна децентралізація може здійснювати негативний вплив на економічне зростання, посилити диференціацію доходів та рівня життя населення, а також призвести до макроекономічної дестабілізації. До таких умов насамперед належать: відсутність стратегії бюджетної децентралізації, хаотичність процесу передачі бюджетних повноважень від державних до місцевих органів влади, корумпованість та непрофесіоналізм місцевих чиновників тощо.

Фінансовим фундаментом розширення повноважень місцевих органів влади в Україні за прикладом розвинених європейських країн повинні стати місцеві податки. Однак роль останніх не може обмежуватися наповненням дохідної частини місцевих бюджетів, оскільки в зарубіжних країнах ці податки і збори призначені стимулювати підприємницьку активність, сприяти розвитку місцевого господарства та його інфраструктури. Через запровадження ряду пільг у місцеве оподаткування муніципалітети зможуть вирішити ряд локальних інфраструктурних, екологічних та інших проблем,

⁵¹ Гордієнко С. М. Розвиток екологічного оподаткування на місцевому рівні / С. М. Гордієнко // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2013. – № 1. – С. 255. – (Серія «Фінанси і кредит»).

покращити соціально-економічні показники окремих адміністративно-територіальних одиниць, стимулювати раціональне використання природних ресурсів, розширити ринки екологічно чистої продукції тощо.

Також для диференціації джерел фінансування органів місцевого самоврядування і збільшення фінансового потенціалу адміністративно-територіальних утворень в Україні, відповідно до досвіду Данії, Нідерландів, Франції та Норвегії, варто створити фонди підтримки муніципальних утворень, завданням яких є фінансування бюджетних інвестиційних програм місцевих органів влади.

2. ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

2.1. Нормативно-правові засади фіскальної децентралізації в Україні (В. В. Угрин)

Зміна соціально-економічних умов та розвиток національного ринку ведуть до необхідності постійної модернізації діючої системи міжбюджетних відносин. У цьому аспекті особливої уваги потребує децентралізація владних повноважень та функцій. В умовах ринкових відносин можливості держави щодо розвитку окремих адміністративно-територіальних одиниць доволі обмежені. З іншої сторони, на державу покладено завдання бути «арбітром», що встановлює правила гри, а також контролює процес їхнього дотримання.

Зважаючи на те, що Україна як державне утворення є доволі «молодою» країною, то процес здійснення децентралізації лише набирає обертів та в даний момент ще не пройшов повністю. Метою політики у сфері децентралізації є зміна централізованої моделі управління в державі, забезпечення спроможності місцевого самоврядування та побудова ефективної системи територіальної організації влади в Україні. Зауважимо, що пріоритетом в управлінні публічними фінансами має стати підвищення прозорості та ефективності їх розподілу та витрачання. Процедура проведення державних закупівель має бути максимально прозорою і враховувати загальні принципи конкуренції. В результаті цього корупційні механізми та схеми в процесі проведення державних закупівель повинні бути ліквідовані.

Досвід зарубіжних країн свідчить про те, що організація місцевого самоврядування, а відповідно і його фінансового забезпе-

чення, здійснюється згідно з положеннями міжнародних правових актів, а саме Європейської хартії про місцеве самоврядування, в якій: задекларовано принцип самостійності місцевих органів влади; визначено основні принципи правової автономії місцевих органів влади; встановлено умови для забезпечення органів місцевого самоврядування власними фінансовими ресурсами; надано можливість проводити органам місцевого самоврядування власну бюджетну політику в межах чинного правового поля; визначено захист фінансово слабких органів місцевого самоврядування шляхом запровадження процедур бюджетного вирівнювання та Всесвітньої декларації місцевого самоврядування. У результаті дотримання вимог даних міжнародних правових актів в економічно розвинутих країнах створюються умови для самодостатнього та ефективного розвитку адміністративно-територіальних одиниць. Зазначені правові акти є підґрунтям для забезпечення децентралізації, адже врахування їх положень у бюджетно-податковому законодавстві країни дозволяє забезпечити достатній рівень фінансової самостійності органів місцевого самоврядування, нівелювати розбіжності, що виникають у межах фінансового потенціалу, розвитку галузей економіки, стану соціальної інфраструктури, розміру, демографічної ситуації, географічного розташування адміністративно-територіальних одиниць⁵².

Вважаємо, що децентралізація взаємопов'язана з організацією системи державного управління. Відповідно децентралізацію розуміють насамперед як процес перерозподілу або диспергування функцій, повноважень, людей або речей від центрального управління⁵³. Згідно з трактуванням, поданим у «Великому тлумачному словнику сучасної української мови», децентралізація – це система управління, за якої частина функцій центральної влади переходить до місцевих органів самоуправління⁵⁴. Вона сприяє побудові ефективних взаємовідносин між центральним урядом й органами

⁵² Осипенко С. О. Місцеві бюджети в умовах децентралізації фінансових ресурсів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Осипенко Світлана Олександрівна. – Мелітополь, 2016. – 233 с.

⁵³ Definition of decentralization [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.thefreedictionary.com> accessed February 4, 2013.

⁵⁴ Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови. – К. – Ірпінь : Перун, 2005. – 1728 с.

управління на локальному рівні⁵⁵. Ми погоджуємось із думкою американського науковця М. Белла, який зазначає, що децентралізація – це спосіб виміру величини переходу національної економіки від адміністративно-командної до ринкової⁵⁶.

Децентралізація демократичного уряду справляє позитивний вплив на якість управління, особливо у момент переорієнтації його ролі з командної на таку, що забезпечує контроль за наданням громадських і державних послуг всіма рівнями державного управління. Вітчизняні дослідники цю дефініцію трактують як розширення та зміцнення прав і повноважень місцевого та регіонального самоврядування щодо незалежного прийняття рішень і виконання делегованих державною владою повноважень.

У широкому розумінні децентралізація – це процес розширення і зміцнення прав та повноважень адміністративно-територіальних одиниць або нижчих органів й 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. Слушною щодо цього є думка С. Осипенко, яка зазначає, що в результаті реалізації політики децентралізації влади відбувається зміна системи управління з монопольно-ієрархічної на партнерсько-горизонтальну, а ключова частина повноважень та фінансових ресурсів переходить від органів державної влади до органів місцевого самоврядування⁵⁷.

Завдяки впровадженню децентралізації підвищується ефективність, відповідальність, підзвітність та контроль у сфері державного управління⁵⁸. В. Зайчикова виділяє три види децентралізації, а саме: економічну, адміністративну та політичну. При цьому авторка зазначає, що різновидом економічної є фіскальна децентралізація⁵⁹.

⁵⁵ Дроздовська О. С. Теоретичні засади фінансової децентралізації / О. С. Дроздовська // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 19-25.

⁵⁶ Bell M. Fiscal Decentralization Indicators: Local Democratic Governance / M. Bell, C. Adams, // Proceedings of 92' annual conference. – Atlanta : National Tax Association, 1999. – P. 236–241.

⁵⁷ Осипенко С. О. Місцеві бюджети в умовах децентралізації фінансових ресурсів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Осипенко Світлана Олександрівна. – Мелітополь, 2016. – 233 с.

⁵⁸ Зайчикова В. В. Місцеві фінанси України та європейських країн / В. В. Зайчикова. –К. : НДФІ, 2007. – 299 с.

⁵⁹ Там само.

Зауважимо, що основоположником теорії фіскальної децентралізації є англійський економіст Ч. Тібу, який визначив, що саме фіскальна децентралізація підвищує рівень конкуренції між органами місцевої влади, в результаті чого значно обмежується обсяг суспільного сектору⁶⁰. Англійський економіст В. Оутс у своїх працях фіскальну децентралізацію трактує як право місцевих органів влади самостійно приймати рішення щодо фінансових питань і питань з управління територією.

Вітчизняні науковці доволі часто фіскальну децентралізацію розуміють як надання органам місцевого самоврядування певної податкової влади, доступу до фінансових ринків, відповідальності у витрачанні коштів та отриманні дозволу їм самостійно визначати рівень, структуру та порядок їх витрачання з місцевих бюджетів⁶¹. Схожу позицію висловлює В. Зайчикова, яка вважає, що фіскальна децентралізація – це передача повноважень органам місцевого самоврядування самостійно вирішувати питання щодо програмних видатків та автономного збільшення власної дохідної бази⁶². Не вдаючись у полеміку щодо сутності цього поняття та основних його складових, зауважимо, що нормативно-правове забезпечення здійснення фіскальної децентралізації в Україні представлено цілою низкою законодавчих актів (рис. 2.1).

Основним нормативним актом в Україні є Конституція, де в ст. 132 зазначено, що територіальний устрій нашої країни ґрунтується на засадах єдності та цілісності державної території, поєднання централізації й децентралізації у здійсненні державної влади, збалансованості соціально-економічного розвитку регіонів з урахуванням їх історичних, економічних, екологічних, географічних і демографічних особливостей, етнічних і культурних традицій⁶³.

⁶⁰ Tiebout C. Economic Theory of Fiscal Decentralization / C. Tiebout // Public Finances: Sources, and Utilization. – Princeton, New Jersey, 1961. P. 76–96.

⁶¹ Стукало Н. В. Теоретико-методологічні засади фіскальної децентралізації / Н. В. Стукало, М. І. Деркач, М. В. Стукало // Економічний простір. – 2010. – № 40. – С. 147–154.

⁶² Зайчикова В. В. Місцеві фінанси України та європейських країн / В. В. Зайчикова. – К. : НДФІ, 2007. – 299 с.

⁶³ Конституція України від 28.06.1996 р. (зі змінами та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96–wp>.



Рис. 2.1. Нормативно-правове забезпечення проведення фінансової децентралізації в Україні*

*Джерело: самостійно складено автором.

Поєднання централізації і децентралізації в здійсненні державної влади виявляється в тому, що за центральними органами держави зберігається право охорони та забезпечення загальнодержавних інтересів, а решта функцій передається на місця, насамперед до компетенції органів місцевого самоврядування. Отже, децентралізацію задекларовано як одну із засад, на яких ґрунтується територіальний устрій держави. Закріплено існування місцевого самоврядування, визначено його повноваження, матеріальну та фінансову основу, засади функціонування місцевих бюджетів, право комунальної власності. Гарантовано фінансування державою здійснення місцевою владою своїх функцій.

Аспекти, що стосуються безпосередньо фінансової децентралізації, регулюються Бюджетним (далі – БКУ) та Податковим кодексами України. Так, зокрема, Податковим кодексом України встановлено податкові платежі, що безпосередньо зараховуються

до бюджетів усіх рівнів. Після набуття чинності Податковим кодексом України у 2011 р. суттєво змінено систему місцевого оподаткування шляхом ліквідації неефективних місцевих податків та зборів, введено податок на майно, надано статус місцевого єдиному податку, встановлено нові збори. Разом із тим, доволі суттєві зміни відбулися в Податковому кодексі України наприкінці 2014 р., які стосуються делегування окремих бюджетних повноважень органам місцевого самоврядування і закріплення стабільних джерел доходів для їх реалізації. Так, 28 грудня 2014 р. Верховна Рада України ухвалила зміни до Податкового та Бюджетного кодексів України. Внесені зміни визначили нову фінансову основу органів місцевого самоврядування, встановили новий розподіл загальнодержавних податків та запровадили нові місцеві податки, а також передбачали нову систему бюджетного вирівнювання.

Зазначимо, що ключові зміни полягають у наданні більш ширших повноважень органам місцевого самоврядування у прийнятті рішень та повної бюджетної самостійності щодо наповнення своїх бюджетів і здійснення видаткових повноважень. Передбачено також збільшення джерел формування дохідної бази місцевих бюджетів за рахунок передачі окремих доходів з державного бюджету (рис. 2.2), запровадження нового виду податку – акцизного податку з кінцевих продажів, розширення бази оподаткування податком на нерухомість.

Таким чином, змінами, що внесені до Податкового кодексу України, підвищено фіскальну незалежність органів місцевого самоврядування щодо місцевих податків та зборів. Також надано право самостійно визначати ставки податків та встановлювати пільги щодо їхньої сплати.

Окрім того, передбачено механізм бюджетного регулювання: так звану систему тотального збалансування усіх місцевих бюджетів замінено системою горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій залежно від рівня надходжень на одного жителя, що, на нашу думку, є доволі правильним рішенням. При цьому вирівнювання здійснюється лише за одним податком – податком на доходи фізичних осіб, решта платежів залишаються в повному розпорядженні місцевих органів влади.

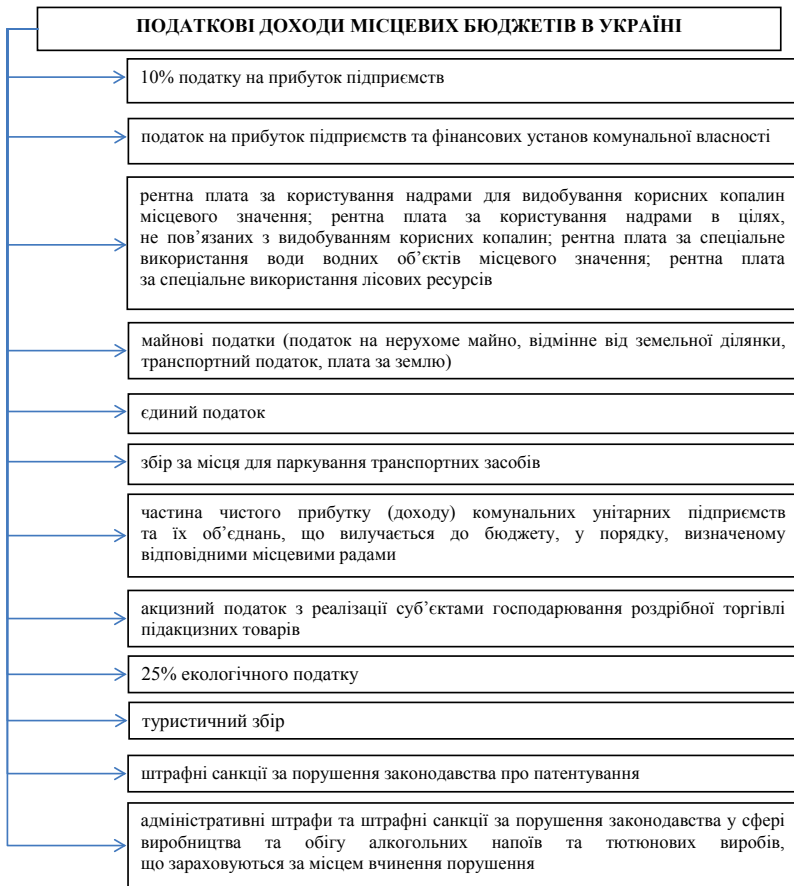


Рис. 2.2. Податкові доходи місцевих бюджетів у результаті проведення фіскальної децентралізації⁶⁴

Важливу роль відведено й Бюджетному кодексу України в процесі реалізації реформи децентралізації. Відповідно до БКУ децентралізація видаткових повноважень через розподіл видатків здійснюється між рівнями бюджетної системи. Впроваджено формульний розрахунок бюджетних трансфертів на основі кошика до-

⁶⁴ Податковий кодекс України № 2755-17 (із змінами та доп. від 02.12.2010 р.) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

ходів⁶⁵. Встановлено чітку структурування системи субвенцій і дотацій. Визначено вимоги та ліміт здійснення місцевих запозичень.

Законом України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформування міжбюджетних відносин» від 28.12.2014 р. суттєво розширено джерела формування загального фонду місцевих бюджетів, що супроводжуватиметься скороченням джерел, котрі формують спеціальний фонд. Чітко визначено склад доходів та повноважень територіальних громад⁶⁶. Зауважимо, що для здійснення видатків на делеговані державою повноваження в галузях освіти та охорони здоров'я запроваджено нові субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам – освітню та медичну. Зокрема, БКУ передбачає у складі видатків Міністерства охорони здоров'я України за бюджетною програмою КПКВК 2311410 «Медична субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам» видатки місцевих бюджетів на охорону здоров'я.

Зазначимо, що відповідно до прийнятих змін дозволяється здійснювати протягом бюджетного періоду видатки на фінансування закладів охорони здоров'я одночасно з державного та місцевого бюджетів та/або одночасно з різних бюджетів. Медична субвенція спрямовується на оплату поточних видатків закладів охорони здоров'я. Місцеві ради мають право додатково понад обсяги субвенції планувати та здійснювати з місцевих бюджетів оплату поточних і капітальних видатків закладів охорони здоров'я. Субвенція може спрямовуватися на реалізацію заходів з оптимізації мережі закладів охорони здоров'я. Залишки субвенції на кінець бюджетного періоду зберігаються на рахунках відповідних місцевих бюджетів і використовуються у наступному бюджетному періоді для поточного утримання і оновлення матеріально-технічної бази закладів охорони здоров'я⁶⁷.

⁶⁵ Бюджетний кодекс України № 2456-VI (від 08.07.2010 р. із змінами та доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/page7>.

⁶⁶ Про внесення змін до бюджетного кодексу України щодо реформування міжбюджетних відносин : Закон України від 28.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/79-19>.

⁶⁷ Бюджетна та податкова децентралізація 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rda.dp.ua/.../04.03.2015.

За освітньою субвенцією дозволяється здійснювати протягом бюджетного періоду фінансування загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів одночасно з державного та місцевих бюджетів та/або одночасно з різних місцевих бюджетів. Невикористані кошти цих субвенції в кінці року не вилучатимуться до державного бюджету, зберігатимуться на рахунках відповідних місцевих бюджетів і використовуватимуться у наступному бюджетному періоді. Місцеві ради мають право додатково понад обсяги, передбачені субвенціями, планувати та здійснювати з місцевих бюджетів оплату поточних і капітальних видатків навчальних закладів⁶⁸.

Зазначимо, що, крім нормативно-правових актів, які здійснюють прямий вплив на процес фіскальної децентралізації, певну роль відведено законам, що діють опосередковано. До таких законів насамперед необхідно віднести:

– Закон України № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. (далі – Закон № 280/97). Цей Закон відповідно до Конституції України визначає систему та гарантії місцевого самоврядування в Україні, засади організації та діяльності, правового статусу і відповідальності органів та посадових осіб місцевого самоврядування. Відповідно до Закону № 280/97 територіальна громада – жителі, об'єднані постійним проживанням у межах села, селища, міста, що є самостійними адміністративно-територіальними одиницями, або добровільне об'єднання жителів кількох сіл, що мають єдиний адміністративний центр⁶⁹. 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 і посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції та законів України⁷⁰;

⁶⁸ Бюджетна та податкова децентралізація 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rda.dp.ua/.../04.03.2015.

⁶⁹ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України № 280/97-ВР від 21.05.1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/512-12>.

⁷⁰ Там само.

– Закон України № 156-VIII «Про засади державної регіональної політики» від 05.02.2015 р. (далі – Закон № 156-VIII). Даним законом визначено основні правові, економічні та соціальні, екологічні, гуманітарні та організаційні засади державної регіональної політики як складової частини внутрішньої політики держави. В нормативному акті наведено трактування поняття «державна регіональна політика». Так, згідно з визначенням – 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 самобутності⁷¹. Метою ж державної регіональної політики є створення умов для динамічного, збалансованого розвитку України та її регіонів, забезпечення їх соціальної та економічної єдності, підвищення рівня життя населення, додержання гарантованих державою соціальних стандартів для кожного громадянина незалежно від його місця проживання⁷². Важливим аспектом вважаємо визначення чітких пріоритетів державної регіональної політики. Одним із ключових, на нашу думку, є стимулювання та підтримка місцевих ініціатив щодо ефективного використання внутрішнього потенціалу регіонів для створення та підтримання повноцінного життєвого середовища, підвищення якості життя людей⁷³;

– Закон України № 157-19 «Про добровільне об'єднання територіальних громад» від 05.02.2015 р. (далі – Закон 157-19). Таким чином, у Законі 157-19 закладено основу для проведення адміністративно-територіальної реформи в Україні. Визначено особливості формування нової адміністративно-територіальної одиниці – об'єднаної територіальної громади. В Законі 157-19 чітко прописано принципи добровільного об'єднання громадян, визначено суб'єктів добровільного об'єднання та регламентовано основні умови такого об'єднання⁷⁴.

⁷¹ Про засади державної регіональної політики : Закон України від 05.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/156-19>.

⁷² Там само.

⁷³ Там само.

⁷⁴ Про добровільне об'єднання територіальних громад : Закон України № 157-19 від 05.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/157-19>.

Наступним елементом в ієрархії нормативно-правового забезпечення здійснення фіскальної децентралізації в Україні є постанови Кабінету Міністрів України. Так, доповненням до вищезазначених законів є Постанова Кабінету Міністрів України № 214 «Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад» від 08.04.2015 р. (далі – Постанова № 214). Даною Постановою визначено формування територіальних громад. Окрім того, окреслено вимоги щодо формування спроможних територіальних громад. Також методикою визначено механізм та умови формування спроможних територіальних громад, а також порядок розроблення і схвалення перспективного плану формування територій громад Автономної Республіки Крим, області (далі – перспективний план)⁷⁵. В методиці визначено розуміння суті поняття «спроможна територіальна громада», якою вважають 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, фінансового забезпечення та розвитку інфраструктури відповідної адміністративно-територіальної одиниці⁷⁶.

Методикою зазначено, що формування спроможних територіальних громад здійснюється з урахуванням: здатності органів місцевого самоврядування вирішувати суспільні питання, які належать до їх компетенції, для задоволення потреб населення відповідних адміністративно-територіальних одиниць; історичних, географічних, соціально-економічних, культурних особливостей розвитку відповідних адміністративно-територіальних одиниць; розвитку інфраструктури відповідних адміністративно-територіальних одиниць; фінансового забезпечення відповідних адміністративно-територіальних одиниць; трудової міграції населення; доступності послуг у відповідних сферах. Вважаємо, що такі

⁷⁵ Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад Постанова Кабінету Міністрів України : № 214 від 08.04.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/214-2015-%D0%BF>.

⁷⁶ Там само.

вимоги цілком виправдані, що дозволяє в майбутньому створити цілком самостійні та фінансово незалежні територіальні громади. Зрозуміло, що більше переваг отримають громади із меншими фінансовими можливостями, однак таке об'єднання дасть певні преференції і для заможніших громад, що супроводжуватиметься додатковими фінансовими ресурсами із державного бюджету.

Окрім наведених нормативних актів, за необхідне вважаємо окремо виокремити Розпорядження Кабінету Міністрів України № 333-р «Про схвалення Концепції місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні» від 01.04.2014 р. (далі – Концепція). Метою прийняття Концепції є визначення напрямів, механізмів і строків формування ефективного місцевого самоврядування та територіальної організації влади для створення і підтримки повноцінного життєвого середовища для громадян, надання високоякісних та доступних публічних послуг, становлення інститутів прямого народовладдя, задоволення інтересів громадян в усіх сферах життєдіяльності на відповідній території, узгодження інтересів держави та територіальних громад⁷⁷. Відповідно до Концепції вирішення визначених завдань повинно відбуватися через побудову обґрунтованої територіальної основи для функціонування органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади, здатних самостійно забезпечити доступність та належну якість публічних послуг, що здійснюються такими органами, а також потрібної для цього фінансової бази; створення належних матеріальних, фінансових та організаційних умов для забезпечення здійснення органами місцевого самоврядування власних і переданих повноважень; розподіл повноважень у системі органів місцевого самоврядування та органів виконавчої влади на різних рівнях адміністративно-територіального устрою за принципом субсидіарності; розподіл певних функцій між органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування на основі децентралізації влади; імплементація механізму державного контролю за відповідністю Конституції та законам України⁷⁸. Таким чином, у Концепції чітко

⁷⁷ Про схвалення Концепції місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 333-р від 01.04.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>.

⁷⁸ Там само.

описано покроковий порядок передачі повноважень із центрального рівня на рівень окремих територіальних одиниць.

Окрім того, відповідно до схваленої Концепції Уряд України очікує на отримання певних позитивних результатів. Визначальними, на нашу думку, є такі:

- створення об'єднаних територіальних громад, які будуть в змозі самостійно або через органи місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення;

- забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку територіальних громад і регіонів;

- стимулювання економічного розвитку територій у результаті вдосконалення інструментів впливу органів місцевого самоврядування на визначення пріоритетів місцевого економічного розвитку⁷⁹.

З огляду на проведений аналіз нормативно-правового забезпечення здійснення фіскальної децентралізації можна зазначити таке:

- по-перше, в Україні, починаючи із здобуття нею незалежності, здійснювались спроби проведення децентралізації, неодмінним елементом якої повинна була стати фіскальна децентралізація, що неодноразово декларувалось різноманітними нормативними актами щоразу при зміні правлячої еліти;

- по-друге, незважаючи на існування вагомого переліку переваг здійснення проведення фіскальної децентралізації, як наприклад, забезпечення необхідних фінансових ресурсів для окремих територій, можливість безпосередньо впливати на соціально-економічний розвиток територій, наближення послуг до споживача та інші, фіскальна децентралізація спричинює й певні загрози. Такі загрози можуть виявлятися через: отримання занадто широких повноважень органами місцевого самоврядування, відсутність контролю вищестоящих органів за правомірністю та ефективністю використання фінансових ресурсів, підвищення міжрегіональної диференціації чистих фіскальних вигід – різниці між обсягом одержуваних вигід від надання суспільних благ і рівнем здійснюваних податкових платежів, що призводить до порушення принци-

⁷⁹ Про схвалення Концепції місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України № 333-р від 01.04.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>.

пу територіальної справедливості, який передбачає наявність рівного доступу до суспільних благ незалежно від їх географічного розташування. Отже, сьогодні необхідною формою міжбюджетних відносин є збалансована фіскальна децентралізація. Вважаємо, що збалансована фіскальна децентралізація повинна враховувати певні специфічні особливості централізованої та децентралізованої форм розвитку міжбюджетних відносин;

– по-третє, лише починаючи із 2014 р., можна спостерігати не лише теоретичні, а й практичні спроби проведення фіскальної децентралізації, що зумовлено прийняттям необхідних нормативно-правових актів та проведенням реальних змін, які привели до утворення нових самостійних і фінансово незалежних територіальних об'єднань.

Незважаючи на те, що окремі нормативно-правові акти потребують певних коригувань та вдосконалення, в Україні сьогодні існують усі передумови для успішного проведення фіскальної децентралізації.

2.2. Еволюційний поступ у формуванні інститутів фіскальної децентралізації (О. Ю. Сидорович)

Україна, оголосивши світові про свою незалежність, розпочала інтенсивне й цілеспрямоване інституціональне будівництво суспільних інститутів, які відповідно до стратегічних цілей та пріоритетів національного розвитку передбачали побудову демократичного, соціально орієнтованого суспільства.

На час набуття незалежності національні фінансові інститути характеризувалися надмірною централізацією (майже 90% ВВП), жорсткою адміністративною регламентацією організації горизонтальних та вертикальних зв'язків між грошовими фондами, відсутністю місцевих фінансів, переважанням адміністративних інструментів управління фінансовими потоками держави. Домінування державного сектору в економіці держави на основі застосування адміністративних методів управління економікою і фінансовими

відносинами в державі було адекватним командно-адміністративній моделі господарювання, однак було абсолютно неадекватним в нових ринкових умовах господарювання, оскільки не відповідало низці завдань, визначених перед державою.

Концептуальним базисом інституціональних трансформацій в економічній, фінансовій та фіскальній системах було обрано ефективно діючу у країнах з розвиненими суспільними інститутами модель їх функціонування, в якій місцеве самоврядування виступало дієвим суб'єктом в адміністративній вертикалі реалізації публічної влади в державі.

Хронологічно процес формування інститутів фіскальної децентралізації започаткований у 1990 р. і ознаменовується прийняттям Верховною Радою Української РСР Закону УРСР «Про місцеві Ради народних депутатів Української РСР та місцеве самоврядування»⁸⁰. Введення в дію означеного Закону стало першою спробою трансформації місцевих рад народних депутатів усіх територіальних рівнів в органи місцевого самоврядування, що визначалася як «... територіальна самоорганізація громадян для самостійного вирішення безпосередньо або через державні і громадські органи, які вони обирають, усіх питань місцевого життя, виходячи з інтересів населення, на основі законів Української РСР та власної фінансово-економічної бази». При цьому система місцевого самоврядування включала: сільські, селищні, районні, міські, районні в містах, обласні ради народних депутатів та їх органи, які одночасно визначались державними органами державної влади.

Наступний етап децентралізації в Україні був зумовлений прийняттям у лютому 1994 р. Закону України «Про формування місцевих органів влади і самоврядування»⁸¹, що поширив принципи місцевого самоврядування на всі рівні адміністративно-територіального устрою України. Цей етап характеризується згоранням процесів децентралізації, оскільки всупереч проголошеним пріоритетам реформування державної влади відбулась ліквідація ви-

⁸⁰ Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування : Закон УРСР № 533-ХІІ від 07.12.1990 р. // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1991. – № 2. – Ст. 5.

⁸¹ Про формування місцевих органів влади і самоврядування : Закон України № 3917-ХІІ від 03.02.1994 // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 22. – Ст. 145.

конавчих комітетів районних і обласних рад, а також відновлення місцевих державних адміністрацій на чолі з головами відповідних районних і обласних, Київської та Севастопольської міських, районних у містах рад⁸² на основі прийняття Конституційного договору між Президентом України і Верховною Радою України «Про основні засади організації та функціонування державної виконавчої влади і місцевого самоврядування в Україні на період до прийняття нової Конституції України». На основі нього був виданий Указ Президента України № 1194/95 «Про делегування повноважень державної виконавчої влади головам та очолюваним ними виконавчим комітетам сільських, селищних і міських рад» від 30.12.1995 р., згідно з яким головам та очолюваним ними виконавчим комітетам сільських, селищних і міських рад було делеговано повноваження органів державної виконавчої влади та встановлено відповідальність за невиконання або неналежне виконання делегованих повноважень перед Президентом України, Кабінетом Міністрів України, а також відповідними головами державних адміністрацій⁸³.

Період тривалого пошуку та майже щорічного реформування системи територіальної організації влади – від централізованої системи, коли ради різних рівнів перебували у відносинах підпорядкування, до децентралізованої на зразок англо-американської моделі системи місцевої публічної влади – був завершений у результаті прийняття 28 червня 1996 р. Конституції України, яка закріпила право громади на місцеве самоврядування (ст. 7)⁸⁴, та визначила параметри децентралізації (ст. 123).

Оцінювання природи конституційного регулювання місцевого самоврядування у зарубіжних країнах дозволяє здійснити класифікацію з їх поділом на: 1) конституції, що не регулюють питання

⁸² Про основні засади організації та функціонування державної виконавчої влади і місцевого самоврядування в Україні на період до прийняття нової Конституції України : Конституційний договір між Президентом України та Верховною Радою України № 1к/95-ВР від 08.06.1995 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 18. – ст. 133.

⁸³ Про делегування повноважень державної виконавчої влади головам та очолюваним ними виконавчим комітетам сільських, селищних і міських рад : Указ Президента України № 1194/95 від 30.12.1995 р. // Урядовий кур'єр. – 1996. – № 3–4 (6 січ.).

⁸⁴ Конституція України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 142.

місцевого самоврядування; 2) конституції, в яких місцеве самоврядування гарантовано на основі інституту політичних прав громадян, інституту власності та фінансових інститутів держави; 3) конституції, які містять конституційні основи місцевого самоврядування та детально окреслюють засади місцевого самоврядування.

Зазначимо, що положення про місцеве самоврядування та місцеве управління містяться в більшості конституцій розвинених держав світу, зокрема: Розділ V Конституції Італії від 1947 р., Розділ VIII Конституції Іспанії від 1978 р., Розділ XII Конституції Франції від 1958 р., Глава VII Конституції Республіки Польща від 1997 р.; або у законодавчому зводі системи публічної влади та управління загалом: Розділ II Основного Закону ФРН від 1949 р., Глава VIII Конституції Нідерландів від 1983 р. та ін.

Федеральний конституційний закон Австрії від 10. 11. 1920 р. містить детальний опис засад правового регулювання місцевого самоврядування, чітко визначаючи правовий статус громади як суб'єкта місцевого самоврядування, її функції, структуру сформованих громадою органів, їх повноваження, розподіл компетенції між Федерацією та органами місцевого самоврядування, окреслює порядок взаємодії органів місцевої громади з федеральними органами управління та судовою гілкою влади тощо. Конституції Італії, Іспанії, Франції, Португалії, Греції та найстаріша конституція у Європі – Конституція Бельгії, що була запроваджена у 1831 р., містять детальний опис питань регулювання діяльності органів місцевого самоврядування.

Як бачимо, найбільш поширеними є дві останні групи конституцій, що підтверджує усвідомлення місцевого самоврядування як фундаментального базису конституційного ладу держави. Загалом місцеве самоврядування є системою специфічних суспільних інститутів та інституцій, сформованих згідно з: а) положеннями конституцій окремих держав (Бразилія, Данія, Франція, Італія, Японія, Індія, Швеція); б) законодавчими зводами окремих штатів (Австралія, США); в) з законодавством органів центральної влади (Нова Зеландія, Великобританія, більшість країн світу); г) законодавством окремих провінцій чи штатів (Канада, Пакистан),

г) урядовими постановами чи підзаконними актами (Китай) для надання певного типу послуг у локальних, географічно розмежованих районах держави.

Ст. 140 Конституції України місцеве самоврядування трактує як право територіальної громади села чи об'єднання сіл, селища та міста самостійно вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції та законів України. Однак таке визначення місцевого самоврядування носить більш звужений характер порівняно із заходами Європейської хартії місцевого самоврядування⁸⁵, основного міжнародного документа з питань місцевого самоврядування, до якого приєдналась і Україна, яким встановлено, що місцеве самоврядування є правом й реальною здатністю органів місцевого самоврядування регламентувати значну частину державних справ та керувати нею в рамках закону під свою відповідальність та в інтересах місцевого населення.

Основні принципи організації місцевого самоврядування Хартії встановлюють, що:

- «...у межах національної економічної політики органи місцевого самоврядування мають право на володіння достатніми власними фінансовими ресурсами, якими вони можуть самостійно розпоряджатися для виконання своїх функцій». Даний принцип констатує положення, що, з одного боку, органи місцевого самоврядування мають право на наявність фінансових ресурсів, а з іншого – ним формується умова достатності цих фінансових ресурсів;

- «...фінансові ресурси органів місцевого самоврядування повинні відповідати визначеним Конституцією та законами повноваженням. Частина фінансових ресурсів повинна надходити від місцевих податків і зборів, при цьому ставки на них мають право встановлювати органи місцевого самоврядування відповідно до законодавчих актів».

Прийняття у 1985 р. Європейської хартії про місцеве самоврядування, норми якої ратифіковані в 48 країнах світу, зумовило проведення в унітарних держав процесів децентралізації. Впродовж трьох десятиліть більшість європейських держав здійснила рефор-

⁸⁵ Європейська хартія місцевого самоврядування від 15 жовтня 1985 р. // Місцеве самоврядування. – 1997. – №1-2. – С. 90–94.

ми фінансових інститутів як шляхом адміністративно-територіальних змін, так і завдяки перерозподілу повноважень і функцій між рівнями влади з наданням їм належного фінансового забезпечення в частині перерозподілу бюджетних ресурсів між різними адміністративними рівнями. Означені процеси викристалізували різні типи організації фінансових інститутів місцевого рівня, які у кожній країні характеризуються своїми особливостями щодо реалізації повноважень центральних та місцевих органів влади у сфері фінансово-бюджетних і міжбюджетних відносин.

Проте формулювання сутності місцевого самоврядування в Конституції України допускає можливість фактичної відмови громади від самоврядування або ж неповної, неналежної його реалізації в умовах низького рівня правосвідомості та правової культури населення певної територіальної одиниці. Таким чином, можемо констатувати, що в Конституції України, крім права регламентувати значну частину державних справ, досі не приділена належна увага питанням реальної здатності органів місцевого самоврядування до їх здійснення.

У ст. 2 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»⁸⁶, що вступив у дію з 1997 р., місцеве самоврядування в Україні визначено як 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. При цьому встановлюється, що місцеве самоврядування здійснюється територіальними громадами сіл, селищ, міст як безпосередньо, так і через сільські, селищні, міські ради та їх виконавчі органи, а також через районні та обласні ради, які представляють спільні інтереси територіальних громад сіл, селищ, міст.

Крім того, ст. 61 даного Закону забороняє втручання державних органів у процес складання, затвердження і виконання місце-

⁸⁶ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1997. – № 24. – ст. 170.

вих бюджетів, самостійність яких гарантується власними та закріпленими на стабільній основі загальнодержавними доходами, а також правом самостійно визначати напрями використання коштів місцевих бюджетів. Однак, незважаючи на декларативну незалежність органів місцевого самоврядування, впродовж тривалого часу відбувалась централізоване втручання держави в процес складання, затвердження та виконання місцевих бюджетів, зокрема:

– складання та виконання районних і обласних бюджетів здійснювалось саме органами державної влади, а не власними виконавчими органами, які не було створено;

– участь держави у формуванні доходів місцевих бюджетів через гарантування дохідної бази, достатньої для забезпечення населення послугами на рівні мінімальних соціальних потреб. Проте у випадках, коли доходи від закріплених за місцевими бюджетами загальнодержавних податків та зборів перевищують мінімальний розмір місцевого бюджету України держава вилучала із місцевого бюджету до Державного бюджету частину надлишку в порядку, встановленому Законом України «Про Державний бюджет України на поточний рік» (ст. 62);

– здійснення державного контролю за легітимним, доцільним, економним та ефективним витрачанням коштів та належним їх обліком. Так, держава надавала право органам місцевого самоврядування спочатку самостійно визначати напрями використання коштів їх місцевих бюджетів, але залишала за собою право вирішувати, наскільки ефективно та економно вони витрачені;

– встановлення органами державної влади критеріїв ефективності використання коштів місцевих бюджетів, що логічно мало б здійснюватися саме територіальними громадами сіл, селищ, міст – виборцями, реальними носіями влади;

– самостійність місцевих бюджетів завжди обмежувалась і продовжує обмежуватись під час процесу затвердження їх бюджетів. Це обмеження було регламентовано Законом України «Про бюджетну систему України» та на сьогодні Бюджетним кодексом України. Йдеться про існуючу залежність прийняття рішення про місцевий бюджет будь-якого рівня влади від затвердження рішення

про місцевий бюджет вищого рівня влади або від ухвалення Закону України «Про Державний бюджет на поточний рік» щодо положень про міжбюджетні відносини⁸⁷;

– згідно з Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні», виконавчий апарат районних та обласних рад не здійснює управлінські функції, оскільки обмежує свою діяльність організаційним, правовим, інформаційно-аналітичним та матеріально-технічним забезпеченням діяльності ради (ч. 2 ст. 58), що зумовлює не виправдано широкі повноваження місцевих державних адміністрацій, яким районні та обласні представницькі органи самоврядування зобов'язані відповідно до закону делегувати виконавчі функції місцевого самоврядування;

– створення місцевих органів виконавчої влади зумовлювалось не метою реалізації контрольних функцій щодо законності діяльності місцевого самоврядування (як у західно-європейських державах), а більше перенесенням на них основного обсягу повноважень щодо управління відповідними територіями.

Отже, аналіз конституційних і законодавчих норм засвідчує, що вони не лише сповна не сприяють подальшому розвитку місцевого самоврядування, а й певною мірою його стримують як на базовому, і на локальному рівнях.

Усвідомлення причинно-наслідкових передумов розвитку місцевого самоврядування зумовило доцільність активізації комплексу трансформаційних перетворень системи місцевої влади з посиленням ефективності функціонування інституту фіскальної децентралізації.

Загалом децентралізація є інструментом, що дозволяє досягнути балансу загальнодержавних і територіальних інтересів. Програми Світового банку і Програма людського розвитку ООН (ПРООН) констатують, що децентралізація влади є ефективним знаряддям економічного розвитку завдяки посиленню фінансової незалежності місцевого самоуправління, підвищення його актив-

⁸⁷ Волохова І. С. Міжбюджетні відносини в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку / І. С. Волохова – Одеса : Атлант, 2010. – С. 233.

ності та зміцнення демократії на місцях. Метою фіскальної децентралізації є забезпечення економічних умов політичної свободи і незалежності на основі таких переваг:

- посилення демократії (особливо знизу, на місцях);
- захист свободи і прав людини (через систему вертикальних стримувань і противаг);
- зростання ефективності функціонування органів місцевої влади завдяки передачі повноважень на місця;
- підвищення якості надання комунальних послуг;
- підвищення соціального та економічного розвитку територій;
- інше.

Входження світової спільноти в XXI ст. ознаменувало собою новий етап розвитку децентралізації системи державного управління в країнах з ринковою системою господарювання, ключовою ознакою якої є часткове делегування функцій управління на місця та регіони з метою реалізації самостійної економічної політики. Історичний досвід доводить, що процеси фіскальної децентралізації передбачають досягнення певних переваг, однак за умови безсистемного характеру її здійснення та неврахування специфіки кожної конкретної країни заходи реформування зумовлюватимуть лише зниження ефективності й розбалансованості фінансових потоків.

Глобальна фінансова криза у більшості країн світу зумовила потребу здійснення структурних реформ у сфері реалізації фіскальних відносин між рівнями державного управління⁸⁸(табл. 2.1.).

Практична реалізація процесів фіскальної децентралізації відбулася в 2015 р. і зумовлювалась прийняттям змін до Бюджетного та Податкового кодексів України шляхом передачі органам місцевого самоврядування додаткових бюджетних повноважень і закріплення стабільних джерел доходів для їх виконання.

⁸⁸ Vammalle С. Sub-national Finances and Fiscal Consolidation: Walking on Th in Ice [Електронний ресурс] / С. Vammalle, С. Hulbert // OECD Regional Development Working Papers. – 2013. – Febr. – Режим доступу : <http://dx.doi.org/10.1787/5k49m8cqkcf3-en>.

Таблиця 2.1

Характеристика заходів реформування системи державного управління органів центрального та субцентрального рівнів у країнах світу⁸⁹

Вид реформи	Передумова реформування	Перелік та характеристика заходів реформування
1 Системи фінансового вирівнювання	2 Необхідність мінімізації впливу фіскальних ризиків та кризи на регіональну економічну продуктивність, необхідність зміни напрямку руху фінансових потоків між регіонами держави.	3 <i>Естонія</i> (2009); <i>Франція</i> (2011) – створення фондів вирівнювання міжтериторіального та комунального фондів; <i>Бельгія</i> (2011) – інституційна угода про реформу публічних фінансів з метою зменшення податкового тягаря та забезпечення стійкості бюджетів усіх рівнів; <i>Чехія</i> (2013) – покращено параметри розподілу фіскальних докредит між бюджетами з метою поліпшення фінансового стану муніципалітетів із найнижчим рівнем доходів на одного жителя та введення нового критерію у системі розподілу трансфертів.
Системи міжбюджетних трансфертів	Доцільність забезпечення ефективного вирівнювання фіскальних дисбалансів з метою зменшення фінансового диспаритету між величиною витрат на реалізацію делегованих місцевим органам повноважень та розміром трансфертів, які надаються центральним урядом для цих потреб.	Великобританія (2012) – спрощення й оптимізація бюджетних процедур шляхом запровадження умовних трансфертів загального призначення; радикальне скорочення бюджетних видатків, крім трансфертів у сфері базової середньої освіти та охорони здоров'я, що надало місцевим органам влади безпрецедентних повноважень.
Системи місцевих податків і зборів	Необхідність посилення ролі місцевих податків і зборів.	<i>Франція</i> (2009) – реформа системи фінансового забезпечення базового і проміжних рівнів державного управління; <i>Індія</i> (2012) – з метою посилення фінансової автономії органів місцевого самоврядування при запровадженні місцевого податку на нерухоме майно було запроваджено збір з домогосподарств за фіксованою ставкою; <i>Словаччина</i> (2012) – закріплення частки податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, ПДВ і акцизів за місцевими бюджетами.

⁸⁹ Кузькін С. Ю. Зарубіжний досвід фіскальної децентралізації: проблеми та шляхи їх розв'язання / С. Ю. Кузькін, Я. В. Котлярєвський, О. В. Шишко // Фінанси України. – 2015. – № 12. – С. 63–72.

Продовження табл. 2.1

1	2	3
Фінансового забезпечення	Потреба надання податкової автономії в поєднанні з більш жорсткими заходами фінансового вирівнювання.	<i>Італія (2009)</i> – реформа фіскальних відносин між рівнями державної влади.
Бюджетних правил і процедур	Доцільність забезпечення менш ризикових параметрів функціонування місцевих бюджетів.	<i>Німеччина (2009)</i> – запровадження інструментів боргового стримування; сформовано Раду стабілізації, до основних функцій якої входить щорічний моніторинг бюджетів усіх рівнів на основі критерію контролю загальних запозичень та координації середньострокового фінансового планування за рівнями влади; <i>Іспанія (2011)</i> – посилення фіскальної консолідації та заборона затвердження центрального чи місцевого бюджету з дефіцитом, розмір якого перевищує встановлене ЄС максимальне значення; <i>Ісландія (2011)</i> – законодавчі зміни засад місцевого самоврядування, згідно з якими встановлюється обов'язок органів місцевого самоврядування збалансувати поточні доходи й видатки протягом трьох років, при цьому розмір загального боргу таких органів не повинен перевищувати 150% від обсягу поточних доходів відповідного місцевого бюджету.
Перерозподілу повноважень і функцій	Завдання розподілу повноважень і компетенцій між центральним урядом та органами місцевого самоврядування.	<i>Угорщина</i> – реформа системи міжбюджетних трансфертів, обмеження здійснення запозичень органами місцевого самоврядування – т. зв. боргових стель, запозичень для реалізації місцевих інвестиційних програм розвитку території; <i>Греція (2011)</i> – реформа фіскальних відносин, що передбачає надання більших повноважень органам місцевого самоврядування.
Територіальної організації влади	Оптимізація кількості органів влади та місцевого самоврядування, що зменшує витрати на державне управління та збільшує адміністративний потенціал.	<i>Фінляндія</i> , <i>Франція (2010)</i> – реформа територіальної організації; <i>Греція (2010)</i> – скорочення кількості органів місцевого самоврядування з 1038 до 325; <i>Ірландія (2014)</i> – підвищення ефективності місцевих органів управління шляхом оптимізації розподілу повноважень щодо надання послуг та виконання адміністративних функцій.

Р е ф о р м а

Основні засади реформи міжбюджетних відносин ґрунтуються на реформах системи оподаткування в частині змін обсягу питомих надходжень до місцевих бюджетів; трансфертної політики щодо зміни частки отримання трансфертів від різних суб'єктів; бюджетної системи, зміни до якої полягають у підвищенні рівня відповідальності місцевих бюджетів через надання більших повноважень органам місцевого самоврядування шляхом делегування повноважень розробки та реалізації різноманітних програм соціально-економічного розвитку⁹⁰.

Ключовими пріоритетами нововведень було визначено розширення функціональних повноважень органів місцевого самоврядування щодо прийняття рішень з одночасним наданням їм повної бюджетної самостійності щодо наповнення своїх бюджетів та здійснення видаткових повноважень. Передбачалось, що зростання джерел формування дохідної бази місцевих бюджетів буде здійснено за рахунок передачі окремих доходів з державного бюджету, розширення бази оподаткування податку на нерухомість, (надходження якого становили 736,9 млн. грн.) та запровадження акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання у сфері роздрібною торгівлі підакцизних товарів за ставкою 5% від їх вартості.

За підсумками 2015 р., доходи місцевих бюджетів без урахування трансфертів зросли до 120,5 млрд. грн., що на 19,4 млрд. грн., або на 19,1%, більше від відповідного показника 2014 р., проте вони зростали значно нижчими темпами, ніж доходи державного (49,8%) та зведеного бюджетів (43,0%). Надходження з урахуванням міжбюджетних трансфертів становили 294,4 млрд. грн., що на 40% більше від показника 2014 р.⁹¹

Планувалось, що внесені зміни до Податкового кодексу України посилять повноваження органів місцевого самоврядування в частині визначення ставок податків та встановлення пільг з їх сплати. Проте місцеві податки та збори відіграють незначну роль у процесі формування місцевих бюджетів. Вони не здатні суттєво

⁹⁰ Габа І. М. «Децентралізація» – деякі плюси і мінуси / І. М. Габа // РайонІнфо. – 2014. – № 1.

⁹¹ Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/news/view/promova-ministra-finansiv-natalii-iaresko-na-zasidanni-uradiu-shchodo-vykonannya-derzhavnoho-biudzhetu-za-rik?category=bjuzhzet>.

впливати на фінансову спроможність органів місцевого самоврядування, оскільки їх частка в загальному обсязі доходів місцевих бюджетів щорічно знижується. Слід також зауважити, що заходи реформування не зумовили значних змін у структурі надходжень до різних рівнів місцевих бюджетів, зокрема найнижчих рівнів, що не засвідчує зміцнення фінансової стійкості місцевих бюджетів базового рівня (сіл, селищ).

Крім того, інституціональні зміни зумовили заміну системи загального збалансування усіх місцевих бюджетів системою горизонтального вирівнювання на основі визначення показника податкоспроможності територій залежно від рівня надходжень на одного жителя. Запровадження нового механізму бюджетного регулювання реалізується за податком на доходи фізичних осіб та податком на прибуток для обласних бюджетів, оскільки інші податкові джерела надходжень перебувають у розпорядженні місцевих органів влади.

Надходження податку доходів з фізичних осіб становили 53,6 млрд. грн., що на 23,1% більше від показника 2014 р., а виконання плану – 113,7%. Однак здійснювані державою заходи в частині запровадження нових податків з одночасним перерозподілом на користь державного бюджету найвагоміших місцевих податків, зокрема ПДФО, зумовлюють посилення централізації фінансових ресурсів. Так, у 2015 р. місцеві бюджети за рахунок передачі до державного бюджету 25% доходів від ПДФО втратили 32,4 млрд. грн., тоді як за рахунок нових податків (податок на прибуток, акцизний податок з роздрібною торгівлі, транспортний податок, податок на нерухоме майно, екологічний податок) їх доходи зросли лише на 13,3 млрд. грн., що приблизно у 2,5 рази менше⁹².

Загалом означені заходи з посилення фіскальної децентралізації можна вважати позитивними та стимулюючими, оскільки відбулось зменшення кількості дотаційних бюджетів та зростання бюджетів-донорів, проте негативом у цьому аспекті є те, що вна-

⁹² Бенювська Л. Я. Уроки бюджетної децентралізації в Україні : експертна оцінка / Л. Я. Бенювська ; ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України». – Львів, 2016. – 5 с. – Режим доступу: <http://ird.gov.ua/irdp/e20160701.pdf>.

слідок вирівнювання економічно слабкі території втратили значну частину доходів у вигляді офіційних трансфертів.

Перерозподіл коштів між державним та місцевими бюджетами в частині часткового зарахування надходжень ПДФО до державного бюджету зумовило зменшення частки доходів місцевих бюджетів у структурі консолідованого бюджету та чергове посилення централізації фінансового ресурсу, підтвердженням чого є той факт, що частка доходів місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету України зменшилась за 2014–2015 рр. з 22,2% до 18,5 %.

Водночас слід зазначити, що передані місцевим бюджетам джерела формування доходів є недостатніми для фінансування навіть поточних видатків, внаслідок чого територіальні громади не можуть розпоряджатися додатковими ресурсами на власний розсуд, оскільки до місцевих бюджетів передані додаткові витрати, що раніше здійснювалися на центральному рівні.

Отже, незважаючи на позитивні зрушення, пов'язані з внесенням змін до Податкового та Бюджетного кодексів України, мусимо констатувати, що процес запровадження інституту фіскальної децентралізації в Україні просувається надто повільно і під час бюджетної реформи в даному напрямі досягнуто недостатнього прогресу.

Подальші заходи формування інституту фіскальної децентралізації потребують підвищення ефективності механізму бюджетного регулювання соціально-економічного розвитку з одночасним розширенням прав місцевих органів влади, зміцнення їх бюджетної самостійності та визначення відповідальності та мають охоплювати⁹³:

1. Прийняття змін до Конституції України в частині децентралізації влади та визначення функцій місцевих громад з чітким розмежуванням повноважень органів місцевого самоврядування та держави, забезпечення передачі функцій виконавчої влади від місцевих адміністрацій виконавчим органам рад відповідного рів-

⁹³ Аналіз та оцінка реалізації бюджетної децентралізації в Україні : аналіт. зап. [Електронний ресурс] / Національний інститут стратегічних досліджень України. Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/2242/>.

ня, забезпечення повноважень органів місцевого самоврядування фінансовими ресурсами шляхом їх участі в загальнодержавних податках та компенсації їх витрат, якщо вони виникли внаслідок рішень органів державної влади.

2. Визначення прав та повноважень органів місцевого самоврядування та об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

3. Розробку та затвердження державних соціальних стандартів. Міністерству фінансів України та профільним міністерствам розробити з затвердженням державні соціальні стандарти, та Методику розрахунку вартості соціальних послуг та їх складу для всіх галузей (освіти, охорони здоров'я і т. ін.). Це дасть можливість оптимізувати кількість та структуру бюджетних установ, а також забезпечити підвищення ефективності планування та використання бюджетних коштів бюджетів усіх рівнів.

4. Забезпечення адресності соціальних пільг шляхом розробки та затвердження Міністерством фінансів України та Міністерством соціальної політики України дієвого механізму адресного надання пільг і визначення їх фінансової оцінки.

5. Гарантування зміцнення фінансового забезпечення місцевого самоврядування шляхом розробки Міністерством фінансів України та Державною фіскальною службою України змін до бюджетно-податкового законодавства для запровадження механізму зарахування до місцевих бюджетів частини податку на прибуток підприємств, які введені до реєстру великих платників податків та мають юридичну реєстрацію, виробничі потужності й провадять свою діяльність на території області.

6. Підвищення ефективності місцевих податків і зборів шляхом удосконалення Державною фіскальною службою України та Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України механізму їх адміністрування та формування єдиної бази даних (для податку на нерухомість).

7. Забезпечення ефективності міжбюджетних відносин шляхом розроблення Міністерством фінансів України спільно з

Міністерством регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України проекту Закону України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо удосконалення механізму фінансування регіонального розвитку».

8. Проведення інвентаризації земельних ділянок об'єднаних територіальних громад з метою удосконалення системи функціонування єдиної автоматизованої системи державного земельного кадастру України – Кадастрової карти, забезпечивши доступ до внесення та отримання інформації.

9. Законодавче врегулювання питань проведення місцевих референдумів. З ухваленням Закону України «Про всеукраїнський референдум» у 2012 р. було втрачено правовий механізм проведення місцевого референдуму, що є формою вирішення територіальною громадою питань місцевого значення шляхом прямого волевиявлення⁹⁴.

10. Забезпечення системності та узгодженості нормативно-правового регулювання бюджетного процесу в Україні, що є запорукою стабілізації динаміки соціально-економічного розвитку та реалізації державних функцій.

Підсумовуючи вищезначене, резюмуємо, що функціонування ефективного інституту фіскальної децентралізації сприяє забезпеченню фінансової незалежності місцевих бюджетів, є базовою умовою успішного суспільного розвитку та виконання органами місцевої влади всіх завдань і програм розвитку регіону. Однак період формування дієвого інституту фіскальної децентралізації, як підтверджує зарубіжний досвід, окреслюється встановленням специфічних вимог до реформування усіх складових державної політики, що потребує витрат часу та узгодженого механізму дій усіх його суб'єктів з чітко узгодженим взаємозв'язком суспільних цілей розвитку і завдань державної політики, їх системності та прозорості.

⁹⁴ Територіальна громада як базова ланка адміністративно-територіального устрою України: проблеми та перспективи реформування. – К. : НІСД, 2016. – С. 48.

2.3. Прагматизм впливу інституційних чинників на розширення бази оподаткування (А. І. Крисоватий, В. І. Дмитрів)

Фінансово-економічні дисбаланси останніх років загострили в нереформованих пострадянських країнах проблему ухиляння значної частини громадян від сплати податків та соціальних відрахувань. Адже попри перехід до ринку та капіталізму, зберігаються радянські атавізми в соціальній сфері: численні соціальні виплати та «безплатні» освітні й медичні послуги сприймаються в суспільстві як щось таке, що має забезпечити держава. Проте наповнюють фонди, з яких вони мають фінансуватися, уже давно не всі працездатні громадяни й лише з частини реальних доходів. Українська економіка має певні негативні тенденції, а саме нерациональне використання виробничого потенціалу та нерациональне споживання ресурсів. Саме тому основною умовою динамічного розвитку національної економіки стає інституційна політика.

Дослідження проблем виникнення, функціонування й ефективності впливу різних інститутів на економічну, політичну та управлінську діяльність займає значне місце в економічній, правовій, соціологічній та інших науках. Закордоном давно, а в Україні порівняно недавно, сформувалась і розвивається наукова теорія, об'єктом дослідження якої є різні інституції, покликані забезпечити нормальне протікання і регулювання різноманітних соціально-економічних процесів у суспільстві. Інституціональному розвитку протягом останнього періоду у світовій та вітчизняній науці присвячується дедалі більше наукових праць.

Світовий досвід проведення економічних реформ у державах з різним політичним устроєм, ідеологічними концепціями, моральними цінностями підтверджує, що однією з основних складових їх успішного завершення є врахування інституційних чинників при здійсненні відповідних перетворень.

Інституційні умови фіскального регулювання на території країн пострадянського простору вивчали В. Л. Андрущенко,

Т. І. Єфименко, Т. М. Качала, А. І. Крисоватий, І. О. Луніна, В. М. Опарін, А. М. Соколовська, В. М. Суторміна, Т. М. Мельник, В. М. Федосов. Зокрема, вчені наголошували на передчасності застосування ліберальних фіскальних інструментів в умовах транзитивної економіки (ринкової економіки, що утверджується), розглядали вплив політичних і психологічних чинників на прийняття фіскальних рішень. Однак і ці дослідження, попри методологічну правильність й академічну скрупульозність, не акцентують уваги (в контексті системного підходу) на врахуванні інституційного середовища у фіскальних стратегіях соціально-ринкового державотворення.

До основних інститутів розвитку економіки країни, на думку Т. М. Качали, належать такі: інститут власності, інститут демократії, інститут права, бізнесові інститути, регіональні інститути виробництва. Всі вони пов'язані між собою і формують різні інституційні чинники, які забезпечують збалансований розвиток фінансової, грошово-кредитної, валютної, банківської, бюджетної, податкової, інвестиційної та соціальної політики країни⁹⁵.

Необхідно зазначити, що інститути у вузькому розумінні – це правила економічної гри, встановлені законом і структурами, які забезпечують дотримання цих правил усіма економічними суб'єктами, використовуючи стимули, винагороди й покарання. Усіма економічними суб'єктами А. І. Крисоватий називає підприємства державного і приватного секторів економіки, внутрішні та зовнішні агентства, які діють у відкритій ринковій економіці, а також домашні господарства.

Поняття «інститути фіскального регулювання» слід розуміти як форми взаємовідносин держави, платників податків і громадян-виборців: з одного боку, це право держави встановлювати, законодавчо регламентувати, організовувати справляння податків і податкових платежів, розподіляти податкові надходження, а з іншого – право суб'єктів ринку на судовий захист від неправомірних

⁹⁵ Качала Т. М. Сучасні проблеми інституційного розвитку України / Т. М. Качала // Вісник економічної науки України. – 2009. – № 2 (16). – С. 48–49.

податкових вилучень, можливість здійснення громадського контролю за процесами оподаткування⁹⁶.

Загалом до інститутів Г. Колодко зараховує:

– процедури і правила поведінки, передбачені законом або звичаєм;

– законодавчі й регулювальні норми, які захищають інтереси економічних суб'єктів і держави;

– адміністративні структури, які забезпечують задоволення економічних потреб суспільства: від уряду й державних фінансових органів до комерційних банків і товарних бірж;

– інститути в широкому розумінні, які охоплюють ринкову культуру й менталітет⁹⁷.

В Україні інституційне середовище є дуже неоднорідним. Інституційне середовище формується на основі як формальних, так і неформальних інститутів. Формальні інститути фіксуються у правових актах, на рівні економічних суб'єктів – в укладених ними контрактах. Неформальні інститути представлені соціальними нормами, на рівні суб'єктів ринку – їхніми домовленостями. Формальні та неформальні інститути взаємопов'язані, але відмінності між ними є принциповими. Одна річ, коли економічні суб'єкти не ухиляються від сплати податків, тому що це забороняє закон і його порушення карається штрафними санкціями, інша – коли вони керуються кодексом честі підприємця, виявлення порушення норм якого передбачає втрату репутації в ділових колах.

Фіскальна свідомість так і не стала чеснотою українців, а невдалі трансформації перерозподільних процесів останніх років лише зміцнили негативне ставлення до фіска. Недовіра до фіскальних інститутів і надалі спонукатиме суб'єктів ринку підтримувати неформальну практику господарювання. Щоб підвищити ефективність фіскального регулювання хоча б до рівня нових країн ЄС, потрібно не лише лібералізувати оподаткування, гармонізувати з європейськими чи спрощувати фіскальні механізми, підвищувати

⁹⁶ Крисоватий А. І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С. 18–32.

⁹⁷ Колодко Г. Институты, политика и экономический рост / Г. Колодко // Вопросы экономики. – 2004. – № 7. – С. 40.

штрафні санкції за порушення податкового законодавства або наروضувати персонал контролюючих органів, а й намагатися створенням позитивних фіскальних прецедентів переконати громадськість у можливості перерозподілом ВВП сприяти зрушенням у суспільному розвитку.

Аналіз діяльності різних формальних і неформальних інституцій, результативності взаємодії між ними дає змогу виявити чинники підвищення ефективності функціонування економічних систем, шляхи формування нової інституційної системи і на цій основі розробити сучасну інституційну модель регулювання ринкової економіки⁹⁸. Важливим аспектом інституційного регулювання в Україні є багатоаспектне співробітництво з міжнародними інституціями сприяння. ЄС надає Україні підтримку платіжного балансу, різноманітні форми технічної допомоги. Європейська комісія співпрацює з українським урядом, а також з іншими організаціями з метою визначення основних секторів для фінансування. Такі пріоритети відображаються у грантах для проектів модернізації державного управління та політики, сприяння розвитку приватних підприємств, відновлення енергетичного сектору та захисту навколишнього середовища.

Прийняття Податкового кодексу України ознаменувало новий етап розбудови фіскальної сфери⁹⁹. Одночасно із систематизацією податкового законодавства було ініційовано податкову реформу: спрощення податкової системи, зниження ставок ПДВ і податку на прибуток, введення низки пільг в оподаткуванні (переважно за галузевим принципом і для малого бізнесу), посилення фіскальних позицій акцизів та екологічного оподаткування, запровадження другої ставки податку на доходи фізичних осіб і податку на нерухомість, зміни в податковому адмініструванні. Однак незважаючи на те, що в Кодексі відображено заходи щодо зміщення фіскальних акцентів із оподаткування прибутку до оподаткування май-

⁹⁸ Мельник Т. М. Інституційні чинники економічного розвитку: теорія і практика / Т. М. Мельник // Вісник Донецького національного університету. – 2010. – Вип. 2, т. 1. – С. 245–251. – (Серія В : Економіка і право).

⁹⁹ Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.

на, споживання, доходів населення і чимало інших прогресивних положень, а в ЗМІ широко висвітлювалася концепція податкових трансформацій, стверджувати про істотне зменшення фіскальних проблем у країні передчасно.

Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу і деякі законодавчі акти України про забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» (опубліковано в парламентській газеті «Голос України» від 31 грудня) встановлено, що з 2016 р. ставка єдиного соціального внеску (ЄСВ) становить 22% і скасовує 3,6% ЄСВ, що утримується із зарплати працівників¹⁰⁰. Одночасно підвищується максимальна величина бази нарахування ЄСВ з 17 до 25 мінімальних місячних заробітних плат (близько 34,45 тис. грн.).

У частині податку на доходи фізичних осіб встановлюється єдина базова ставка у розмірі 18% замість двох діючих ставок 15% та 20%; для дивідендів з джерела в Україні залишається ставка в розмірі 5%, для доходів із-за кордону – 18%, для оподаткування великих пенсій – 15%.

Щодо спрощеної системи оподаткування закон містить норму про зменшення для платників III групи річного обсягу доходу до 20 млн. грн. до 5 млн. грн. із збільшенням ставок з 2% до 3% – для платників ПДВ і з 4% до 5% – для неплатників ПДВ. Крім того, підвищуються у 1,8 разу ставки єдиного податку для IV групи платників (сільгоспідприємств), а коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки землі для визначення бази оподаткування для платників єдиного податку IV групи встановлено на рівні 120%.

У частині податку на прибуток підприємств закон містить скасування сплати щомісячних авансових внесків з податку на прибуток, введення квартального звітного періоду з податку на прибуток для підприємств, у яких річний дохід від будь-якої діяльності перевищує 20 млн. грн.

¹⁰⁰ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році»: Закон України № 909-VIII від 24.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.

Ставки акцизного податку на 2016 р. на спирт, алкогольні напої (крім натурального вина) підвищуються на 50%, на пиво й ігристе вино – на 100%, специфічна ставка акцизного податку та мінімальне акцизне податкове зобов'язання для тютюнових виробів збільшується на 40% без підвищення адвалерної ставки, акциз на паливо – на 13%.

Щодо податку на нерухоме майно збільшено граничну ставку податку з 2% до 3% розміру мінімальної заробітної плати за 1 кв. м загальної площі житлової та нежитлової нерухомості (41,34 грн.), а також встановлено додаткову ставку податку в розмірі 25 тис. грн. для квартир площею понад 300 кв. м і будинків площею понад 500 кв. м, що є актуальним при оподаткуванні багатих верств населення. Податок на нерухомість – це тест на демократичність українських чиновників і багатих людей.

Також у рамках індексації підвищується рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України на половину прогнозного індексу інфляції – 13,35%, екологічний податок – на весь прогнозний індекс – 26,7%, рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, а також плата за спеціальне користування водою і лісовими ресурсами на прогнозний індекс цін виробників – 26,5%. За рахунок нововведень до Податкового кодексу України на 2016 р. очікується розширення дохідної частини державного бюджету на 15%.

Передбачувано й обґрунтовано платники податків сприймають оподаткування суб'єктивно і винятково з матеріальної точки зору, зумисне не беручи до уваги сутнісні характеристики оподаткування, що є основою податкових відносин. Адже податок не є лише засобом наповнення державного бюджету або інструментом регулювання економічних відносин у країні.

Податок – це передусім засіб вираження позитивної фінансової відповідальності людей стосовно одне одного і політичного суспільства, в якому вони живуть. Податок – це основа для їхньої взаємодії, справедливого або несправедливого розподілу внесків між громадянами. Податок – це обов'язок громадянина, але і його право водночас. Право вимагати від держави в особі конкретно-

го чиновника, поліцейського, пожежника виконання покладених на них обов'язків тією самою мірою, якою ці обов'язки виконує платник податків. Податок – це гідність громадянина, його самовідчуження як повноправного, відповідального члена суспільства. З іншого боку, основна функція держави в оподаткуванні полягає не в тому, щоб зібрати максимум коштів із платників податків, а щоб отримати необхідний мінімум найкращим, найбільш справедливим з усіх можливих способом, а також витратити їх ефективно і в повній відповідності до вимог законодавства.

Однак протилежне спостерігаємо в нашій країні. Як будь-яке суспільство, що розвивається, ми схильні шукати причину не в собі, а зовні – хоча б у нашій державі: обираємо не тих, обираємо не так, нас обманюють. Наш шлях має стати особливим у людській історії. Ми маємо дати світу нове розуміння розвитку, не асимілювавшись із сусідами, а на межі їхніх цінностей і територій створивши нову, кращу цивілізацію, чи відродити цивілізацію, яка існувала тисячу років тому.

Взагалі в політичній філософії оподаткуванню приділяється незначна увага. Незважаючи на те, що саме податки перебувають за зовнішнім фасадом багатьох історичних подій, прогресивні уми людства оминали цю тему, висвітлюючи її тільки побічно, епізодично. Однак не треба бути Ж.-Ж. Руссо, щоб визначити, що справедливого суспільства не побудувати без відповідної системи оподаткування, яка сприймається такою всіма членами суспільства¹⁰¹.

Сьогодні громадяни нашої країни не сприймають систему податків як справедливу, про що свідчить обсяг тіньового сектору економіки: за оцінюванням спеціалістів, він охоплює понад 50% ВВП. Не треба бути Дж. Кейнсом, щоб з'ясувати: саме ця обставина є основною перешкодою для проведення будь-якої податкової реформи. Будь-які зміни до податкового закону не лише можуть бути неможливими для реалізації, а й створять дискримінаційні умови для платників податків, котрі, незважаючи на це, працюють (у т. ч. і отримують зарплати)

¹⁰¹ Гетьманцев Д. О. Реформа оподаткування: непрямі податки [Електронний ресурс] / Д. О. Гетьманцев // Дзеркало тижня. – 2016. – № 18. – Режим доступу : http://gazeta.dt.ua/business/reforma-opodatkovannya-nepriami-podatki-ne-prioritetnim-ni-yedinim-kompensatorom-vtrat-byudzhetu-vid-zmenshennya-nadhodzen-priyamih-podatkiv-ye-same-nepriami-podatki-_html.

у правовому полі. Процес боротьби з тіньовою економікою є болючим і тривалим за ведення, навіть дуже грамотної податкової політики.

Одним з основних етапів податкової реформи має стати реформування (доопрацювання) системи оподаткування доходів як основної, визначальної частини не лише системи оподаткування, а й податкової культури українського суспільства загалом. У цьому разі взаємозв'язок між державою та платником податків найбільш відчутний. Саме реформування оподаткування доходів може змінити усвідомлення себе в податкових відносинах українського платника податків.

Продовження залучення коштів у міжнародних організацій не тільки не має економічної перспективи для їх повернення, а й завдає прямої шкоди країні, узалежнюючи вітчизняну економіку від міжнародних кредиторів.

Відповідно до цього, на нашу думку, не пріоритетним, а єдиним компенсатором втрат бюджету від зменшення надходжень від прямих податків, а також потенційним джерелом формування додаткових доходів, є саме непрямі податки. Про справедливість чи несправедливість непрямого оподаткування суперечки тривають не одне століття. Основним недоліком непрямого оподаткування вважається регресивність, тобто оподаткування людей із вищим доходом. У структурі витрат багатих непрямі податки мають меншу питому вагу, ніж у структурі доходів бідних. Саме тому непрямі податки вважаються податками на бідних, а незадоволення непрямим оподаткуванням було основною причиною податкових бунтів. Значимо, що аргумент про регресивність непрямого оподаткування певною мірою нівелюється практикою оподаткування розвинених країн, де використовуються кілька ставок податку, і для товарів/послуг першої необхідності застосовується знижена ставка податку, а для предметів розкоші, навпаки, підвищена. Така практика реалізована частково і в Україні, де збір на обов'язкове пенсійне страхування стягується при продажу об'єктів нерухомості, ювелірних виробів, мобільного зв'язку і становить непрямий податок.

Крім того, визначено також негативний вплив надмірного непрямого оподаткування, що спричинило на зростання цін, змен-

шення споживання і, як наслідок, за певних умов – охолодження економічної активності. Однак причинно-наслідковий зв'язок між першим та другим неочевидний і, крім цього, залежить від обсягу ухиляння від оподаткування всередині країни та обсягів контрабанди, на яку «заплющує то одне, то друге око» кожен український уряд.

Однак переваги непрямого оподаткування з лишком перекривають його недоліки, а, за влучним висловом англійського прем'єр-міністра Гладстона, «...суперечка про прямі та непрямі податки скидається на суперечку про те, які жінки кращі: блондинки чи брюнетки. Не знаю, як іншим, а мені подобаються і ті, і ті». Так чи інакше, однак непрямі податки представлені в усіх без винятку сучасних податкових системах.

Дослідники вказують на нейтральність податку на споживання, який за рівної податкової ставки не впливає негативно на розвиток різних галузей економіки, а також скасовує можливість подвійного оподаткування. Як зазначив колись предтеча класичної економічної теорії В. Петті: «Найбільше дратує людей обкладання їх вищим податком, ніж їхніх сусідів». Таким чином, дуже важливо, що податок на споживання не викликає непродуктивної зміни структури економіки.

На користь непрямих податків свідчить і те, що ці податки мають величезну базу оподаткування, а отже, й генерують дохід, який перевищує дохід від інших обов'язкових платежів. Таким чином, вони здатні відносно швидко зібрати значні фінансові ресурси, ніж прямі податки.

Однак перший і найголовніший аргумент на користь збільшення ставок непрямого оподаткування – розвинений порівняно з іншими податками механізм адміністрування як ПДВ, так і акцизного податку. Розроблена попередньою владною командою і доопрацьована урядом система електронного адміністрування (СЕА) ПДВ нині належно працює на практиці, значно знижуючи можливість для мінімізації податку з використанням колишніх конвертаційних схем. Так, шанс не заплатити податок у платників податків

досі залишається. Однак узяти участь у цій грі з державою наважиться дедалі менше платників податків.

Отже, можливості для ухиляння від оподаткування непрямими податками, з одного боку, значно звужені і є непорівнянними з будь-якими іншими платежами, обов'язковими в Україні.

З іншого боку, ухилянню від оподаткування значною мірою сприяє механізм єдиного податку, використовуючи який доволі потужні підприємці працюють у тіні під прикриттям статусу суб'єкта малого бізнесу, що практично повністю позбавляє фіскальну службу можливості проконтролювати обсяг операцій платника податків. Ефективними заходами протидії такому ухилянню має стати зменшення ліміту готівкових операцій із фізичними особами на день, тобто стимулювання зростання безготівкових розрахунків, а також повсюдне впровадження реєстраторів розрахункових операцій.

Таким чином, значний фінансовий ресурс держава може отримати, з одного боку, за рахунок збільшення ставки ПДВ (на 5–7%) і акцизу, а з іншого – через розширення бази оподаткування. При цьому, що є дуже важливим, податок переноситься на споживача і не обтяжуватиме бізнес, який потребує підтримки.

Наразі ПДВ є головним джерелом податкових надходжень ДБУ. Проведений моніторинг (рис. 2.3) засвідчив, що питома вага ПДВ із ввезених на територію України товарів за період 2010 – 2015 рр. і трьох кварталів 2016 р. становить у середньому 29,5%.

Зазначимо, що збільшення податкового тиску непрямих податків не має впроваджуватися окремо від реформування вітчизняної податкової системи загалом. Воно може бути лише доповненням до загальних системних дій, спрямованих на підтримку розвитку вітчизняної економіки. Так, підвищення ставки ПДВ можна вважати аморальним вчинком без зниження базової ставки і запровадження прогресивної шкали ПДФО, яка має компенсувати регресивний характер непрямого оподаткування. Як і без широкого надання податкових пільг (податкових канікул, податкового кредиту) з податку на прибуток, без збільшення рентних платежів і податку на майно.

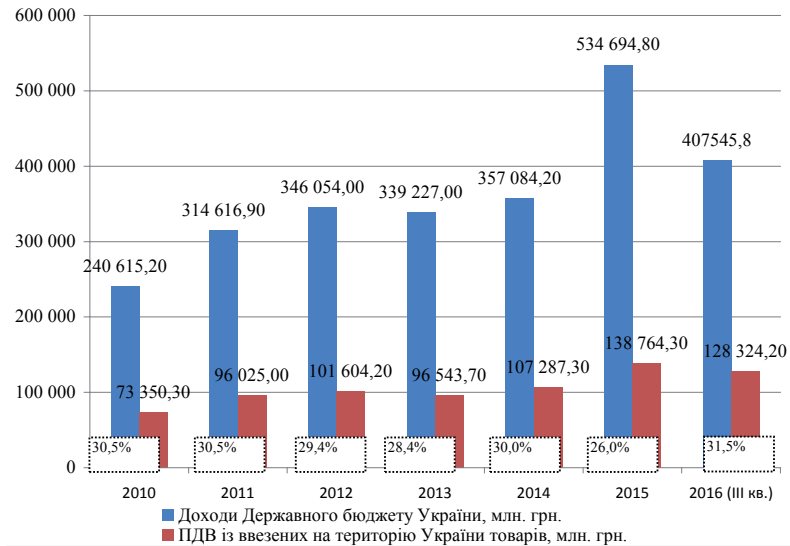


Рис. 2.3. Питома вага ПДВ із ввезених в Україну товарів у структурі доходів ДБУ за 2010–2015 рр. та III квартали 2016 р.¹⁰²

Водночас з огляду на значний обсяг невідшкодованого ПДВ показник продуктивності є завищеним. Необхідно зауважити, що додаткові надходження завдяки скасуванню галузевих пільг із ПДВ, скасуванню ПДВ векселів і запровадженню 20% ставки на імпорт газу було практично повністю нівельовано втратами ПДВ через застосування інших схем мінімізації оподаткування.

Показник бюджетної ефективності ПДВ відображає, скільки надходжень ПДВ у відсотках до ВВП припадає на 1% номінальної ставки. Таким чином, чим вищий цей показник, тим більш ефективно працює система ПДВ у країні. Дані розрахунку вищезгаданого показника, що базується на обчисленні співвідношення надходжень від ПДВ та ВВП, поділеного на стандартну ставку податку, відображає рис. 2.4.

¹⁰² Інформація з офіційного сайту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс] // Міністерство економічного розвитку і торгівлі України: урядовий портал. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/>.



Рис. 2.4. Динаміка показників продуктивності ПДВ, 2010-2016 рр. (дані за 2016 р. взяті на основі трьох кварталів), %¹⁰³

Першим «податок на дармоїдів» торік увів білоруський президент Аляксандр Лукашенка. У квітні 2015 р. він підписав декрет, відповідно до якого працездатні громадяни, що проживають на території Білорусі, але при цьому не працюють і не сплачують податків більш ніж шість місяців, щороку платитимуть збір у розмірі 20 базових величин (зараз 200 Євро). Інакше накладається штраф або й адмінарешт з обов'язковим залученням до виконання суспільно корисних робіт. У Росії в Мінпраці обговорюється можливість запровадження податку для працездатних осіб, які офіційно не працюють. Проте після того, як новина набула резонансу, було уточнено, що обговорення податку ведеться лише «...на експертному рівні в контексті вивчення реалізації такого досвіду в Білорусі». Однак найгостріше проблема постала саме в Україні, де близько половини працездатних громадян не сплачує ані відрахувань до пенсійного та інших соціальних фондів, ані податків до бюджету, з якого фінансуються медицина та освіта.

У радянський період пріоритетом було задоволення якомога більшої частини потреб населення із застосуванням державного

¹⁰³ Інформація з офіційного сайту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс] // Міністерство економічного розвитку і торгівлі України: урядовий портал. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/>.

перерозподілу ресурсів через так звані фонди суспільного споживання. Зокрема, Конституція УРСР (1978 р.), окрім перераховування безплатних послуг та соціальних виплат, містила ст. 23, де було визначено, що «...з метою повнішого задоволення потреб радянських людей створюються суспільні фонди споживання. Держава за широкої участі громадських організацій і трудових колективів забезпечує зростання й справедливий розподіл цих фондів».

Такі соціальні фонди були інструментом солідарного фінансування значної частини потреб громадян. Наприклад, саме із суспільних фондів споживання забезпечувалися нібито безплатні освіта та підвищення кваліфікації, медична допомога, виплата пенсій і стипендій, оплата відпусток, безплатні й за пільговими цінами путівки до санаторіїв, утримання дітей у дошкільних установах та інші виплати й пільги. Наповнювалися вони коштом громадян, доходи яких перебували під постійним контролем держави, адже вони працювали в державному або так званому колективному секторі, підприємства й організації якого все зароблене їхніми працівниками перераховували державі. Відповідно у СРСР вважалося злочином «ухиляння від суспільно корисної праці». Адже тоді держава втрачала б можливість привласнювати значний обсяг доданої вартості, яку мали б виробляти для неї такі працівники. Тож законодавство передбачало кримінальну відповідальність у вигляді позбавлення волі до двох років або виправні роботи від шести місяців до одного року, якщо особа «...ухиляється від суспільно корисної праці й проживає на нетрудові доходи більш ніж чотири місяці поспіль або загалом протягом року й у зв'язку з цим їй зроблено офіційне застереження про неприпустимість такого способу життя».

Однак в умовах капіталізму та ринкових відносин усе відрізняється інакше. Оскільки власниками активів і працедавцями є переважно приватні особи та компанії, а держава – це лише один із гравців, то й наповнення фондів «суспільного споживання» відбувається через відрахування із заявлених доходів. При цьому не існує примусу до праці чи кримінального переслідування за її уникнення.

Натомість є значно дієвіший принцип взаємозалежності від участі в наповненні фондів спільного користування (у вигляді страхових медичних, пенсійних та інших державних і приватних фондів),

а також сувора відповідальність за ухиляння від сплати податків до бюджетів усіх рівнів. Відповідно до цієї моделі, коли людина не наповнює ті чи інші фонди спільного користування, вона та члени її сім'ї не можуть претендувати на отримання послуг коштом таких фондів.

При цьому в капіталістичній економіці роль таких фондів значно менша, адже, на відміну від радянського колективізму, її основою є індивідуалізм, за якого кожен прагне якомога менше свого заробітку віддавати в будь-які спільні фонди та розпоряджатися самостійно якомога більшою його часткою.

Останнє бажання властиве й більшості українців. Проте в наших співгромадян воно парадоксальним чином поки не узгоджується з усвідомленням того, що, коли хочеш претендувати на «безплатні», тобто фінансовані зі спільних фондів, медицину, освіту, достойні виплати з безробіття, лікарняні та пенсії, це має супроводжуватися справним відрахуванням для цього 50% і більше власних реальних заробітків.

Введений з 1 січня 2011 р. Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) замінив собою чотири окремі відрахування: до пенсійного фонду, до фондів страхування на випадок безробіття, з тимчасової втрати працездатності, від нещасних випадків на виробництві. Після різкого зменшення з 1 січня 2016 р. цей показник становить 22% від доходу платників (приблизно 18% спрямовуються до ПФ, 4% – до Держслужби зайнятості та інших соціальних фондів, які забезпечують виплати у разі безробіття, втрати працездатності, нещасних випадків на виробництві). Оскільки в Україні поки що немає медичного страхування і солідарне фінансування сфери охорони здоров'я здійснюється з бюджету, податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) до повноцінного запуску страхування може розглядатися як своєрідний квазістраховий платіж на її утримання. Його ставка становить приблизно 18% від доходу. При цьому витрати на охорону здоров'я становлять дещо більш як половину надходжень від ПДФО: у 2017 р. заплановано 77 млрд. грн. за очікуваних 150,6 млрд. грн. надходжень від ПДФО.

Однак проблема полягає в тому, що ПДФО після різкого зниження ставки ЄСВ не вистачає навіть на покриття дефіциту фондів соціального страхування (у 2017 р. очікується 172,9 млрд. грн.), які мають фінансуватися з єдиного соцвнеску. За нинішньої кількості

лише навіть для покриття видатків на фонди соціального страхування та солідарне фінансування медицини ставка нарахувань ЄСВ чи ПФДО має бути підвищена щонайменше на 6–7%. Альтернативою може бути лише радикальне збільшення чисельності їх платників.

Дані Мінсоцполітики України на початок II кварталу 2016 р. ілюструють критичну ситуацію у співвідношенні одержувачів пенсійних виплат та платників ЄСВ. Так, загалом у країні такі виплати отримували 9,35 млн. пенсіонерів за віком, 1,4 млн. – у зв'язку з інвалідністю, 0,73 млн. – через втрату годувальника, 0,66 млн. – за вислугу років, 0,1 млн. – інші соціальні пенсії. А пенсійні відрахування на загальних підставах платили лише 10,28 млн. осіб (з них 0,61 млн. зайнятих у ФОП). Ще налічується 0,43 млн. застрахованих військових. Із 431,1 тис. застрахованих фізичних осіб – підприємців спрощеної системи оподаткування 130 тис. осіб – це пенсіонери за віком та інваліди, а з 609 тис. ФОП загальної системи оподаткування та самозайнятих не здійснювали відрахувань до ПФ 525 тис. Окрім цього, 1,49 млн. становлять інші категорії формально застрахованих осіб, що, проте, фактично відрахувань до ПФ не спрямовували (матері, які доглядають за дітьми, батьки-вихователі та ін.).

Наприклад для порівняння: у Польщі за таких самих демографічних показників кількість платників соціальних відрахувань становлять 22 млн. І в Україні їх загалом також мало б бути приблизно стільки само. За даними Держстату, у II кварталі 2016 р. у країні налічувалося 17,35 млн. економічно активного населення працездатного віку. Працездатних ознак, значно більше. Адже за даними статистичних досліджень, до економічно активного населення зараховуються лише ті, хто «...працює або активно шукає роботу й готовий приступити до неї протягом двох тижнів». Особами працездатного віку вважаються чоловіки та жінки від 15 до 59 років включно. Не дивно, що серед 10,9 млн. «економічно неактивних» в українських реаліях переважають пенсіонери, учні, студенти та особи, що не можуть працювати за станом здоров'я. Однак до цієї категорії зараховано також 2,2 млн. тих, осіб, які «виконують домашні обов'язки й перебувають на утриманні»; 0,25 млн. тих, хто «не знає де і як шукати роботу», а також «вважає, що немає підходящої роботи».

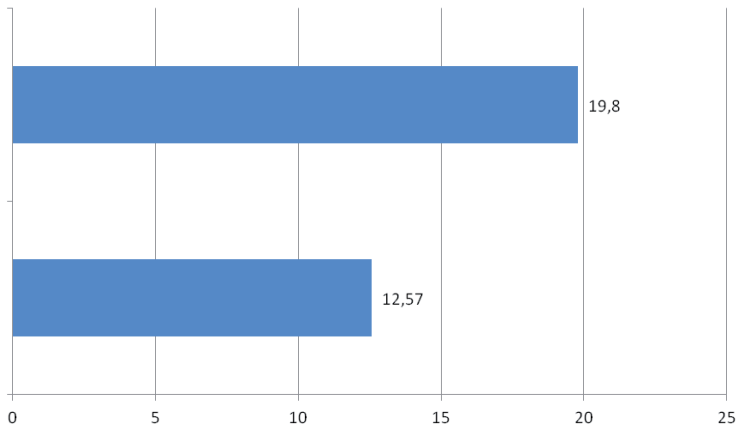


Рис. 2.5. Співвідношення чисельності громадян, які мали б сплачувати відрахування до соціальних фондів, і платників, млн. осіб¹⁰⁴

Як підтверджують дані рис. 2.5, сукупно йдеться про 19,8 млн. українців працездатного віку, які не є пенсіонерами, учнями, студентами або такими особами, що не можуть працювати за станом здоров'я. Цифри є зіставними із кількістю платників соціальних внесків у сусідній Польщі (де приблизно така сама, як і в Україні без тимчасово окупованих територій, чисельність жителів). Однак у нашій країні майже половина з них не сплачує жодних внесків до державного бюджету чи соціальних фондів, претендуючи при цьому і на медичні та освітні послуги для себе чи членів своєї родини, і на пенсію в майбутньому, принаймні на рівні прожиткового мінімуму.

Основу платників соціальних внесків та податку на доходи фізичних осіб становлять дві групи осіб, які працюють: 5,1 млн. штатних найманих працівників комерційного сектору з кількістю зайнятих 10 і більше та приблизно 3,5 млн. громадян, зайнятих у державному секторі, які отримують заробітну плату з бюджету. Ще маємо майже 1,5 млн. працівників мікробізнесу з кількістю зайнятих до 10 осіб і фізичних осіб-підприємців. Чисельність самозайнятих, які сплачують податки та соціальні відрахування, доволі незначна. Крім того, як було зазначено

¹⁰⁴ Крамар О. Соціальна шизофренія [Електронний ресурс] / О. Крамар // Тиждень. – 2016 – № 42. – Режим доступу : <http://tyzhden.ua/Economics/176539>.

вище, не платить ЄСВ більшість фізичних осіб-підприємців, які перебувають на загальній системі оподаткування, та самозайнятих осіб.

Проблема також у тому, що формально «зайнятими» в нашій країні вважаються доволі широкі кола громадян, які насправді такими не є. На цій підставі держава усувається від вирішення проблеми масштабного прихованого безробіття, а мільйонам людей відмовляють у статусі безробітного та підтримці в пошуку реальної роботи. Зокрема, найбільше формально зайнятих налічується у сільському господарстві – приблизно 2,5 млн. мешканців сіл та містечок, що мають особисті підсобні господарства й присадибні ділянки (городини). Зважаючи на проблеми з працевлаштуванням, вони насправді вирощують чи можуть вирощувати певну кількість продукції для власного споживання або частково на продаж. Однак в абсолютній більшості випадків ідеться про мізерні масштаби порівняно з тими, що необхідні, аби розглядати таку діяльність як достатнє для життя джерело утримання сім'ї. Водночас більшість цих людей все ж таки має незадекларовані доходи завдяки неофіційному працевлаштуванню в інших населених пунктах України чи за її межами, становлячи, зокрема, і значну частину з кількох мільйонів українських заробітчан. Або, навпаки, вони виконують домашні обов'язки чи доглядають за господарством, доки інші члени їхніх родин заробляють гроші.

Це, проте, не означає, що проблема їхнього більш ефективного та стабільного працевлаштування може бути не вирішеною. Однак у них немає підстав ухилитися від наповнення разом з іншими українцями працездатного віку фондів, з яких фінансуються чи фінансуватимуться в майбутньому медична допомога, пенсійне забезпечення для них безпосередньо або членів їхніх родин, соціальні виплати в разі втрати працездатності. Інакше оплачувати за них такі видатки змушені будуть 11 млн. українців, які здійснюють відрахування, хоча часто живуть не краще від зайнятих неофіційно або утриманців.

Думка, що заплатять олігархи, не має нічого спільного з реальністю. Бюджет і соціальні фонди наповнює звичайний громадянин. Наприклад, за даними звітності Мінфіну України, в 2015 р. у доходах державного бюджету податки на прибуток усіх підприємств (не тільки приватних, а й державних) становили тільки

39 млрд. грн. А основні надходження були отримані саме від пересічних громадян: податок із доходів фізичних осіб (ПДФО) становив 90,8 млрд. грн., єдиний соціальний внесок – 185,7 млрд. грн.

Те, що частина громадян, яка ці відрахування сплачує, змушена фінансувати не лише свої потреби, а й тих, хто ухиляється, закономірно призводить до постійного зменшення мотивації («навіщо платити за те, що інші отримують, нічого не сплачуючи?»), а також, й кількості тих, хто таки платить, але не отримує належної віддачі. Це закономірно, адже їхні відрахування доводиться ділити на всіх, хто претендує на пенсійне забезпечення, безплатні медичні послуги, соціальні виплати від держави в разі потрапляння в критичну ситуацію тощо.

Значна частина людей, які офіційно не працюють і не здійснюють відрахувань до пенсійного фонду й не сплачують податків із доходів фізичних осіб, на підприємствах періодично виявляється під час перевірок податкової служби. Зокрема, лише протягом січня-серпня 2016 р. виявлено приблизно 105 тис. найманих працівників, які працювали неофіційно. Наприклад, у серпні в Бахмутському районі Донецької області перевірка підприємства, яке виготовляє підвісні крісла, виявила, що, звітуючи про офіційне працевлаштування лише чотирьох осіб, насправді на підприємстві працювало 130 осіб.

Однак такі заходи навряд чи дадуть змогу системно вирішити проблему. Адже виявлені сьогодні особи, які неофіційно працюють, навіть у разі їх вимушеної офіційної реєстрації можуть бути через місяць-два-п'ять знову звільнені в більшій чи меншій кількості, а підприємство може закритися й відкритися за іншою назвою тощо.

Потрібні інструменти, які якщо не позбавили б, то принаймні мінімізували мотивацію до втечі в тіньовий сектор, і безальтернативним у цьому разі вважаємо введення обов'язкової сплати мінімальних ЄСВ та ПДФО (адже після зниження ставки ЄСВ цей податок є його компенсатором). А в перспективі матимемо й запровадження обов'язкового медичного страхування, внески від якого повністю покривали б потребу солідарної, так званої безплатної частини медицини. Наразі ставка такого страхування має бути на рівні принаймні 50% від нинішньої ставки ПДФО. Ці відрахування мають здійснювати всі працездатні громадяни незалежно від того,

працює ця людина на платній основі чи виконує лише обов'язки з ведення домашнього господарства, живе з ренти з житла, яке здає в оренду, чи відсотків із депозитів, інших доходів від власності.

Сьогодні на підконтрольній Україні території проживає близько 39 млн. громадян і середні річні витрати з бюджету на медицину в розрахунку на кожного становлять близько 2 тис. грн. (за планом на 2017 р.). А це означає, що родина з трьох-чотирьох осіб, яка через незадовільний сервіс у державних закладах вдається до послуг приватних лікарів чи клінік, зараз позбавлена змоги використати для цього 6–8 тис. грн. бюджетних коштів на рік. А якщо брати до уваги лише ті родини, члени яких платять ПДФО, то йдеться про значно більші суми.

Проект бюджету від Мінфіну передбачає, що видатки зведеного бюджету в 2017 р. на медицину (77 млрд. грн.), підтримку ПФ (161,6 млрд. грн.) та компенсацію непрацевдатності (11,3 млрд. грн.) сукупно становитимуть 249,9 млрд. грн. При цьому ПДФО від нинішніх платників податку має надійти лише 150,6 млрд. грн. Отже, дефіцит прямих відрахувань із працевдатних громадян становитиме 99,3 млрд. грн. При розширенні бази оподаткування за рахунок ПДФО та ЄСВ з 10 млн. громадян, які зараз не платять їх узагалі або сплачують із сум, що менші за мінімальну заробітну плату, можна було б сподіватися на покриття понад 80% цього дефіциту. Для подолання решти достатньо пропонованого Мінсоцполітики України звільнення ПФ від невласливих йому виплат пенсій за вислугу років та інших делегованих державою соціальних виплат.

Інша річ, що посилення вимог до сплати ПДФО та ЄСВ особами, які їх зараз не сплачують або з певних причин вважаються такими, що офіційно не працюють, має супроводжуватися активнішою державною політикою стимулювання створення робочих місць, зокрема й у виробничому секторі, особливо в депресивних районах.

Протягом останніх трьох років економіка України переживає період глибокої кризи. Різка девальвація національної валюти та зростання інфляції в Україні зумовило зниження купівельної спроможності населення. Показники реальної офіційної середньої заробітної плати (скореговані на індекс інфляції за базовими цінами 2013 р.) у 2013 р. становили 2980 грн., 2014 р. – 2522 грн., 2015 р. –

2046 грн. У доларах США середня заробітна знизилась приблизно з 370 дол. у 2013 р. до 150 дол. у 2015 р.

При ввезенні на територію України транспортних засобів у митному режимі імпорту сплачуються такі платежі: ввізне мито, акцизний податок та ПДВ. Їхні загальні обсяги становлять 8–9 млрд. грн. щороку. Значне недоотримання коштів бюджетом було в 2014 р., що пов'язано з різким зменшенням обсягів імпорту. Проте у наступному році вітчизняний бізнес, пристосувавшись до кризових умов, наростив імпорт легкових автомобілів. Це дало змогу державному бюджету акумулювати 8,4 млрд. грн. (ставки акцизу на імпортні вживані транспортні засоби є значно вищими, ніж на нові). Найбільшу частку у структурі акцизного податку від імпорту під-акцизних товарів протягом аналізованого періоду (2011–2016 рр.) становить пальне, найменшу – алкогольні напої (рис. 2.6).

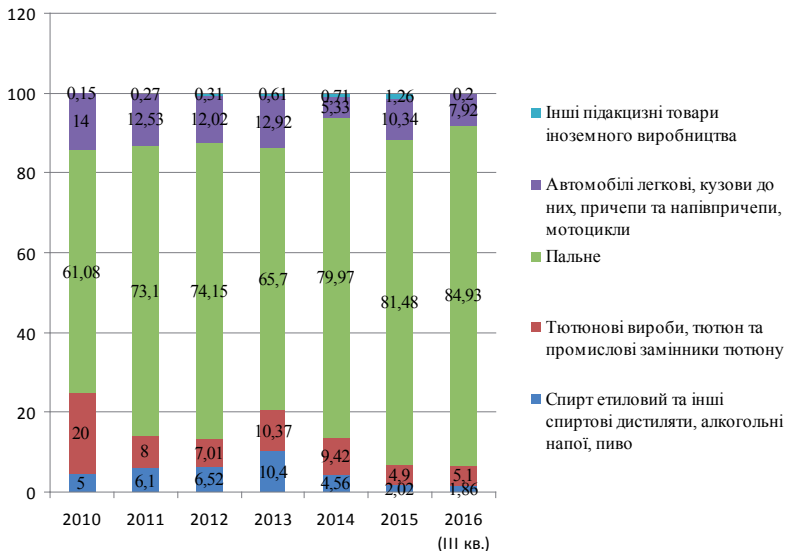


Рис. 2.6. Структура надходжень акцизного податку із ввезених на митну територію України товарів у структурі ДБУ за 2016 р. (III кв.), %¹⁰⁵

¹⁰⁵ Інформація з офіційного сайту Державної служби статистики України [Електронний ресурс] // Державна служба статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

Загальні надходження від акцизного податку значно зросли у 2015 р. – 2,2 млрд. грн., що пов'язано з такими двома чинниками: 1) інфляція; 2) збільшення імпорту вживаних авто. Значно збільшилася частка надходжень акцизного податку від імпорту вживаних легкових автомобілів до 32%, тоді як цей показник за попередні п'ять років становив у середньому 4,5%. Тенденції перших семи місяців 2016 р. вказують на те, що, за підсумками поточного року, показники номінальних надходжень від акцизного податку за імпорт нових та вживаних не більше 5 років легкових автомобілів зростуть порівняно з 2015 р. Натомість відповідний показник за імпорт вживаних авто більше 5 років значно зменшиться.

Договір про створення Європейського Союзу передбачає вільний потік товарів, у тому числі легкові автомобілі, між країнами-членами. Це означає заборону на встановлення мита на їх імпорт. Україна підписала Угоду про асоціацію з ЄС, в якій, починаючи з 1 січня 2016 р., передбачається зниження ставок ввізного мита на автомобілі до 0% протягом 7 – 10 років.

Враховуючи міжнародний досвід та беручи до уваги основоположні принципи економічної теорії, можна зробити висновок, зниження ставок акцизу на імпортні автомобілі призведе до: зростання кількості імпортованих легкових автомобілів загалом; зменшення частки імпорту нових легкових автомобілів; значного зростання імпорту легкових автомобілів, вживаних менше 5 років; незначних змін в імпорті легкових автомобілів, вживаних більш ніж 5 років, у 2016 р. та значного зростання імпорту в 2017 р.

Таким чином, на відміну від розвинених країн, Україна керується інструментами та засобами короткострокової дії в рамках розширення бази оподаткування, що істотно обмежує їх фіскальний потенціал. Наслідками нерозвиненості інституціонального середовища в нашій країні є значна частка тіньової економіки. Негативний вплив на розширення бази оподаткування в Україні також мають такі чинники: політична нестабільність, монополізація економіки, часті зміни податкового законодавства, мілітаризація економіки та анексія частини території.

3. СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ДЛЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА РОЗШИРЕННЯ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Пряме оподаткування в контексті розширення бази оподаткування в Україні (А. М. Іванова)

Процеси фіскальної децентралізація, які відбуваються в Україні, потребують зміцнення власної дохідної бази місцевих бюджетів за рахунок підвищення ролі місцевих податків і зборів. Проголошена автономія субнаціональних одиниць повинна бути підкріплена відповідними правами щодо справляння на власній території податків та зборів у розмірах, які необхідні для задоволення потреб відповідних територіальних громад та створюють конкурентні умови боротьби за споживачів суспільних благ. Основу фінансової достатності органів місцевого самоврядування становлять кошти, які надходять до місцевих бюджетів (рис. 3.1).

Як підтверджують дані рис. 3.1, податкові надходження, які є основним джерелом фінансової самодостатності органів місцевого самоврядування, становлять приблизно 40% надходжень до місцевих бюджетів, тоді як неподаткові надходження – 6%, доходи від операцій з капіталом та цільові фонди – менше 1%. При цьому значну частку становлять офіційні трансферти (59% у 2015 р.), що в умовах фіскальної децентралізації є негативним явищем, особливо, на фоні зниження частки податкових надходжень на 7% за

період 2011–2015 рр. Тому особливої актуальності набуває проблема посилення податкових надходжень до місцевих бюджетів без введення додаткових податкових платежів.

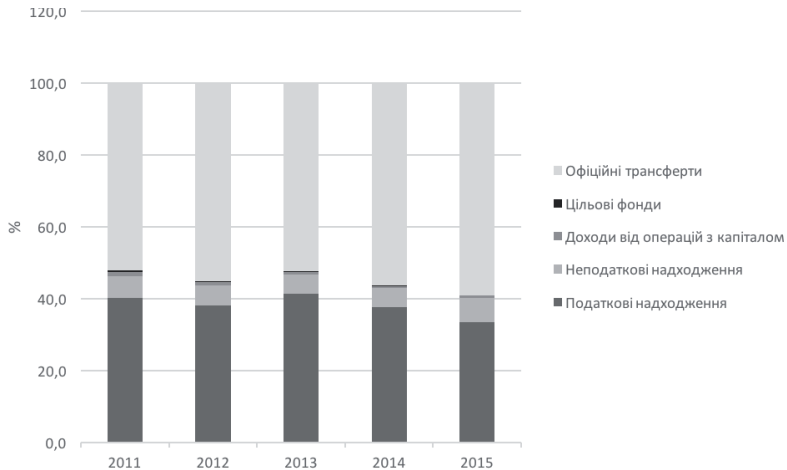


Рис. 3.1. Структура доходів місцевих бюджетів України за 2011 – 2015 рр.

Джерело: складено автором за даними матеріалів^{106, 107, 108, 109, 110}.

Основу податкових надходжень місцевих бюджетів формують власні та закріплені податки та збори (табл. 3.1).

¹⁰⁶ Виконання Державного бюджету України 2011 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

¹⁰⁷ Виконання Державного бюджету України 2012 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

¹⁰⁸ Виконання Державного бюджету України 2013 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

¹⁰⁹ Виконання Державного бюджету України 2014 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

¹¹⁰ Виконання Державного бюджету України 2015 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. — Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

Таблиця 3.1

**Динаміка та структура доходів
місцевих бюджетів України за 2011 – 2015 рр., %**

Вид надходжень	Роки				
	2011	2012	2013	2014	2015
Закріплені податкові платежі:					
Податок на доходи фізичних осіб	74,0	71,1	70,8	71,6	55,9
Податок на прибуток підприємств комунальної форми власності	0,5	0,5	0,7	0,3	0,6
Податок на прибуток приватних підприємств	–	–	–	–	2,4
Рентна плата за спеціальне використання природних ресурсів	17,7	17,8	16,5	16,7	2,2*
Акцизний податок	1,2	1,4	1,5	0,2	7,8
Інші податки та збори	2,2	2,0	1,8	1,5	2,2
Власні податкові платежі:					
Місцеві податки і збори, з них:	3,4	6,4	8,0	9,2	27,5**
Збір за місця для паркування ТЗ	2,3	1,3	0,9	0,8	0,2
Туристичний збір	1,1	0,7	0,6	0,3	0,1
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	17,3	9,8	7,5	6,3	–
Єдиний податок	79,4	88,3	90,8	92,0	40,6
Податки на майно:	–	–	0,3	0,6	59,2**
податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	–	–	0,3	0,6	2,8
земельний податок	–	–	–	–	15,0
орендна плата	–	–	–	–	39,8
транспортний податок	–	–	–	–	1,6

Джерело: складено автором за даними матеріалів^{111, 112, 113, 114, 115}.

* Без урахування плати за землю.

** З урахуванням плати за землю.

¹¹¹ Виконання Державного бюджету України 2011 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

¹¹² Виконання Державного бюджету України 2012 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

¹¹³ Виконання Державного бюджету України 2013 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

¹¹⁴ Виконання Державного бюджету України 2014 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

¹¹⁵ Виконання Державного бюджету України 2015 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

Згідно із даними табл. 3.1, основу податкових надходжень місцевих бюджетів формують закріплені податки та збори, зокрема вагому роль відіграє податок на доходи фізичних осіб (понад 70% у 2011–2014 рр.). При цьому власні податкові платежі місцевих органів влади у період 2011–2014 рр. становлять менше 10% від усіх податкових надходжень. Зміни податково-бюджетного законодавства у 2014–2015 рр., які зумовлені процесом фіскальної децентралізації, змінили структуру податкових надходжень до місцевих бюджетів шляхом посилення частки власних податкових платежів до 27,5% у 2015 р. Однак, це не вирішило проблему трансфертної залежності місцевих бюджетів, а навпаки, посилило її. З метою надання «реальної» самостійності місцевим органам влади доцільно було б пошукати додаткові фінансові ресурси в існуючих податках та зборах.

Серед основних податкових джерел наповнення місцевих бюджетів доцільно було б виділити:

- оподаткування приватного споживання, що здійснюється на відповідній території;
- оподаткування доходу громадян або прибутку підприємств, які розташовані та отримують свій дохід на цій території;
- оподаткування факторів виробництва, які знаходяться на певній території¹¹⁶.

Ми частково погоджуємося із зазначеними джерелами (базами) оподаткування, однак, на нашу думку, доцільнішим є оподаткування не факторів виробництва, а майна, та запровадження рентної плати за користування природними ресурсами місцевого значення, зокрема землею, лісовими ресурсами та водою.

Важливим кроком на шляху посилення фінансової самостійності субнаціональних одиниць стало зарахування до місцевих бюджетів 10% надходжень від податку на прибуток підприємств, що збільшило надходження до місцевих бюджетів на 2403,5 млн. грн.¹¹⁷ Однак розподіл підприємств у розрізі регіонів України здій-

¹¹⁶ Pedreja-Chaparro F. Financing local governments: the Spanish experience / F. Pedreja-Chaparro, J. Salinas-Jimenez, J. Suarez-Pandislo. International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, w.p. 06-11. – USA, 2006. – P. 11–12.

¹¹⁷ Виконання Державного бюджету України 2015 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

снений нерівномірно, так на Сході України переважають великі промислові підприємства, тоді, як на Заході переважно малий та середній бізнес, відповідно надходження від податку на прибуток підприємств значно відрізняються.

Надходження від податку на прибуток підприємств в Україні щороку зменшуються (рис. 3.2).

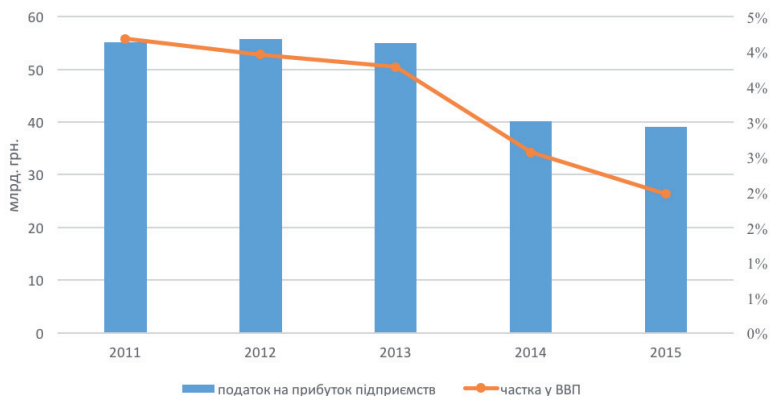


Рис. 3.2. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України за 2011–2015 рр.
Джерело: складено автором за даними матеріалів^{118, 119, 120, 121, 122}.

Згідно із даними рис. 2, обсяги надходжень від податку на прибуток підприємств у Зведеному бюджеті України, починаючи із 2013 р., характеризуються спадною тенденцією. Над-

¹¹⁸ Виконання Державного бюджету України 2011 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

¹¹⁹ Виконання Державного бюджету України 2012 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

¹²⁰ Виконання Державного бюджету України 2013 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

¹²¹ Виконання Державного бюджету України 2014 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

¹²² Виконання Державного бюджету України 2015 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

ходження від податку на прибуток підприємств зменшилися на 16,7 млрд. грн. або на 30% у 2015 р. порівняно з 2011 р. При цьому частка надходжень податку на прибуток у ВВП зменшилась на 2,2% у 2015 р. порівняно з 2011 р., що свідчить про зниження фіскальної ролі даного податкового платежу. Це зумовлено, в першу чергу, анексією АР Крим та втратою контролю на частині території Луганської та Донецької областей. Водночас погіршуються і показники фінансового результату підприємств до оподаткування, що зумовлено політичною та економічною кризами в Україні (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Фінансові результати до оподаткування з розподілом на великі, середні та малі підприємства за 2013–2015 рр.

млрд. грн.

Показник	Категорії підприємств	Фінансовий результат			% до загальної кількості підприємств		
		2013	2014	2015	2013	2014	2015
Підприємства, які одержали прибуток	Україна	209,9	233,6	385,5	65,9	66,3	73,7
	Великі	88,7	81,0	105,3	68,6	51,8	55,7
	Середні	81,5	103,4	186,8	65,0	62,6	71,1
	Малі	39,6	49,2	95,5	66,0	66,5	73,9
Підприємства, які одержали збиток	Україна	198,5	798,0	736,0	34,1	33,7	26,3
	Великі	60,7	271,0	250,9	31,4	48,2	44,3
	Середні	73,1	302,6	277,9	35,0	37,4	28,9
	Малі	64,7	224,4	207,2	34,0	33,5	26,1
Фінансовий результат	Україна	11,3	-564,4	-348,4	-	-	-
	Великі	28,0	-189,9	-145,6	-	-	-
	Середні	8,4	-199,2	-91,1	-	-	-
	Малі	-25,1	-175,3	-111,7	-	-	-

Джерело: складено на основі даних Державної служби статистики України.

Із даних табл. 3.2 видно, що найбільш збитковими є великі підприємства, частка збитковості яких у 2015 р. становить 44,3%. Це негативне явище, оскільки саме ці підприємства сплачують левову частку податку на прибуток підприємств. Водночас позитивним є те, що зростає частка прибуткових малих та середніх підприємств до 73,9% та 71,1% відповідно, а отже, Західна Україна, де функціонують переважно малі та середні підприємства, може отримати вищі надходження від даного податку.

Ще однією із причин зменшення обсягу надходжень від податку на прибуток підприємств є зниження його ставки із 23% у 2011 р. до 18% у 2014 р., що, з одного боку, зменшує податкове навантаження на бізнес, а з іншого – знижує фіскальну роль даного платежу.

В умовах децентралізації з метою підвищення обсягу надходжень від податку на прибуток підприємств доцільним було б запровадження понижених ставок оподаткування залежно від виду діяльності та напрямків розвитку підприємництва на певній території. Отже, варто здійснювати пільгове оподаткування пріоритетних для відповідної місцевості галузей. Водночас для компенсації надходжень від податку на прибуток підприємств доречно було б розширити права органів місцевого самоврядування в частині надання можливості встановлення надбавки до податку на прибуток для решти підприємств, що створює конкурентні умови між територіальними громадами.

Це дозволить у майбутньому не лише поліпшити бізнес-клімат, а й дасть поштовх до створення нових робочих місць, що збільшить надходження від податку на доходи фізичних осіб, який на даний час є основою формування місцевих бюджетів (рис. 3.3).

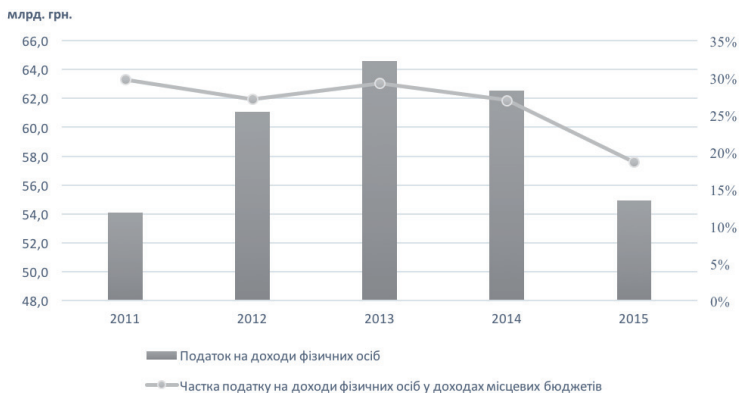


Рис. 3.3. Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів у 2011–2015 рр.

Джерело: складено автором за даними матеріалів^{123, 124, 125, 126, 127}.

За даними рис. 3.3, надходження від податку на доходи фізичних осіб з 2011 по 2013 р. зростали, однак у 2014 р. спостерігається незначне скорочення (на 3%) надходжень даного податку. Це зумовлено погіршенням економіко-політичної ситуації в країні. Подальше скорочення надходжень від податку на доходи фізичних осіб у 2015 р. зумовлено змінами у Бюджетному кодексі України, що передбачають відрахування до державного бюджету 25% податку на доходи фізичних осіб (до 2015 р. 100% надходжень від даного податку зараховувалися до місцевих бюджетів). При цьому відбулося розширення бази оподаткування за податком на доходи фізичних осіб за рахунок

¹²³ Виконання Державного бюджету України 2011 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

¹²⁴ Виконання Державного бюджету України 2012 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

¹²⁵ Виконання Державного бюджету України 2013 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

¹²⁶ Виконання Державного бюджету України 2014 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

¹²⁷ Виконання Державного бюджету України 2015 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

оподаткування пенсій за ставкою 18% (до 01.07.2016 р. – 15%), які перевищують у 3 рази розмір мінімальної заробітної плати, та за ставкою 20% для пенсій, які в 10 разів перевищують розмір мінімальної заробітної плати, та встановленням єдиної ставки податку на доходи фізичних осіб – 18%, що змінила існуючі 15% та 20%. У результаті збільшилось податкове навантаження на менш заможні верстви населення, оскільки ставка для них зросла на 3%, і зменшилось на заможніші верстви населення (для них ставка зменшилася на 2%). Такі зміни у сфері оподаткування податком на доходи фізичних осіб не відповідає загальноприйнятим принципам оподаткування у більшості європейських країн, де застосовується переважно прогресивна шкала оподаткування. Це дозволяє забезпечити принцип соціальної справедливості в оподаткуванні, де малозабезпечені громадяни сплачують податки за мінімальними ставками, а основний тягар зі сплати податків переноситься на заможні верстви населення, які можуть сплачувати великі суми податків без шкоди для свого економічного стану.

Особливо актуальними серед власних податків та зборів місцевих органів влади є єдиний податок, оскільки його частка у доходах місцевих бюджетів доволі висока – понад 40% у 2015 р. (рис. 3.4).

За даними рис. 3.4 спостерігаємо постійне зростання надходжень від єдиного податку у доходах місцевих бюджетів. У 2015 р. в порівнянні з 2011 р. надходження від єдиного податку зросли на 5,4 млрд. грн., або на 273%, що свідчить про важливу фіскальну роль даного платежу. Проте розширення бази оподаткування за цим податком у 2015 р. суттєво не збільшило надходжень від нього. Так, у 2015 р. порівняно з 2014 р. надходження від єдиного податку зросли на 0,8 млрд. грн., або на 12%, що швидше пов'язано із збільшенням розмірів мінімальної заробітної плати, від якої залежать надходження від даного податку, ніж від розширення бази оподаткування, яка передбачала зменшення груп платників єдиного податку із VI до IV груп. Разом з тим, передбачається обмеження для платників III групи річного обсягу доходу до 5 млн. грн. (замість існуючих 20 млн. грн.) та збільшення ставок з 2% до 3% – для платників ПДВ і з 4% до 5% – для неплатників ПДВ. Крім того, підвищуються у 1,8 разу ставки єдиного податку для IV групи платників (сільгоспідприємств).

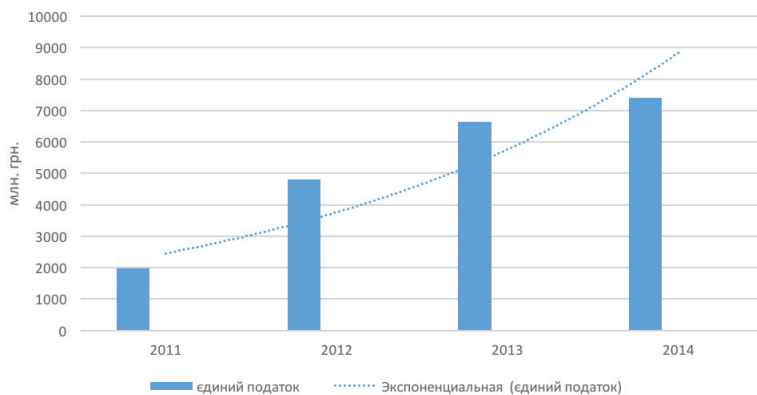


Рис. 3.4. Динаміка надходжень єдиного податку до місцевих бюджетів за 2011-2015 рр.

Джерело: складено автором за даними матеріалів^{128, 129, 130, 131, 132}.

Також важливу роль відіграє податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, який є основою формування доходів місцевих бюджетів у багатьох високорозвинених країнах.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, був визначений у Податковому кодексі України з 2011 р. Однак фактично даний податок почав справлятися лише з 2015 р. (для фізичних осіб). До цього часу даний податок сплачували лише юридичні особи. У 2015 р. було здійснено розширення бази оподаткування за цим податком. Так, до бази оподаткування віднесено не лише житлову, а й нежитлову площу, з одночасним обмеженням

¹²⁸ Виконання Державного бюджету України 2011 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

¹²⁹ Виконання Державного бюджету України 2012 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

¹³⁰ Виконання Державного бюджету України 2013 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

¹³¹ Виконання Державного бюджету України 2014 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

¹³² Виконання Державного бюджету України 2015 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

пільг для власників квартир із 120 кв. м до 60 кв. м та для власників будинків – із 250 кв. м до 120 кв. м, та збільшенням максимальної ставки із 2% від мінімальної заробітної плати до 3%, а також встановлено додаткову ставку податку в розмірі 25 тис. грн. для квартир площею понад 300 кв. м і будинків площею понад 500 кв. м. Це дозволяє місцевим органам влади посилити дохідну частину місцевих бюджетів (рис. 3.5).

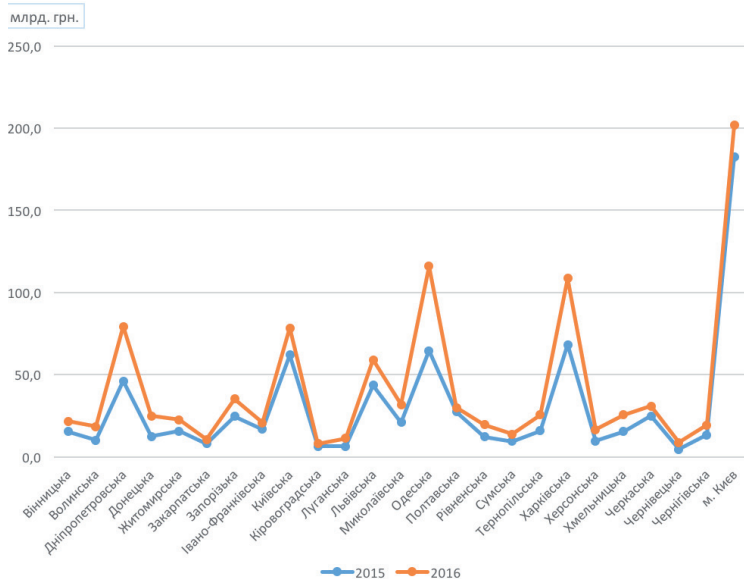


Рис. 3.5. Обсяг надходжень податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за 2015–2016* рр. у розрізі регіонів

*Дані за станом на 01.10.2016 р.

Джерело: складено на основі даних Міністерства фінансів України.

Як підтверджують дані рис. 3.5, найбільше надходжень від податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, спрямовуються у бюджети промислово-економічних областей та бюджет м. Києва. Однак порівняно із 2015 р. у 2016 р. спостерігається зростання надходжень від даного податку в усіх регіонах України, що свідчить про його великий фіскальний потенціал.

Отже, враховуючи вищенаведене, варто зазначити, що здійснені реформи у сфері справляння прямих податків дозволили залучити органам місцевого самоврядування додаткові ресурси до місцевих бюджетів. Однак такі зміни, як відрахування до державного бюджету 25% надходжень від податку на доходи фізичних осіб, зумовили зменшення розмірів надходжень до місцевих бюджетів, які не були компенсовані за рахунок розширення бази оподаткування за податком на доходи фізичних осіб та зарахування до обласних бюджетів 10% від податку на прибуток підприємств.

3.2. Фіскальна значимість непрямих податків у формуванні доходів громадян (Ф. П. Ткачик)

Динамізм розвитку соціально-економічних процесів в Україні залежить від фіскальної політики, в т. ч. від практичних аспектів справляння непрямих податків. Непряме оподаткування в Україні стабільно залишається бюджетоутворюючим базисом, що в кінцевому перерозподільному етапі здатне посилити соціальні ефекти та покращити рівень життя громадян. Проте непрямі податки впливають на формування споживчого кошика домогосподарств, оскільки, знаходячись у ціні товарів, вони вимагають від суспільства придбавати продукти і послуги за вищими цінами від фактичного їхнього вироблення (надання). Тому окреслена проблематика інтерпретується через двохвекторний контекст: фіскальна роль непрямих податків для держави та фіскальна значимість процесів прямого оподаткування для громадян – платників податків. Відповідно виникає необхідність у дослідженні фіскальної ефективності непрямих оподаткування в Україні.

Питанням формування механізму непрямих оподаткування та його впливу на соціально-економічний розвиток держави присвячено праці таких українських науковців, як В. Андрущенко, О. Данілов, О. Десятнюк, Ю. Іванов, А. Крисоватий, Л. Лисяк, І. Луніна, А. Луцик, І. Лютий, Г. П'ятаченко, Л. Сідельникова, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Федосов, І. Чугунов, С. Юрій та інші.

У більшості наукових праць з питань регулювання системи непрямого оподаткування визначається економічна сутність непрямих податків, їх роль у формуванні доходів бюджету¹³³. Водночас недостатньо досліджені аспекти використання непрямого оподаткування в системі регулювання соціально-економічних процесів. Важливим є визначення пріоритетних напрямів підвищення дієвості податкової політики у сфері непрямих податків, обґрунтування доцільності здійснення інституційних змін податкового регулювання, посилення ефективності використання певних процедур державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів, удосконалення адміністрування непрямих податків.

Разом з цим, питання непрямого оподаткування є темою міжнародних наукових досліджень, воно постійно обговорюється на міжнародних науково-практичних конференціях, круглих столах. Цьому питанню присвячено ряд наукових та аналітичних звітів, доповідей, публікацій міжнародних організацій та державних установ¹³⁴.

Упровадження збалансованої фінансової політики у сфері непрямого оподаткування передбачає використання сукупності податкових інструментів регулювання економічних процесів, причому їх ефективність визначається рівнем реалізації соціально-економічних потреб держави за помірного податкового навантаження на суб'єктів господарювання й забезпечення сталого економічного розвитку. Підвищення ефективності непрямого оподаткування реалізується шляхом досягнення балансу між такими сферами діяльності держави, як фіскальна ефективність, економічна доцільність і соціальна справедливість. Рівень взаємозв'язку непрямих податків із макроекономічними показниками повинен розглядатися через узгодження таких напрямів: забезпечення здійснення впливу на економічні процеси, вирішення соціальних питань і регулювання споживання, реалізація фіскального потенціалу податків.

¹³³ Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : моногр. ; за заг. ред. Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Фенікс, 2012. – 531 с.

¹³⁴ Волков Д. О. Удосконалення системи непрямого оподаткування в контексті реформування державних фінансів України / Д. О. Волков // Економіка промисловості. – 2008. – № 4. – С. 28–36.

Моніторинг наукових підходів до визначення сутності податкової політики та її окремих частин дозволяє ідентифікувати такий контекст: акцизна політика є складовою системи податкового регулювання соціально-економічного розвитку країни. Вона полягає у застосуванні сукупності фінансових, економічних інструментів щодо формування системи непрямого оподаткування з урахуванням динаміки показників виробництва й обігу підакцизних товарів, що сприятиме підвищенню обсягів відповідних податкових надходжень. Метою акцизної політики є належне регулювання фінансово-економічних відносин у сфері встановлення, обчислення, сплати акцизного податку, а також виробництва та обігу окремих видів товарів, що дозволить збалансувати інтереси учасників економічних відносин, забезпечуючи виконання державними органами своїх законодавчо визначених функцій у найбільш ефективний спосіб.

Система непрямого оподаткування характеризується значною часткою надходжень від його застосування в загальних податкових надходженнях бюджету країни, а також наявністю істотного регулюючого потенціалу, здатністю впливати на структуру споживчого ринку і формувати стимули для зростання конкурентоспроможності вітчизняної податкової системи. Посилення дієвості податкового регулювання у країнах із розвинутою та трансформаційною економікою є результатом підвищення рівня глобалізації економічних процесів, що потребує вжиття комплексу заходів державної політики у сфері непрямого оподаткування.

Серед особливостей сучасних непрямих податків доцільно виділити такі:

- розмежування формального та реального платників податків;
- непрямі податки входять як елемент у ціну реалізації товару;
- непрямі податки диференціюють складові податкового обов'язку, розподіляючи їх між формальним і реальним платниками;
- об'єктом оподаткування при непрямому оподаткуванні виступає вартість обороту;
- законодавчо закріплено підстави перекладення податку з реального платника на формального;

– поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння¹³⁵.

Досвід реалізації податкової політики у країнах із розвинутою економікою засвідчує зростання фіскального значення непрямого оподаткування, а також посилення регулюючого впливу непрямих податків. Починаючи з 2009 р., відбувається помірне підвищення частки непрямих податків у валовому внутрішньому продукті та дохідній частині бюджету України. Реформування системи непрямого оподаткування в розвинених країнах у 2010–2014 рр. здійснювалося в межах реалізації заходів бюджетно-податкової консолідації, де одним з основних напрямів стало збільшення ставок акцизного податку¹³⁶. В Україні акцизна складова у ціні підакцизних товарів є нижчою за аналогічний показник у розвинутих країнах. Окрім того, за більшістю видів підакцизних товарів у вітчизняній податковій системі питома вага акцизного податку менша, ніж у Росії, Білорусі та Молдові¹³⁷.

Використання податку на додану вартість, акцизного податку, ввізного і вивізного мита як інструменту регулювання економіки залежить від рівня соціально-економічного розвитку, особливостей функціонування вітчизняної економіки, пріоритетів бюджетно-податкової політики. Значна частка надходжень непрямих податків у доходах бюджету постсоціалістичних країн значною мірою зумовлена рівнем інституційного забезпечення податкової системи. На сучасному етапі особливостями непрямого оподаткування є скорочення рівня використання диференційованих ставок податку на додану вартість, а також уніфікація переліку винятків із загальних правил оподаткування. Ставки цього податку знижуються для соціально значущих товарів чи операцій, за якими складно обрахувати об'єкт оподаткування, а також товарів, що мають державну підтримку.

¹³⁵ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Лерас : Право, 2005. – 94 с.

¹³⁶ Zhukevych, O. Transformation of excise taxation of tobacco products in Ukraine / O. Zhukevych, Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu (Zhytomyr Tehnological University Journal). – 2012. – № 1(59). – P. 216–226 (in Ukr.).

¹³⁷ The European Union (2011). Taxations Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. – Luxemburg : Publications Office of the European Union. Retrieved from, 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ep.eurostat.ec.europa.eu>.

Посилення дієвості механізму непрямого оподаткування у країнах із розвинутою і трансформаційною економікою залежить від використання цих податків у регулюванні окремих показників розвитку споживчого ринку.

Досягнення консенсусу між виконанням акцизним податком фіскальної функції та його впливом на рівень споживання шкідливих для здоров'я людини й навколишнього середовища товарів є актуальним для більшості країн світу. Доцільним є використання обґрунтованих наукових підходів до регулювання споживання окремих груп підакцизних товарів з метою визначення оптимальних пропорцій оподаткування алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Якість реалізації активної акцизної політики відчутно залежить від використання у практиці податкового адміністрування провідного зарубіжного досвіду здійснення моніторингу за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а також можливості електронного декларування і контролю таких операцій.

Становлення і розвиток вітчизняної системи оподаткування характеризуються постійними змінами в її інституційному забезпеченні. Механізм непрямого оподаткування також постійно вдосконалюється з урахуванням особливостей розвитку економіки, пріоритетів бюджетного регулювання. На нинішньому етапі реалізації бюджетно-податкової політики непрямі податки залишаються вагомим складовим податкових надходжень держави¹³⁸. На підтвердження цього слід зазначити, що, за оперативними даними Державної казначейської служби України¹³⁹, за станом на 01.07.2016 р. органами Державної фіскальної служби України забезпечено фактичних надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) до Зведеного бюджету України 307 076,2 млн. грн., з них 241 919,0 млн. грн., або 78,8%, – до Державного бюджету України. Найбільшу питому вагу в загальній сумі надходжень до Державного бюджету України становлять такі надходження (рис. 3.6):

– податку на додану вартість із ввезених на територію України товарів (80,6 млрд. грн., або 33,3%);

¹³⁸ Чугунов І. Я. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки / І. Я. Чугунов, О. М. Жукевич // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 1-2 (1). – С. 61–64.

¹³⁹ Надходження податків і зборів за станом на 01.07.2016 р. [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nadhodzheniya_072016.doc.

- податку на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) (67,6 млрд. грн., або 27,9%);
- податок та збір на доходи фізичних осіб (27,03 млрд. грн., або 11,2%);
- акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (25,3 млрд. грн., або 10,4%);
- податку на прибуток підприємств (24,4 млрд. грн., або 10,1%) .

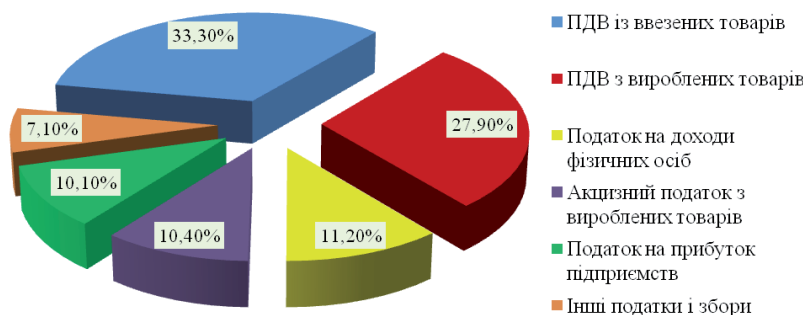


Рис. 3.6. Питома вага податкових надходжень в структурі Державного бюджету України у I півріччі 2016 р.

Джерело: побудовано автором на основі матеріалу¹⁴⁰.

Як бачимо, питома вага непрямих податків у структурі податкових надходжень до Державного бюджету України займає вагому частку – майже 75%. Надходження від непрямих податків становлять значну частину загальних податкових надходжень до Зведеного бюджету України. Проте загальна частка непрямих податків у загальній структурі податкових надходжень зменшилася. Це насамперед пов'язано із запровадженням автоматичного відшкодування податку на додану вартість, що зумовило значні втрати Державного бюджету України¹⁴¹.

¹⁴⁰ Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://costua.com/budget/revenue/>.

¹⁴¹ Медведькова Н. С. Щодо напрямів збільшення доходів бюджету без створення фіскальних перешкод для економічного зростання : аналіт. зап. [Електронний ресурс] / Н. С. Медведькова – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1491/>.

Незважаючи на вищезазначені обставини, у 2015 р. спостерігається позитивна тенденція щодо наповнення Державного бюджету України за рахунок непрямих податків. Сума мобілізованих непрямих податків у 2015 р. становила 357,6 млрд. грн.¹⁴² (рис. 3.7).

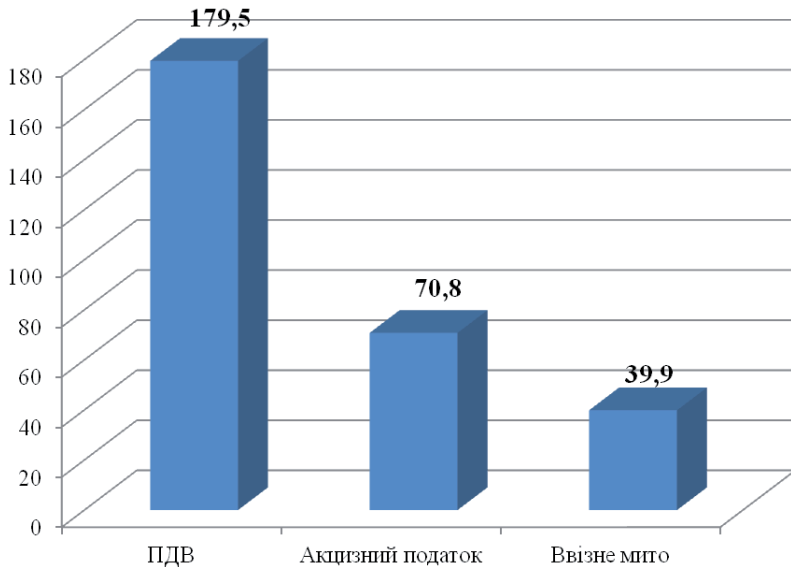


Рис. 3.7. Структура непрямих податкових надходжень до Зведеного бюджету України у 2015 р., млрд. грн.

Джерело: побудовано автором на основі матеріалу¹⁴³.

Податок на додану вартість в Україні є основним непрямим бюджетоутворюючим податком, який надходить до Державного бюджету України. Моніторинг основних його елементів до та після 2016 р. засвідчив про незначні зміни, зокрема про збільшення порогу для обов'язкової реєстрації платником ПДВ, що спричинить зменшення кількості платників зазначеного податку¹⁴⁴ (табл. 3.3).

¹⁴² Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/revenue/>.

¹⁴³ Податкова реформа: факти та цифри / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/567038854c68e.pdf>.

¹⁴⁴ Податкова реформа: факти та цифри / Міністерство фінансів України / Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/567038854c68e.pdf>.

Таблиця 3.3.

**Порівняння основних елементів діючої
та оновленої системи адміністрування ПДВ**

№	Характеристика податку	Діюча система оподаткування ПДВ	Оновлена система оподаткування ПДВ
1	Ставка податку	Загальна – 20%; експорт – 0%; фармацевтична продукція – 7%; спеціальний режим для с.-г. підприємств (100% ПДВ залишається у розпорядженні платника)	Загальна – 20%; експорт – 0%; фармацевтична продукція – 7%; спеціальний режим для с.-г. підприємств (75% ПДВ – до бюджету, 25% ПДВ залишається у розпорядженні платника)
2	База оподаткування	Розрахована згідно з законодавством за принципом першої події (постачання послуг, товарів або оплата); відповідає існуючим правилам Директиви 2006/112/ЄС	Розрахована згідно з законодавством за принципом першої події (постачання послуг, товарів або оплата); відповідає існуючим правилам Директиви 2006/112/ЄС
3	Реєстрація платником ПДВ	Обов'язкова реєстрація при перевищенні річного обороту 1 млн. грн.	Обов'язкова реєстрація при перевищенні річного обороту 2 млн. грн.
4	Кількість платників податку	234,1 тис.	210,3 тис.

Джерело: побудовано автором на основі наукової праці¹⁴⁵.

У 2015 р. до загального фонду Державного бюджету України забезпечено збір податку на додану вартість з вироблених в нашій країні товарів у сумі 106,7 млрд. грн., що на 32,3%, або на 26,1 млрд. грн., більше від показника відповідного періоду минулого року. Індикативний показник Міністерства фінансів України виконано на 101,3%, додатково зібрано 1,3 млрд. грн. (рис. 3.8).

¹⁴⁵ Медведкова Н. С. Щодо напрямів збільшення доходів бюджету без створення фіскальних перешкод для економічного зростання : аналіт. зап. [Електронний ресурс] / Н. С. Медведкова – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1491/>.

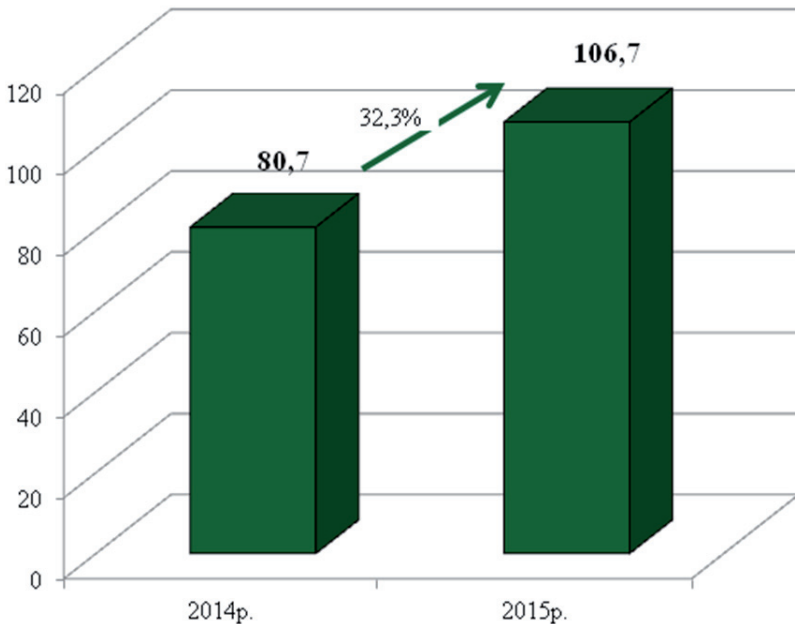


Рис. 3.8. Збір ПДВ за 2015 р. у порівняно з минулим роком, млрд. грн.

Джерело: побудовано автором на основі матеріалів^{146,147}.

Світова практика підтверджує, що податок на додану вартість забезпечує від 12 до 30% державних доходів, а в Україні цей показник коливається на рівні 35–45%. Тому в нашій державі ПДВ має переважно фіскальну функцію і становлять постійну базу наповнення Державного бюджету України. Податкова система, яка побудована на базі ПДВ, забезпечує стабільні податкові надходження до бюджету і незначною мірою залежить від економічної кон'юнктури. Цей непрямий податок характеризується абсолютною об'єктивністю та універсальністю¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Надходження податків і зборів за станом на 01.07.2016 р. [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nahodzhennya_072016.doc.

¹⁴⁷ Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/revenue/>.

¹⁴⁸ Крисоватий А. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів / Андрій Крисоватий, Інна Гуцул // Економіст. – 2015. – № 5. – С. 7–9.

Як зазначено вище, серед непрямих податків вагомим джерелом наповнення Державного бюджету України є акцизний податок. Цей податок зберіг динаміку поступового зростання у період кризи та посткризовий період. Сталі показники сформувалися за рахунок підвищення ставок на підакцизні товари. Зокрема, ставки було підвищено на нафтопродукти, тютюнові та лікєро-горілчані вироби.

Порівнюючи ставки акцизного податку в Україні та зарубіжних країнах, слід вказати на різні значення адвалорних і специфічних ставок. Хоча в національній системі їх рівень найнижчий, гривневий еквівалент обчислювався з показником курсу: 1 євро = 24 грн. (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Порівняльна характеристика ставок
акцизного оподаткування в деяких європейських країнах**

№	Країна	Специфічна ставка, грн.	Адвалорна ставка, %
1	Україна (2015 р.)	227,33	12
2	Україна (2016 р.)	318,26	15
3	Польща	1175,9	31,4
4	Румунія	1697,2	14
5	Нідерланди	4137,0	1
6	Болгарія	1228,0	23
7	Литва	1143,3	25
8	Словаччина	1414,9	23
9	Угорщина	1203,3	25

Джерело: побудовано автором на основі праці¹⁴⁹.

У звітному 2015 р. за рахунок вжитих органами ДФС заходів забезпечено надходження до загального фонду державного бюджету:

– акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) у сумі 38, млрд. грн., що на 8,5 млрд. грн. більше, ніж у 2014 р.;

– акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів – 7,7 млрд. грн.;

¹⁴⁹ Медведкова Н. С. Щодо напрямів збільшення доходів бюджету без створення фіскальних перешкод для економічного зростання : аналіт. зап. [Електронний ресурс] / Н. С. Медведкова. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1491/>.

– акцизного податку з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) – 1,6 млрд. грн.¹⁵⁰

На надходження акцизного податку у 2015 р. вплинули такі фактори, як збільшення обсягів виробництва виноробної продукції, у т. ч. вин виноградних – на 6,9%, шампанського та вин ігристих – на 27% і скорочення у січні-листопаді 2015 р. порівняно з минулим роком обсягів виробництва лікєро-горілчаної продукції – на 13,5%, коньяків – на 6,9%.

Наступним непрямим податком є мито. Це вид митного платежу, що стягується з товарів, які переміщуються через митний кордон України, тобто ввіз/вивіз чи транзит, і який включається до ціни товарів та сплачується за рахунок кінцевого споживача. Динаміка митних платежів упродовж 2013–2016 рр. є неоднозначною та не має чітко вираженої тенденції до змін. Частка митних платежів є порівняно незначною і коливається в межах 3,19–7,61% від доходів ДБУ. У 2013 р. обсяг мита в Україні становив 13,3 млрд. грн., у 2014 р. – 12,6 млрд. грн., у 2015 р. зафіксовано найбільший обсяг мита – 40,3 млрд. грн. За I квартал 2016 р. від митного оподаткування надійшло 0,27 млрд. грн.¹⁵¹

Митне оподаткування в Україні потребує розвитку митного контролю, тобто реорганізації системи митних органів та вирішення проблем правового регулювання митного контролю, оскільки продовжують діяти застарілі нормативні акти, між чинними правовими актами існують істотні суперечності, що порушує системність митного та податкового законодавства, чимало нормативних актів виявляються неефективними. У цих умовах необхідно використати особливості міжнародно-правових стандартів, що дасть змогу застосувати досвід зарубіжних країн з урахуванням національних традицій, менталітету, наукових здобутків українських науковців у процесі справляння мита та інших митних платежів під час перетинання митного кордону.

¹⁵⁰ Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за 2015 рік від 19 січня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>.

¹⁵¹ Литвин Я. А. Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрями удосконалення / А. Я. Литвин // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 11. – С. 728–733.

Доцільно також зазначити про вплив непрямого оподаткування на динаміку споживчого попиту. Держава здійснює регулювання цього процесу, стимулюючи його в одних напрямках і стримуючи в інших. Безперечно, що таке регулювання має бути гласним і відкритим, бо не завжди інтереси держави збігаються з інтересами суспільства. Таке регулювання також ніколи не може задовольнити всі верстви населення. Однак воно необхідне, тому диференціація ставок акцизного податку, мита та певною мірою ПДВ в Україні є об'єктивною та необхідною. Разом з тим, слід зазначити, що незначна диференціація ставок ПДВ знижує його регулюючу роль, до того ж світовий досвід переконує в доцільності використання декількох ставок.

Достатньо складним є вплив непрямих податків на фінансову діяльність суб'єктів господарювання. Останні є платниками непрямих податків, коли вони купують товари, роботи, послуги. Водночас суб'єкти господарювання, реалізуючи товари, роботи, послуги, у вигляді виручки від реалізації одержують на свої рахунки певні суми непрямих податків, сплачених покупцями (споживачами).

При цьому вплив непрямих податків на фінансову діяльність суб'єктів господарювання залежить від багатьох обставин і чинників. Цей вплив можна розглядати у двох аспектах.

По-перше, він пов'язаний зі сплатою непрямих податків у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей, оплати виконаних робіт і отриманих послуг. У таких випадках сплата непрямих податків здійснюється за рахунок оборотних коштів суб'єктів господарювання. Таким чином, наявна іммобілізація оборотних коштів для сплати податків. При цьому необхідно враховувати такі чинники: умови оплати та обсяги придбання товарно-матеріальних цінностей, ставки й пільги щодо податків, джерела і терміни відшкодування сплачених непрямих податків.

По-друге, цей вплив пов'язаний із надходженням непрямих податків на рахунки суб'єктів господарювання, які реалізують товари, роботи, послуги. Непрямі податки, що надходять на рахунки суб'єктів господарювання, використовуються для відшкодування сплачених ними непрямих податків за придбання товарно-матеріальних ціннос-

тей. Крім того, певний проміжок часу до перерахування в бюджет непрямі податки залишаються в розпорядженні (обороті) підприємств. У цьому разі необхідно враховувати: умови реалізації та оплати, обсяги й напрямки реалізації товарів (робіт, послуг); ставки й пільги щодо податків; терміни сплати непрямих податків до бюджету¹⁵².

До основних факторів, що впливають на показники надходжень непрямих податків до бюджету, слід зарахувати рівень використання бази оподаткування, інфляційні процеси, валютний курс, величину ставок оподаткування, ефективність податкового адміністрування, рівень використання схем ухилення від сплати податків, наявність винятків із загальних правил оподаткування та інші. Важливим чинником, що впливає на показники реалізації фіскального і регулюючого потенціалу непрямих оподаткування, є рівень використання податкових пільг. Втрати бюджету від запроваджених пільг із податку на додану вартість та акцизного податку щорічно збільшуються, що впливає на фіскальну ефективність непрямих оподаткування. Незважаючи на зниження обсягу пільгового оподаткування останнім часом, механізм надання податкових пільг зі сплати непрямих податків потребує вдосконалення, про що свідчить структура таких пільг та їх цільове використання.

Пріоритетними напрямами підвищення ефективності використання непрямих оподаткування в регулюванні соціально-економічних процесів є зниження рівня мінімальних податкових зобов'язань за відповідного спрощення адміністрування непрямих податків, визначення обов'язкових критеріїв для надання податкових пільг, сприяння розвитку внутрішнього ринку через формування додаткової вітчизняної товарної пропозиції та стимулювання платоспроможного попиту.

Підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняної економіки потребує формування і реалізації ефективних підходів державної політики у сфері непрямих оподаткування. Серед головних цілей використання непрямих податків у системі регулювання соціально-економічних процесів слід визначити такі:

– зміцнення позицій вітчизняних товаровиробників на міжнародних ринках;

¹⁵² Хімиченко С. М. Непряме оподаткування та його удосконалення / С. М. Хімиченко // Наукові праці НДФІ. – 2004. – № 6 (29). – С. 200–205.

- підтримка виробництва якісних товарів через надання адресних податкових преференцій;
- стимулювання залучення інвестицій у реальний сектор економіки;
- сприяння насиченню споживчого ринку соціально значущими товарами і послугами;
- забезпечення раціонального використання природних ресурсів шляхом реалізації регулюючого потенціалу непрямого оподаткування енергоресурсів;
- формування стимулів, спрямованих на зниження рівня споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- зменшення загального рівня затрат на адміністрування непрямих податків¹⁵³.

Таким чином, застосування непрямих податків у податковій системі – один із шляхів формування раціональної галузевої структури вітчизняної економіки, однак при цьому основним інструментом залишається надання пільг і преференцій. У такому випадку важливим є здійснення оцінки ефективності їх застосування і врахування отриманих результатів у процесі вдосконалення національного механізму непрямого оподаткування. У розвинених країнах розширення практики використання стандартної ставки податку на додану вартість та відповідно скорочення пільг з його сплати, у тому числі через звільнення від оподаткування, а також застосування знижених ставок, є одним із основних напрямів заходів із гармонізації цього виду непрямого оподаткування.

Отже, непряме оподаткування відіграє важливу роль у вітчизняній економіці. Непрямі податки є не лише головним джерелом наповнення Державного бюджету України, а й ефективним інструментом впливу на суспільне виробництво. Однак на сьогоднішня система непрямого оподаткування в Україні є недосконалою та потребує подальшого реформування з урахуванням досвіду країн ЄС. Концептуальними напрямами вдосконалення механізму стягнення ПДВ є: подальше вдосконалення законодавства та остаточна його адаптація до вимог ЄС; ліквідація неефективних пільг; за-

¹⁵³ Чугунов І. Я. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки / І. Я. Чугунов, О. М. Жукевич // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 1-2 (1). – С. 61–64.

провадження диференційованих ставок; забезпечення своєчасного відшкодування; вдосконалення процесів адміністрування ПДВ. У сфері акцизного оподаткування основними напрямами вдосконалення є: підвищення рівня адаптації законодавства до вимог ЄС; розширення переліку підакцизних товарів, об'єктів та бази оподаткування; посилення екологічної спрямованості акцизного оподаткування; підвищення дії фіскальної і регулятивної функцій акцизу. Подальшого вдосконалення потребує і митне оподаткування. Основними заходами є удосконалення митно-податкового законодавства; уніфікація порядку справляння мита; посилення контролю над митницею; створення чіткого механізму застосування спрощеного порядку проведення процедур митного оформлення. Впровадження всіх зазначених заходів у сфері непрямого оподаткування дасть змогу наблизитись до моделі, яка може забезпечити поєднання фіскальної ефективності з одночасним належним регулюючим впливом на соціально-економічні явища.

3.3. Місцеве оподаткування та його вплив на формування доходів місцевих бюджетів (С. Д. Герчаківський)

Коли кожна держава складається з громад, то перша і найголовніша задача тих, хто управляють державою – добре упорядковувати і мудрими правами якнайліпше забезпечити ту найменшу, але основну одиницю. Бо коли громада зле впорядкована, бідна, темна і сама в собі розладиться, то й очевидно, що й увесь побудований на ній порядок державний не може бути тривким...

Іван Франко, кінець 19 ст.

Інститут місцевих податків і зборів як своєрідний феномен функціонування місцевого самоврядування повинен відігравати головну роль в досягненні фінансової незалежності та самостійності місцевих бюджетів, адже, будучи основним джерелом формування територіальних бюджетних фондів, він виконує не лише фіскальну, контрольну, регулюючу, а й децентралізуючу функцію.

Євроінтеграційні процеси вимагають від держави чіткого законодавчого розподілу повноважень органів Державної фіскальної служби України і місцевого самоврядування з метою забезпечення самостійності та незалежності останніх. Наявність завдань, які можуть бути ефективно вирішені винятково на рівні конкретних міст, районів, селищ, сіл, громад, зумовлює необхідність для органів місцевого самоврядування мати власні джерела доходів та окремі повноваження щодо регулювання відносин, пов'язаних з формуванням дохідної частини місцевих бюджетів. Підтвердженням цього є Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, відповідно до якої сторони зобов'язалися співпрацювати заради гармонізації у сфері оподаткування з метою подальшого розвитку фінансово-економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції.

На сьогодні інститут місцевих податків і зборів потребує як теоретичного обґрунтування, так і ефективного практичного впровадження. Вважаємо, що вони повинні стати ефективним інструментом регулювання соціально-економічного та екологічного розвитку територій і головним атрибутом місцевого самоврядування. Такі міркування значною мірою обґрунтовуються тими позитивами місцевого оподаткування, які наявні в зарубіжній фіскальній практиці. Так, у міжнародній термінології місцеві податки і збори ототожнюються як локальні податки (*local tax*), які є базовим інструментом при формуванні доходів місцевих бюджетів у більшості західних держав. За рахунок локальних податків формується 61% комунальних доходів у Швеції, 51% – у Данії, 46% – у Швейцарії, 36% – у Франції, 34% – в Іспанії¹⁵⁴. Такі підходи щодо використання локальних податків зумовлені реалізацією основоположних принципів формування фінансових ресурсів місцевого самоврядування, які окреслені в ст. 9 Європейської хартії місцевого самоврядування¹⁵⁵ (рис. 3.9).

¹⁵⁴ Реформування міжбюджетних відносин та зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування : звіт про наук.-досл. роб. (III етап). – Тернопіль, 2004. – 144 с.

¹⁵⁵ Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : моногр. / В. В. Письменний. – Тернопіль : Вид.-полігр. центр «Екон. думка», 2011. – С. 23.

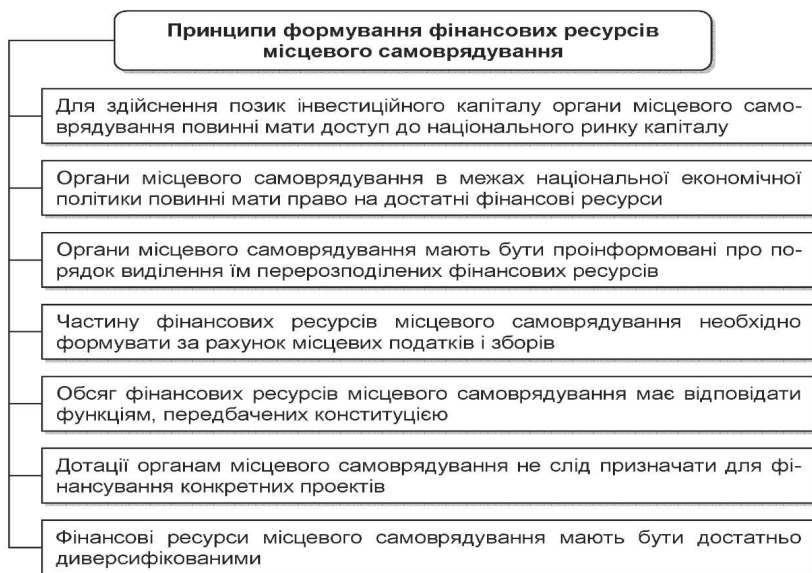


Рис. 3.9. Принципи формування доходів на локальному рівні відповідно до Європейської хартії місцевого самоврядування*

*Побудовано на основі праці¹⁵⁶.

Основу формування інституту місцевого оподаткування в Україні заклало ухвалення Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» 20 травня 1993 р. Проте в процесі справляння місцевих податків і зборів виявилось багато недоліків, які зумовлені невирішеністю як суто теоретичних проблем щодо самої ідеї місцевого оподаткування, так і невизначеністю багатьох технічних процедур механізму обчислення, пріоритетів у наданні пільг тощо. Практика застосування місцевих податків і зборів засвідчує, що їх використання в Україні було малоефективне, а фіскальна роль у формуванні місцевих бюджетів доволі незначна.

¹⁵⁶ Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : моногр. / В. В. Письменний. – Тернопіль : Вид.-полігр. центр «Екон. думка», 2011. – С. 23.

Місцеві податки та збори – це обов’язкові платежі, суми яких згідно із законодавством України встановлюються органом місцевого самоврядування на території відповідної адміністративно-територіальної одиниці (села, селища, міста чи об’єднання сіл) та які зараховуються до її місцевого бюджету¹⁵⁷.

Погоджуємось з думкою М. М. Черновської, яка зазначає, що «...місцеві податки та збори мають формувати в собі ту частину дохідної бази місцевих бюджетів, щодо якої центральні органи влади не мають жодних повноважень. Ці кошти повинні бути власністю місцевого самоврядування, на яке вони опираються при виконанні своїх завдань і функцій»¹⁵⁸.

Місцеві податки і збори пережили три найбільші етапи свого розвитку, під час яких змінювався їх кількісний та якісний склад¹⁵⁹ (рис. 3.10).

У перший рік справляння місцевих податків і зборів виявилась доволі строката динаміка в розрізі адміністративно-територіальних одиниць. Так, в абсолютному вимірі та в перерахунку на гривні в 1993 р. найбільше місцевих податків і зборів було зібрано у Львівській області – 51,9 тис. грн., столиці держави – 50,2 тис. грн. та Харківській області – 41,3 тис. грн. Разом з тим, практично не справлялись місцеві податки і збори в таких областях як Вінницька та Одеська, адже за цілий рік тут було адміністровано по 400 грн. У 1994 р. доходи місцевих бюджетів України поповнились місцевими податками і зборами на суму майже 902 млрд. крб., у 1995 р. – 12,6 трлн. крб.

¹⁵⁷ Лопушинський І. П. Місцеві податки і збори: стан та перспективи зростання [Електронний ресурс] / І. П. Лопушинський. – Режим доступу : http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:R3IAe3-ySDUJ:www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Tavnv/2009_63_2/63_2_25.pdf+site:www.nbu.gov.ua.

¹⁵⁸ Черновська М. М. Виникнення та розвиток місцевого оподаткування [Електронний ресурс] / М. М. Черновська. – Режим доступу : http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:EoAmos3ZG-wJ:www.nbu.gov.ua/e-journals/znpnudps/2009_1/pdf/09cmmolt.pdf+site:www.nbu.gov.ua.

¹⁵⁹ Тафінцева Н. С. Вплив податкової реформи на місцеві податки і збори на прикладі регіонального бюджету міста Ірпінь за 2010–2014 роки та I квартал 2015 року / Н. С. Тафінцева // Молодий вчений. – № 6 (21). – 2015. – С. 73.

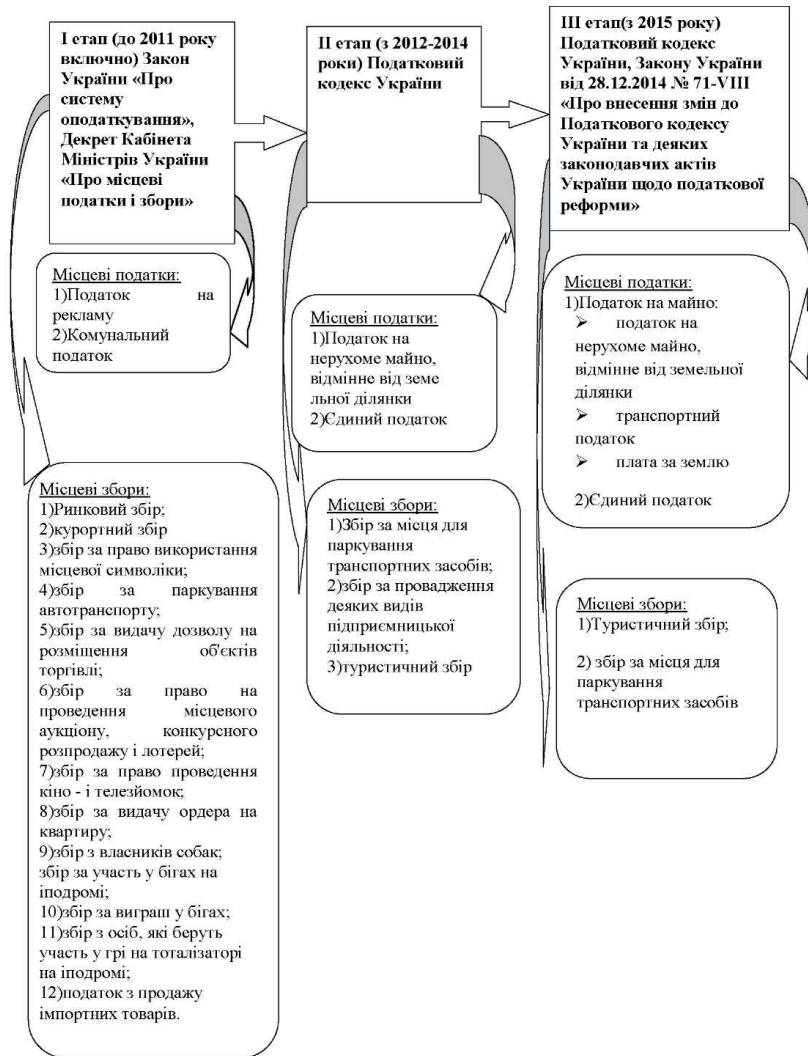


Рис. 3.10. Зміна складу місцевих податків і зборів на різних етапах їх становлення*

*Побудовано на основі праці¹⁶⁰.

¹⁶⁰ Тафінцева Н. С. Вплив податкової реформи на місцеві податки і збори на прикладі регіонального бюджету міста Ірпінь за 2010–2014 роки та I квартал 2015 року / Н. С. Тафінцева // Молодий вчений. – № 6 (21). – 2015. – С. 73.

Як засвідчила практика впровадження місцевих податків і зборів у середині 1990-х рр., органи місцевого самоврядування не були зацікавлені в запровадженні таких обов'язкових платежів, бо розраховували на фінансову допомогу з центру. За період з 1992 р. по 2006 р. місцеві податки і збори в абсолютних надходженнях тенденційно зростали, а за питомою вагою у формуванні доходів місцевих бюджетів ця динаміка була неоднорідною.

Максимальна фіскальна значимість місцевих податків і зборів спостерігалась у 2000 р. – 3,39%, а в наступні роки вона тенденційно зменшувалась до 2,62% – в 2003 р., 2,5% – в 2005 р. та 2,1% – в 2006 р. Слід зауважити, що фіскальне значення місцевих податків і зборів по-різному проявлялось у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів різних адміністративно-територіальних одиниць. Порівняно висока фіскальна роль місцевих податків і зборів у м. Чернівці та м. Хмельницький пояснювалась наявністю розвиненої мережі оптово-роздрібних ринків та відповідно значними надходженнями ринкового збору. Так, у різні роки в Хмельницькому було 85–90% у загальній сумі надходжень місцевих податків і зборів, у Чернівцях – 76–81%.

Якщо ж розглядати значущість місцевих податків і зборів у загальній сумі податкових надходжень місцевих бюджетів України, то в цьому разі місцеве оподаткування було не надто ефективним. Так, за рахунок місцевих податків і зборів формувалось у 2005 р. 2,54% податкових надходжень місцевих бюджетів України, а в 2006 р. питома вага місцевих податків і зборів у податкових доходах знизилась до 2,08%. Таким чином, навіть при щорічному зростанні абсолютних сум надходжень місцевих податків і зборів їх значущість в наповненні місцевих бюджетів тенденційно зменшувалась.

Можемо стверджувати, що до ухвалення Податкового кодексу України роль місцевого самоврядування в акумулюванні місцевих бюджетів була незначною, адже частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів дорівнювала 1–3%. Податковий кодекс України діаметрально змінив підхід до функціонування вітчизня-

ної системи місцевого оподаткування шляхом скасування більшості місцевих податків і зборів¹⁶¹.

Згідно зі ст. 10 Податкового кодексу України, до місцевих податків почали належати: податок на майно; єдиний податок; до місцевих зборів – збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір¹⁶². У структурі доходів місцевих бюджетів в останні роки спостерігається тенденція до збільшення частки податкових надходжень, що підтверджують дані у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Динаміка зростання питомої ваги
місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів***

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.
Доходи місцевих бюджетів України, млрд. грн.	181,6	225,3	221,0
Питома вага податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів, %	84,5	85,2	86,8
Сума місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів України, млрд. грн.	2,5	5,5	7,3
Питома вага місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів України, %	2,9	5,4	7,0

*Складено автором на основі праці [1].

У 2013 р. обсяг податкових надходжень становив 85,2% від доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів), збільшились на 17,5% порівняно з 2012 р. Зростання продемонстрували всі значущі джерела надходжень: податок на доходи фізичних осіб підвищено на 13,0%, плату за землю – на 17,6% тощо.

До місцевих бюджетів від місцевих податків і зборів у 2013 р. надійшло 7,3 млрд. грн., що більше на 34,0%, ніж у попередньому році. Їх частка у структурі доходів місцевих бюджетів зросла і становила 7,0%, а у структурі доходів загального фонду місцевих бюджетів – 8,6%¹⁶³. За період з 2011 по 2013 р. обсяг податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних

¹⁶¹ Сідельникова Л. П. Податкова система : навч. посіб. / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. – [2-ге вид., перероб. і допов.]. – К. : Ліра-К, 2013. – 604 с.

¹⁶² Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

¹⁶³ Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик [та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», І8АГО. – К., 2015. – 77 с.

трансфертів) коливався від 84,5% у 2011 р. до 86,4% у 2014 р. Зростання продемонстрували всі значущі джерела надходжень: податок на доходи фізичних осіб збільшився на 13,0%, плата за землю – на 17,6% тощо¹⁶⁴.

Питома вага місцевих податків і зборів після прийняття Податкового кодексу України зростала від 2,9% у 2011 р. до 8,0% у 2014 р. Якщо порівняти ці показники, то у 2010 р. (до прийняття Податкового кодексу України) ця сума становила 1%. Якщо розглядати структуру місцевих податків і зборів у розрізі кожного платежу (табл. 3.6), то варто зазначити, що найбільшу частку як у податкових, так і в доходах місцевих бюджетів, займав єдиний податок¹⁶⁵.

Таблиця 3.6

**Фіскальна значимість окремих
місцевих податків і зборів у податкових надходженнях
та доходах місцевих бюджетів***

Показники	2012 р.			2013 р.		
	Сума, млн. грн.	Частка у податкових надходжен- нях, %	Частка у доходах місцевих бюджетів, %	Сума, млн. грн.	Частка у податкових надходжен- нях, %	Частка у доходах місцевих бюджетів, %
Збір за місяця для паркування транспортних засобів	56,53	0,08	0,07	68,37	0,08	0,07
Туристичний збір	27,75	0,04	0,03	38,39	0,04	0,04
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	431,94	0,59	0,50	532,54	0,62	0,53
Єдиний податок	1 987,91	2,72	2,29	4 815,64	5,61	4,78

*Складено автором на основі праці¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Борзенкова О. Д. Роль місцевих податків і зборів у формуванні місцевих бюджетів України / О. Д. Борзенкова // Економіка: реалії часу. – 2015. – № 5(21). – С. 18–23.

¹⁶⁵ Тришак Л. С. Оцінка системи місцевого оподаткування та напрямки її вдосконалення / Л. С. Тришак // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип. 6. – С. 85–87.

¹⁶⁶ Там само.

Єдиний податок у 2012 р. формував 2,29% доходів місцевих бюджетів, що, однак, менше, ніж у попередні роки (наприклад, у 2006 р. – 3,4%, у 2010 р. – 2,4%)¹⁶⁷. Проте цей вид надходжень не вичерпав свого потенціалу. Адже зважаючи на постійну тенденцію переходу платників на спрощену систему, а також на істотні макроекономічні зміни та інфляційні процеси в Україні, є підстави для збільшення верхньої межі ставки даного податку.

З 1 січня 2013 р. введено в дію податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. За III квартали 2013 р. сума надходжень від податку на нерухомість становила 17,24 млн. грн. Проте даний податок поки що не виправдав сподівань, які на нього поклалися, адже, за оцінками експертів Асоціації міст України, приблизний розмір надходжень від нього прогнозувався в сумі 170 млн. грн. на рік¹⁶⁸.

За даними Державного казначейства України, до загального та спеціального фондів місцевих бюджетів (з урахуванням міжбюджетних трансфертів) у 2014 р. надійшло 231,7 млрд. грн., що на 2,9%, або на 6,5 млрд. грн., більше за відповідний показник минулого року. Без урахування міжбюджетних трансфертів надійшло 101,1 млрд. грн., що на 3,9% менше, ніж у 2013 р.¹⁶⁹ Рівень виконання річного плану доходів, затвердженого місцевими радами, становив 90,9% проти 93,5%, за даними попереднього року. Рівень виконання річного розрахункового показника Міністерства фінансів України на 2014 р. становив 92,5% (у 2013 р. – 102,0 %).

Частка доходів місцевих бюджетів у зведеному бюджеті становила 22,2% (що на 1,6% менше від рівня минулого року). При

¹⁶⁷ Звіти Державної казначейської служби України про виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2010-III квартали 2013 років [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

¹⁶⁸ Шевченко О. В. Зміни бюджетно-податкового регулювання регіонального розвитку: перші підсумки [Електронний ресурс] / О. В. Шевченко // Аналітичні записки щодо проблем та подій суспільного розвитку, НІСД. – 2013. – Лист. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/647>.

¹⁶⁹ Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик [та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», І8АГО. – К., 2015. – 77 с.

цьому відбулися зміни у структурі доходів за фондами бюджету. Так, частка доходів місцевих бюджетів за загальним фондом знизилася на 2%, а за спеціальним фондом зросла на 1,2%. Попри зменшення обсягів, динаміка щомісячних надходжень доходів місцевих бюджетів України загалом подібна до тенденцій останніх років (рис. 3.11).

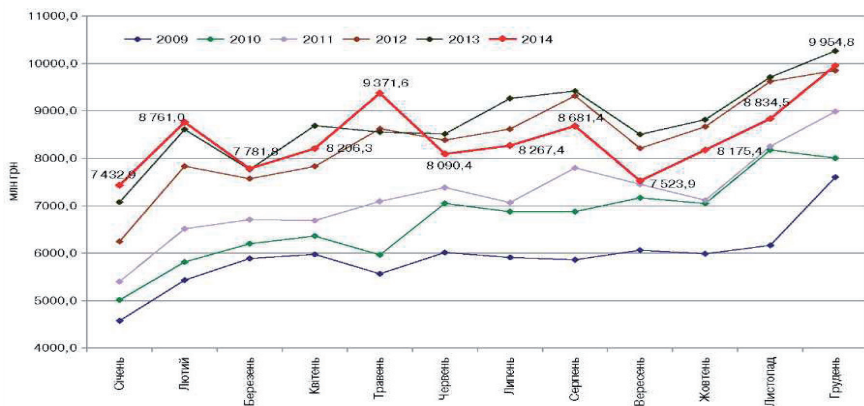


Рис. 3.11. Динаміка щомісячних надходжень у доходи місцевих бюджетів України (без урахування міжбюджетних трансфертів)*

*Складено автором на основі матеріалів¹⁷⁰.

У структурі доходів місцевих бюджетів порівняно з минулим роком спостерігається зменшення частки податкових надходжень. Однак частка місцевих податків і зборів продовжує зростати за аналізований період на 1%. Основним чинником збільшення цієї частки є зростання надходжень єдиного податку (рис. 3.12).

¹⁷⁰ Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / [В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик [та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», І8АГО. – К., 2015. – 77 с.

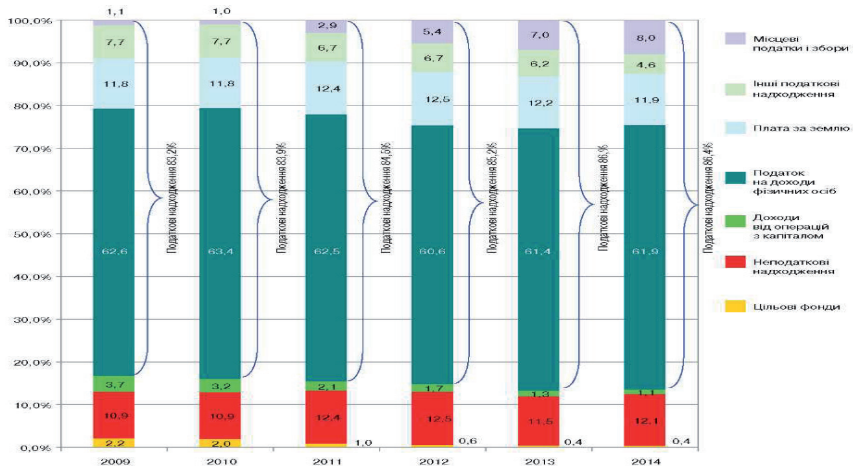


Рис. 3.12 Значимість місцевих податків і зборів у загальних податкових надходженнях місцевих бюджетів України*

*Складено автором на основі матеріалів¹⁷¹.

Зазначимо, що зарахування до складу місцевих податків і зборів єдиного податку забезпечило підвищення питомої ваги цієї складової у структурі доходів місцевих бюджетів.

Загалом до місцевих бюджетів від місцевих податків і зборів надійшло 8,1 млрд. грн., що на 10,1% більше від аналогічного показника у 2013 р. Їх частка у структурі доходів місцевих бюджетів за рік зросла на 1% і становила 8,0%.

Найвагомішим серед місцевих податків і зборів був єдиний податок, який надійшов у сумі 7,4 млрд. грн., що на 11,6% більше за обсяги надходжень у 2013 р. Таке зростання відбулося переважно через збільшення кількості платників податку – фізичних осіб та суб'єктів малого підприємництва.

¹⁷¹ Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик [та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», І8АГО. – К., 2015. – 77 с.

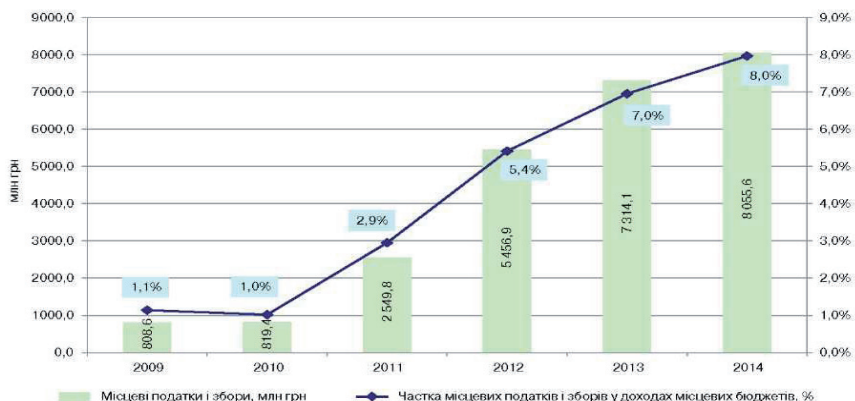


Рис. 3.13. Динаміка надходжень місцевих податків і зборів України в 2009–2014 рр.*

*Складено автором на основі матеріалів¹⁷².

Вважаємо, що, незважаючи на певні позитиви щодо адміністрування місцевих податків і зборів в останні роки, потреба в їх реформуванні в Україні залишається, в тому числі враховуючи результати світової практики. В результаті багатолітнього генезису в країнах Заходу склалася розгалужена та ефективна система локальних податків і зборів, яка характеризується певними рисами. Наприклад, практично в усіх розвинутих країнах функціонує надійна та незмінна система правового регламентування та застосування місцевих податків і зборів. Їх велика чисельність забезпечує достатні можливості використання в різних за податковим потенціалом і умовами адміністративно-територіальних одиницях, що гарантує стабільність формування місцевих бюджетів за рахунок податкових надходжень. Причому місцеві податки і збори сплачуються фактично всім дорослим населенням незалежно від соціальної стратифікації та рівня доходів, що отримуються.

Вирішальну фіскальну роль у країнах із розвинутою ринковою економікою відіграють майнові локальні податки, передусім

¹⁷²Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик [та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», ІІАГО. – К., 2015. – 77 с.

на нерухоме майно фізичних осіб, суб'єктів господарювання і на землю. Так, у США, наприклад, за рахунок групи майнових податків формується близько 45% усіх доходів місцевих бюджетів, у Франції – 40%. Органи місцевого самоврядування в багатьох країнах (США, Франція, Італія) наділені доволі значними правами в сфері самостійного регламентування місцевих податків і зборів. Така законотворча самостійність може проявлятися у різних найприйнятніших для конкретних умов кожної країни формах, що відповідають державному устрою (федералізму чи унітаризму) та розподілу повноважень між центральним урядом і органами місцевого самоврядування. Зазначимо, що така самостійність обмежується з боку держави за допомогою таких заходів:

– встановлення обов'язкових локальних податків і зборів (наприклад, податок на нерухоме майно у Франції, Фінляндії, Італії, Іспанії, Австрії, Данії; податки прибуткової групи, зокрема, податок з доходів населення у Норвегії, Данії, Швеції, Фінляндії);

– встановлення граничних ставок місцевих податків і зборів або надбавок до загальнодержавних податків, у межах яких органи місцевого самоврядування самостійно визначають ставку оподаткування (наприклад, в Австрії, Данії, Фінляндії, Франції, Іспанії щодо податку на приватну і комерційну нерухомість).

Обмеження фіскальної самостійності місцевих властей у зарубіжних країнах, особливо у сфері правового регламентування, стосуються не всіх локальних податків, а лише тих, що здійснюють певний макроекономічний вплив та визначають ефективність і справедливість системи оподаткування країни загалом¹⁷³.

Наголосимо, що забезпечення ефективності виконання органами місцевої влади покладених на них функцій та підтримання рівня якості життя населення на високому рівні вимагає відповідно високих податків. Яскравим прикладом цього є такі країни, як Швейцарія, Швеція, Данія, Норвегія та Австрія¹⁷⁴.

¹⁷³ Кириленко О. П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика) / О. Б. Кириленко. – К. : НІОС, 2000. – 384 с.

¹⁷⁴ Калустян Я. В. Оцінка систем місцевого оподаткування зарубіжних країн / Я. В. Калустян // Інноваційна економіка. – 2013. – № 11. – с. 200–205.

Так, у Швейцарії на місцевому рівні справляється податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток і капітал, податок на спадок і дарування, податок на операції з майном, податок на виграші, податок на автомобілі, податок з власників собак, податок на розважальні заходи, кантональне державне мито, податок на біл-борди та податок на нерухомість¹⁷⁵. Окрім того, деякі кантони наділені повноваженнями стягувати податок на вартість проданого майна (*Handänderungssteuer / impot sur les mutations / Tassa di mutazione*) та таким чином протидіяти спекуляції на ринку нерухомості. Також розповсюдженими є податки на ночівлю в деяких туристичних місцях¹⁷⁶.

Діяльність муніципалітетів Швеції переважно фінансується за рахунок місцевого прибуткового податку, правом запровадження ставок на який наділена муніципальна влада. Цей податок є диференційованим, ставки варіюють від 28,9% до 34,2%. Найнижчі ставки здебільшого застосовуються у великих і більш забезпечених містах, тоді як максимальний їх рівень досягається на сільській півночі та в муніципалітетах, які постраждали від спаду промислового виробництва¹⁷⁷. Шведська система відносин між центральним урядом та місцевими органами влади доволі парадоксальна. З одного боку, конституційні гарантії надають муніципальній владі достатньо високу політичну та фінансову автономію. З іншого боку, принципи справедливості та рівномірності надання суспільних послуг у межах усієї держави означає, що стандарти встановлюються центральним урядом, тобто можна стверджувати, що система доволі централізована. Ціна, яку громадянин Швеції сплачує за високий рівень обслуговування його потреб, – це дуже високий рівень податків¹⁷⁸.

Заслуговує на увагу досвід Норвегії – країни, де був прийнятий перший закон про місцеве самоврядування в Європі («Акт про

¹⁷⁵ Тканко В. Податки: Європейське законодавство [Електронний ресурс] / В. Тканко. – Режим доступу : <http://val.ua/economic/Chernigov/192695.html>.

¹⁷⁶ Taxation in Switzeland [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Switzerland.

¹⁷⁷ Taxes in Sweden [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.skatteverket.se/download/18.3684199413c956649b57c0a/1361442608379/10413.pdf>.

¹⁷⁸ Local income tax in Sweden: reform and continuity [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://campaigns.libdems.org.uk/user_files/axethetax/LIT_in_Sweden.pdf.

ольдерменів», 1837 р.). У країні діє дворівнева система місцевого самоврядування – 19 графств та 431 муніципалітет. Столиця країни – Осло має особливий статус і є водночас і графством, і муніципалітетом. Графства і муніципалітети виконують різні функції та мають незалежні бюджети. Муніципалітети Норвегії відповідають за дитячі дошкільні заклади, пункти первинної медичної допомоги, служби соціального страхування, догляд за людьми похилого віку та інвалідами, культуру і спорт, релігію, комунальне господарство, місцеве планування та землекористування. У країні діє кілька систем збору податків, у тому числі муніципальна частина податків міста, яку муніципалітети збирають самостійно. Левову частину доходів бюджетів муніципалітетів Норвегії становлять саме надходження від місцевих податків, зборів та платежів – приблизно 50%. Проте комуни Норвегії одержують із центрального бюджету частину коштів зібраного податку на додану вартість, податку на майно та прибуткового податку¹⁷⁹.

Отже, для України буде доцільним вивчати, адаптувати та впроваджувати у практику досвід тих країн, чії муніципалітети мають оптимальний рівень фіскальної автономії та зацікавленість у покращенні рівня життя громадян на підвладних їм територіях.

Підсумовуючи зазначимо, що прийняття та введення в дію Податкового кодексу України позбавило вітчизняну систему місцевого оподаткування фіскально необґрунтованих податків, витрати на адміністрування яких перевищували надходження. Однак невирішеними залишилися проблеми наповнення місцевих бюджетів власними фінансовими ресурсами. Загалом поділяємо позицію авторів¹⁸⁰ щодо таких напрямів розвитку системи місцевого оподаткування в Україні через дотримання визначених критеріїв.

¹⁷⁹ Зарубіжний досвід організації роботи місцевої влади : моногр. / М. О. Пухтинський, П. В. Ворона, О. В. Власенко [та ін.] ; за заг. ред. П. В. Ворони. – Х. : Вид-во ХарPI НАДУ «Магістр», 2009. – С. 25.

¹⁸⁰ Надьон Г. О. 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.

Таблиця 3.7

Критерії розвитку системи місцевого оподаткування в Україні*

№ з/п	Критерії	Обґрунтування ефективності встановлення місцевих податків і зборів відповідно до зазначених критеріїв
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 відпливу 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.
2.	Справедливість	Справедливість це доволі суб'єктивна характеристика. 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, значна частина місцевих податків спрямовується 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 в 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 у фінансовій та інфляційній політиці держави.

*Складено автором на основі праці¹⁸¹.

¹⁸¹ Надьон Г. О. 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.

Для здійснення фінансової децентралізації місцевих органів влади необхідно, щоб місцеві бюджети мали адекватні доходи, серед яких визначне місце займають податкові надходження. Позитивним у нововведеннях податкового законодавства було реформування єдиного податку та оподаткування нерухомості. Для забезпечення фінансової незалежності адміністративно-територіальних одиниць в Україні необхідно посилити вплив місцевих податків і зборів у частині формування дохідної бази місцевих бюджетів, дозволити регулювання органам місцевої влади ставки місцевих податків і зборів. Реалізація запропонованих заходів буде сприяти збільшенню обсягу дохідної частини місцевих бюджетів, що відобразатиме ефективний розвиток адміністративно-територіальних одиниць.

4. КЛЮЧОВІ ВЕКТОРИ ТА ДІЄВІ ІНСТРУМЕНТИ ПОЛІТИКИ ФІСКАЛЬНОЇ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ ТЕРИТОРІЙ

4.1. Ефективність використання податкових інструментів: модельні підходи (О. Ю. Іванова)

Зміцнення конкурентних позицій держави, підвищення рівня соціально-економічного розвитку її регіонів актуалізує необхідність створення умов для саморозвитку регіонів на основі їх самодостатності, в тому числі за рахунок побудови раціональної фіскальної політики. Податкова складова стимулювання регіонального саморозвитку полягає в необхідності перерозподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів залежно від ступеня впливу на них місцевих органів влади.

Головними причинами фінансової залежності регіонів є: відсутність узгодженості інтересів бюджетів на державному, регіональному і місцевому рівнях; обмеження прав органів місцевого самоврядування; відсутність належного фінансування делегованих повноважень; невідповідність соціально-економічного розвитку областей їх фінансовому забезпеченню; нераціональні фінансові потоки бюджетних коштів, що супроводжуються тимчасовими і грошовими втратами і корупційними ризиками; нераціональна структура місцевих бюджетів; відсутність механізму стимулювання регіонального саморозвитку.

Збільшення доходів місцевих бюджетів на основі стимулювання органів місцевого самоврядування до регіонального саморозвитку шляхом децентралізації фінансових ресурсів є важливим

завданням для підвищення конкурентоспроможності країни та потребує наукового обґрунтування, в тому числі у сфері перерозподілу податків між бюджетами різних рівнів.

Децентралізація у сфері регіонального розвитку сприяє вирішенню таких завдань¹⁸²: зменшення й ліквідація негативного впливу державного втручання в регіональний розвиток; створення сприятливих умов для саморозвитку й самозабезпеченості регіонів України шляхом зменшення державного регулювання з метою підвищення їхньої конкурентоспроможності; забезпечення правового поля для збільшення самостійності органів місцевого самоврядування в досягненні саморозвитку регіонів на основі максимізації ефективності використання їхнього потенціалу; посилення взаємодії інституціональних і мотиваційних факторів соціально-економічного розвитку регіонів; створення стимулів для підвищення фінансової самозабезпеченості регіонів шляхом зростання ролі органів регіональної влади в соціально-економічному розвитку регіонів; зниження корупційних ризиків при перерозподілі бюджетних коштів та ін.

Фінансове забезпечення місцевих бюджетів має базуватися на ендогенному потенціалі, а отже, необхідна активізація економічної та господарської діяльності місцевих органів влади для зростання частки власних і закріплених джерел доходів у місцевих бюджетах і зменшення частки трансфертів, а також збільшення загалом кількості регіонів, що не вимагають істотних трансфертів з державного бюджету (мотиваційна складова регіонального розвитку). Застосування інструментів регіональної політики для стимулювання активізації діяльності суб'єктів господарювання сприятиме зростанню доходів підприємств, індивідуальних підприємців, домашніх господарств, що дозволить розширити податкову базу і відповідно збільшити податкові надходження до місцевих бюджетів.

Фіскальна децентралізація влади сприяє зменшенню негативного впливу державного втручання в розвиток регіонів, саморозвитку на основі чіткого визначення на місцях проблем і перспектив використання потенціалу наявних ресурсів, формує умови для

¹⁸² Іванова О. Ю. Формування потенціалу саморозвитку регіонів України в контексті трансформаційних процесів : моногр. : О. Ю. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2014. – 304 с.

підвищення фінансової самозабезпеченості регіонів шляхом збільшення ролі органів регіональної влади в соціально-економічному розвитку регіонів.

Ґрунтуючись на необхідності раціонального перерозподілу функцій управління між органами вищого й нижчого рівнів, а також фінансового забезпечення цих функцій на основі підвищення рівня самофінансування регіонів, доцільним є поступовий перехід на принципи фіскального федералізму. Саме теорія фіскального федералізму є основою фіскальної децентралізації.

Основна ідея фіскального федералізму полягає в створенні умов для самофінансування витрат регіону. Забезпечення збільшення дохідної частини місцевих бюджетів можливе шляхом формування такого переліку і таких розмірів місцевих податків, за рахунок яких можливе забезпечення нормального соціально-економічного розвитку регіону.

Фіскальна децентралізація у 2015 р. дала змогу збільшити доходи місцевих бюджетів на 42% (29,6 млрд. грн.)^{183, 184}, що підтверджує її позитивні аспекти, однак існують і певні недоліки та ризики:

– по-перше, значні результати збільшення місцевих бюджетів нівелює високий рівень інфляції (43,3%);

– по-друге, спостерігається незначний обсяг місцевих податків у структурі податкових надходжень та їх недостатній перелік для забезпечення фінансової самодостатності регіонів з урахуванням їх особливостей. Так, частка місцевих податків у структурі доходів місцевих бюджетів у 2015 р. зросла і становила 22,5% порівняно з 7,9% у 2014 р.¹⁸⁵ (рис. 4.1). Це є позитивною тенденцією, однак цього недостатньо для саморозвитку.

¹⁸³ Каспрук А. Ю. Доходи місцевих бюджетів: проблеми забезпечення та резерви збільшення / А. Ю. Каспрук // Економічні науки. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 60–70. – Серія : Облік і фінанси.

¹⁸⁴ Tsaples G. A Shock to the System: How can Land Value Taxation change the Face of Cities? [Електронний ресурс] / G. Tsaples, E. Pruyt, A. Kóvári, Ch. Vasilopoulos // Proceedings of The 31st International Conference of the System Dynamics Society. (Cambridge, Massachusetts, USA, - July 21–25, 2013). – Cambridge. – Режим доступу : / <http://www.systemdynamics.org/conferences/2013/proceed/papers/P1243.pdf>.

¹⁸⁵ Сайт Інституту бюджетних та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202015/KV_II%D0%86_2015_Monitoring_ukr.pdf.

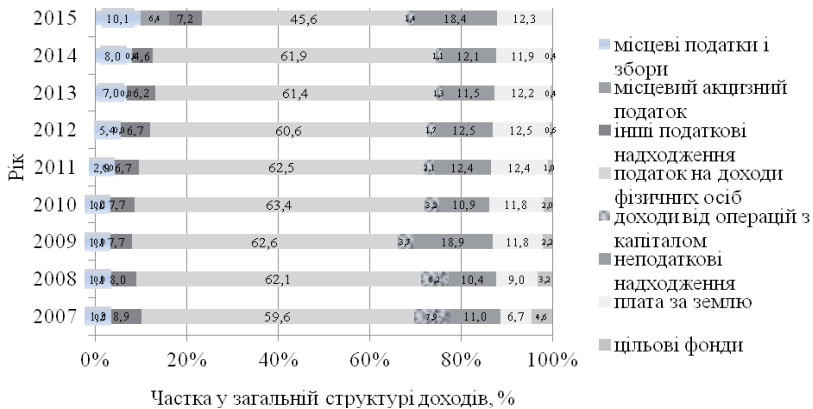


Рис. 4.1. Частка місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів (2007–2015)*

* Складено на основі матеріалів^{186, 187}.

Рациональний вибір параметрів інструментів децентралізації фінансових ресурсів на основі коригування податкової складової регіональної фіскальної політики за кожним сценарієм потребує наукової обґрунтованості (рис. 4.2).

1. На першому етапі методичного підходу формулюється мета – обґрунтування вибору ефективних сценаріїв децентралізації фінансових ресурсів між бюджетами різних рівнів.

2. Наступним етапом є побудова моделі децентралізації фінансових ресурсів. На цьому етапі вибираються показники, які будуть входити в модель, їх параметри, визначаються фактори, що впливають на зміну параметрів вихідних показників, будуються логічні зв'язки.

Показниками в моделі децентралізації фінансових ресурсів можуть бути: загальний обсяг податкових надходжень і тих, які закріплюються за місцевими бюджетами, рівень збалансованості бюджетів регіонів, обсяг власних доходів місцевих бюджетів, об-

¹⁸⁶ Сайт Інституту бюджетних та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202015/KV_П%D0%86_2015_Monitoring_ukr.pdf.

¹⁸⁷ Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>.

сяг загальних доходів місцевих бюджетів, коефіцієнт бюджетної залежності бюджетів регіонів та ін. Параметрами є ставки податків, частки їх закріплення за місцевими бюджетами.

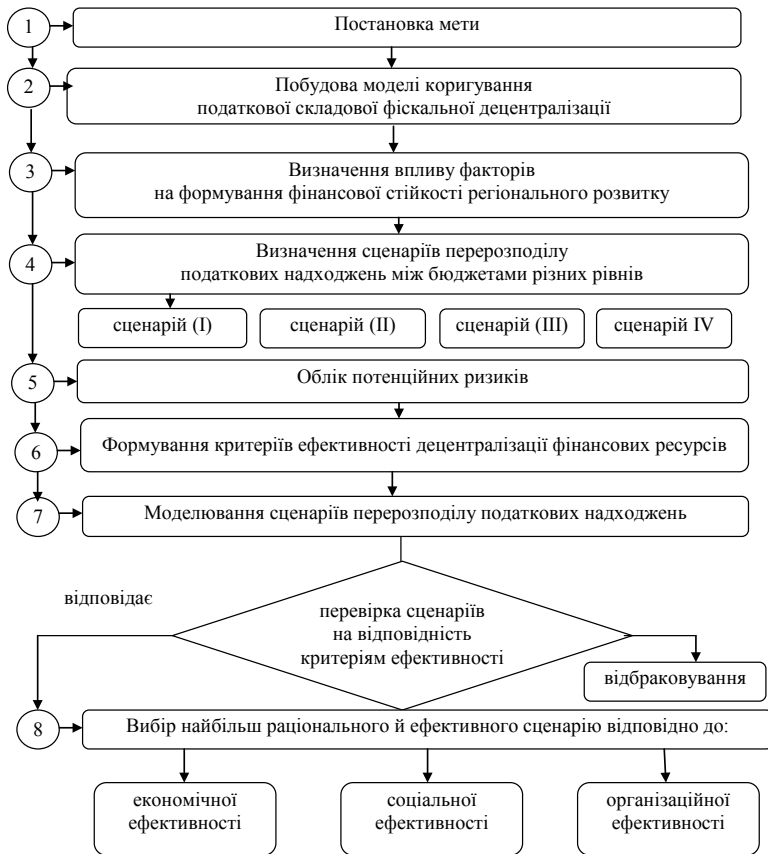


Рис. 4.2. Методичний підхід до моделювання сценаріїв коригування податкової складової регіональної фіскальної політики

Також враховуються показники, що впливають на параметри основних показників: рівень оплати праці в регіоні, середньодушові доходи населення, обсяг промислового виробництва, рівень

безробіття, втрати від переміщення бюджетних коштів у центр і назад, економічно активне населення, безробітне населення та ін.

На цьому ж етапі встановлюються прямі й зворотні зв'язки між складовими моделі.

3. Третім етапом методичного підходу є визначення впливу чинників на формування фінансової самодостатності регіонального розвитку. До них належать: спрямованість державної регіональної політики, податковий, бюджетний, ресурсний потенціал регіону, обсяг податкових надходжень, відносини між владою і бізнесом у регіоні, структура економіки регіону, наявність власних ВНЗ, рівень розвитку підприємств матеріальної сфери, наслідок рішень і дій суб'єктів економічної політики на рівні відповідного регіону і т. ін.

Визначається спрямованість впливу чинників на основні показники моделі. Так, на збільшення податкових надходжень, зокрема податку на прибуток підприємств, будуть впливати чисельність населення регіону, платоспроможність населення, безробіття, рівень інфляції, індекс споживчих цін, валютний курс та ін. Відповідно збільшення або зменшення одного з них буде негативно або позитивно впливати на обсяг надходжень з податку на прибуток підприємств, що необхідно враховувати при побудові моделі.

4. На четвертому етапі розробляються варіанти сценаріїв децентралізації фінансових ресурсів.

За основу моделі взято дані й умови відповідно до особливостей трансформаційних процесів в Україні.

Недостатність власних джерел доходів місцевих бюджетів призводить до зростання фінансової залежності від центру, унеможливує виконання видаткових зобов'язань за рахунок власних коштів. Так, в Україні частка трансфертів у доходах місцевих бюджетів у 2000 р. становила 28,9%, у 2005 р. – 47,3%, 2011 р. – 53,7%, 2013 р. – 52,4%, 2014 р. – 56,4% та 59,1% за відповідний період 2015 р.^{188, 189}. У більшості країн ЄС ця частка набагато менша (наприклад, у Швеції – 34%), що означає більш високий

¹⁸⁸ Сайт Інституту бюджетних та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202015/KV_П%D0%86_2015_Monitoring_ukr.pdf.

¹⁸⁹ Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.

рівень фінансової автономії місцевого самоврядування в Європі. Разом з тим, у Росії частка міжбюджетних трансфертів у загальному обсязі доходів місцевих бюджетів за 2012 р. становила 61,8%. У США в структурі місцевих бюджетів державні субсидії становлять 1/4 її частину, у Франції – 1/3, в Німеччині, Японії, Данії – 40–45%, у Бельгії – понад 50%. Близько 80% своїх доходів отримують комуні Італії за рахунок перерозподілу коштів з державного бюджету¹⁹⁰.

Пропонуються багатокритеріальні сценарії децентралізації фінансових ресурсів місцевих бюджетів у вигляді перерозподілу загальнодержавних податків між бюджетами різних рівнів.

Показниками для побудови моделі децентралізації фінансових ресурсів є такі (табл. 4.1).

Перший сценарій заснований на механізмі формування місцевих бюджетів після зміни Податкового і Бюджетного кодексів України в 2011 р. Незважаючи на значні зміни і зростання надходжень до місцевих бюджетів місцевих податків і зборів, залежність місцевих бюджетів від центру з кожним роком зростає, що свідчить про необхідність подальшого проведення реформ децентралізації фінансових ресурсів.

Як зазначає А. Каспрук, «...значну частку в доходах бюджету займають надходження від загальнодержавних податків. Це свідчить про недостатній рівень самостійності місцевих органів влади і зменшення зацікавленості органів місцевого самоврядування в забезпеченні повного обсягу надходжень, особливо податкових. Система формування місцевих бюджетів «згори» характеризується відсутністю дієвих стимулів для місцевих органів влади до розвитку власної податкової бази, яка залежить від економічного розвитку регіону, його соціальної та виробничої інфраструктури»¹⁹¹.

¹⁹⁰ Морган Б. Г. Современные тенденции формирования межбюджетных трансфертов в структуре доходов бюджетов РФ / Брайт Гордон Морган, С. С. Самойлова, А. Ю. Федорова // Социально-экономические явления и процессы. 2013.– № 3 (049). – С. 117–121.

¹⁹¹ Каспрук А. Ю. Доходи місцевих бюджетів: проблеми забезпечення та резерви збільшення / А. Ю. Каспрук // Економічні науки. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 60–70. (Серія : Облік і фінанси).

Таблиця 4.1
Варіанти сценаріїв розподілу загальнодержавних податків між бюджетами різних рівнів

Показники для побудови моделі децентралізації фінансових ресурсів	Формула	Позначення
1	2	3
Рівень збалансованості бюджетів регіонів ($P_{зб}$), частка одиниць	$P_{зб} = \frac{ВД}{В}$	ВД – власні доходи регіонів, млн. грн.; В – видатки регіонів, млн. грн.
Власні доходи місцевих бюджетів (ВД), млн. грн.	$ВД = МПЗ + ПНЗ + НН + ДК + ЦФ$	МПЗ – місцеві податки, млн. грн.; ПНЗ – податкові надходження, які закріплюються за бюджетами регіонів, млн. грн.; НН – неподаткові надходження до бюджетів регіонів, млн. грн.; ДК – доходи бюджетів регіонів від операцій з капіталом, млн. грн.; ЦФ – доходи бюджетів регіонів у цільові фонди, млн. грн.
Загальні доходи місцевих бюджетів (ЗД), млн. грн.	$ЗД = ВД + МБТ$	ВД – власні доходи регіонів, млн. грн.; МБТ – міжбюджетні трансферти, млн. грн.
Коефіцієнт бюджетної залежності бюджетів регіонів (КБЗ), частка одиниць	$КБЗ = \frac{МБТ}{ВД}$	ВД – власні доходи регіонів, млн. грн.; МБТ – міжбюджетні трансферти, млн. грн.
Податкові надходження, які закріплюються за бюджетами регіонів (ПНЗ), млн. грн.	Сценарій 1 $ПНЗ = ПДФО + ППП_{ком} + ЕП + МПЗ + ЗСВПР + ІнП$	ПДФО – податок на доходи фізичних осіб, млн. грн.; ППП _{ком} – податок на прибуток підприємств комунальної форми власності, млн. грн.; ЕП – єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва, млн. грн.;
	Сценарій 2 $ПНЗ = ПДФО + ППП_{ком} + 0,1 ППП + ЕП + МПЗ + ЗСВПР + АП_{гр} + ІнП$	МПЗ – місцеві податки і збори, млн. грн.; АП _{гр} – акцизний податок з роздрібного продажу під'якцизних товарів, млн. грн.
	Сценарій 2 $ПНЗ = ПДФО + ППП_{ком} + ПДВ_{місц} + ЕП + МПЗ + ЗСВПР + ППП_{місц} + ІнП$	

Продовження табл. 4.1

1	2	4
<p>Податкові надходження, які закріплюються за бюджетами регіонів (ПНЗ), млн. грн.</p>	<p>Сценарій 4</p> $ПНЗ = ПДФО + ППП_{\text{ном}} + ПДВ_{\text{місц}} + ЕП + МПЗ + ЗСВПР + ППП_{\text{місц}} + ІнП$	<p>ЗСВПР – збори за спеціальне використання природних ресурсів, млн. грн.; ПДВ місц, ППП місц – ПДВ та ППП, що закріплюються за місцевими бюджетами, млн. грн.; ІнП – інші податкові надходження до бюджетів регіонів, млн. грн.</p>
<p>Податок на прибуток, закріплений за місцевими бюджетами (ППП місц), млн. грн.</p>	<p>Сценарій 1 – відсутній Сценарій 2</p> $ППП_{\text{місц}} = ППП \times Ч_{\text{місц}} = C_{\text{П}} \times П_{\text{Б}} = C_{\text{П}} \times 0,18 \times H_{\text{Б}} \times 0,1$ <p>(обласні бюджети)</p> <p>Сценарій 3</p> $ППП_{\text{місц}} = ППП \times Ч_{\text{місц}} = C_{\text{П}} \times П_{\text{Б}} = C_{\text{П}} \times 0,18 \times H_{\text{Б}} \times 0,2$ <p>Сценарій 4</p> $ППП_{\text{місц}} = ППП \times Ч_{\text{місц}} = C_{\text{П}} \times П_{\text{Б}} = C_{\text{П}} \times 0,18 \times H_{\text{Б}} \times 0,5$	<p>ППП – загальні обсяги податкових надходжень, млн. грн; С_П – ставка податку, частки; П_Б – податкова база, грн; Ч_{місц} – частка закріплення загального обсягу податку за бюджетом регіону, частки</p>
<p>Акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів (пиво, алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти та інше паливо)</p>	<p>Сценарій 1 – АП_{гр} відсутній Сценарій 2 – АП_{гр} 5% Сценарій 3 – АП_{гр} відсутній Сценарій 4 – АП_{гр} відсутній</p>	<p>АП_{гр} – акцизний податок з роздрібного продажу підакцизних товарів, млн. грн.</p>

Другий варіант відображає сценарій на 2015 р., який передбачає закріплення 10% податку на прибуток підприємств за місцевими бюджетами (обласними) і введення місцевого акцизу, що підлягає сплаті при торгівлі підакцизними товарами в роздрібній мережі. Ставки місцевого акцизу встановлюють місцеві ради (5%).

Так, перелік податків, що частково закріплюються за місцевими бюджетами, повинен включати насамперед ті податки, на податкові бази за якими можуть впливати місцева влада. До них відносяться і податок на прибуток підприємств, і акцизний податок з роздрібною торгівлі. Акцизний податок до місцевого бюджету сплачується суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі алкоголем, тютюновими виробами, деякими видами палива. Застосування стимулюючих інструментів приведе до підвищення обсягу продажів і відповідно збільшення суми сплачуваних податків, тобто до економічного ефекту для суб'єктів податково-бюджетних відносин. Однак у випадку з алкоголем і тютюновими виробами виходить два різноспрямованих ефекти: позитивний економічний ефект і негативний соціальний ефект. Стимулювання органами місцевого самоврядування збільшення обсягу продажів призведе до збільшення споживання алкоголю і тютюнових виробів. У свою чергу, це може спричинити збільшення безробіття, підвищення злочинності в регіоні, зниження народжуваності і т. ін., що є деструктивним фактором соціально-економічного розвитку регіону. Тому в запропонованих сценаріях даний вид податку відсутній.

Активізація позиції органів місцевого самоврядування в податково-бюджетних відносинах, включення місцевих органів влади в процеси податкового регулювання по-новому ставлять акценти в питанні про перелік податків і зборів, що частково закріплюються за місцевими бюджетами. Найбільш доцільним є включення в цей перелік тих податків і зборів, розмір яких прямо чи опосередковано пов'язаний із зусиллями органів місцевого самоврядування у сфері соціально-економічного розвитку регіонів. Так, наприклад, величина надходжень податку на прибуток підприємств в певною мірою залежить від того, наскільки успішні зусилля органів місцевого самоврядування у сфері створення умов

для ефективного господарювання в регіоні, розвитку ринкової інфраструктури (сприяння створенню інноваційних науково-виробничих кластерів, реалізація регіональних цільових комплексних програм і т. ін.). Надходження податку на додану вартість за кожним із регіонів визначається в т. ч. купівельною спроможністю населення та рівнем розвитку торгової мережі в регіоні. Відповідно наведені як приклад загальнодержавні податки можуть бути віднесені до закріплених податків і зборів¹⁹².

Другий та третій сценарії спрямовані на створення умов для зміцнення фінансової самодостатності регіону за допомогою закріплення частки податку на прибуток підприємств за місцевими бюджетами.

Розширення фінансових ресурсів за рахунок закріплення загальнодержавних податків за бюджетами регіонів приведе до збільшення показника рівня збалансованості бюджету, який визначається як відношення власних доходів до видатків відповідних бюджетів, а отже, до підвищення фінансової самостійності регіонів¹⁹³.

5. При моделюванні сценаріїв децентралізації фінансових ресурсів слід враховувати ризики, що виникають у процесі руху бюджетних коштів, які безпосередньо впливають на параметри моделі.

Сьогоднішня система міжбюджетних відносин характеризується доволі значними зустрічними потоками: з регіонів до центру надходять суми зібраних загальнодержавних податків, а в зустрічному напрямку – з центру в регіони – рухаються суми субсидій, субвенцій і дотацій. Таке масштабне переміщення фінансових ресурсів пов'язане з втратами як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру.

До першої групи слід віднести втрати, прямо не пов'язані з людським фактором. До них відносяться, по-перше, втрати трансакційного характеру, зумовлені об'єктивною необхідністю забез-

¹⁹² Налогово-бюджетные аспекты регионального развития : моногр. И. А. Майбуков, И. В. Ярошенко, Ю. Б. Иванов [и др.] ; под общей ред. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2013. – 344 с.

¹⁹³ Иванова О. Ю. Формування потенціалу саморозвитку регіонів України в контексті трансформаційних процесів : моногр. : О. Ю. Иванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2014. – 304 с.

печення руху таких фінансових потоків (оплата послуг Державного казначейства і банківської системи, оплата праці працівників, задіяних у відповідних технологічних процесах та які забезпечують контроль і т. ін.), а по-друге, тимчасові втрати.

Щодо останніх слід пояснити, що вилучені у вигляді податків кошти які лише на певний період вилучаються з обігу, згодом перерозподіляються в той самий місцевий бюджет, що «відсуває» момент отримання кінцевого соціального результату від їх використання. Зрозуміло, що ступінь «бюрократизації» цього процесу прямо впливає на величину таких тимчасових втрат.

Суб'єктивні втрати пов'язані зі збільшенням корупційних ризиків у зв'язку з присутністю людського фактора на кожній стадії руху фінансових ресурсів.

6. Критеріями ефективності децентралізації фінансових ресурсів є такі: зниження коефіцієнта бюджетної залежності, підвищення рівня збалансованості бюджету регіону, збільшення податкових надходжень до місцевих бюджетів, зростання частки місцевих і закріплених податків, позитивні соціальні ефекти, зниження втрат бюджетних коштів, зменшення корупційних ризиків і т. ін.

7. Вибір раціонального сценарію проводиться за допомогою імітаційного моделювання. Для моделювання сценаріїв була побудована імітаційна модель динаміки фінансових ресурсів регіону на прикладі місцевого бюджету м. Харкова. Для побудови моделі використовувалися дані Головного управління статистики в Харківській області, Головного управління Державного казначейства України в Харківській області, Департаменту бюджету і фінансів Харківської міської ради, Головного управління Міністерства доходів і зборів у м. Харків за 2011–2015 рр. і за 2006–2011 рр. загалом по Харківській області Імітаційна модель реалізувалася в середовищі «Vensim 5.7a»¹⁹⁴.

Діаграма причинно-наслідкових зв'язків імітаційної моделі показана на рис. 4.3.

¹⁹⁴ The Ventana's modeling environment. Vensim® PLE for Windows, Version 6.1c. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vensim.com/vensim-software>.

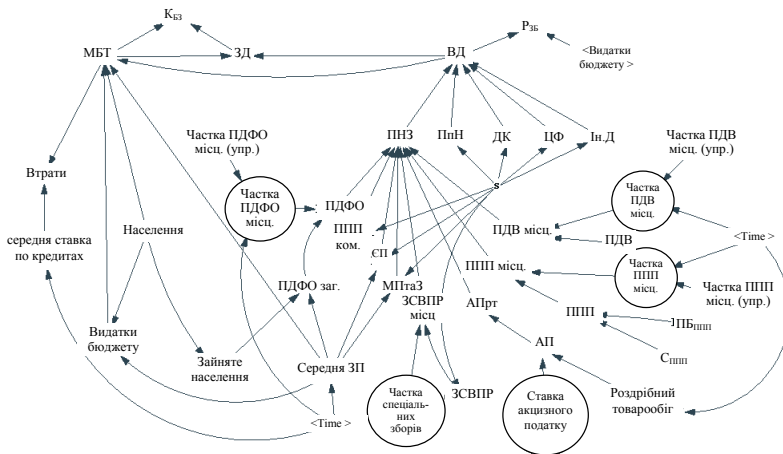


Рис. 4.3. Структура імітаційної моделі коригування податкової складової регіональної фіскальної політики на прикладі м. Харкова

Примітки: позначення змінних відповідають даним табл. 4.1.

Використані в імітаційній моделі залежності були оцінені на основі ретроспективних даних і наведені в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Основні співвідношення імітаційної моделі

Змінна	Функція	R ²
Середньомісячна заробітна плата (середня з/п)	$y = 633,3\ln(t)+2041$	0,97
Податок на доходи фізичних осіб	$y = 0,30955 \text{ Середня з/п}^{1,10073} \text{ Зайняте населення}^{0,00228}$	0,95
Місцеві податки і збори	$y = 1337 \ln(\text{Середня з/п}) - 10279$	0,98
Єдиний податок	$y = 1303 \ln(\text{Середня з/п}) - 10032$	0,98
Обсяг роздрібногo товарообороту	$y = 0,53(563,81 \ln(t)+2252,3$	0,99
Видатки регіону	$y = 0,45769 \text{ Середня з/п}^{1,182742} \text{ Населення}^{-0,37}$	0,87
Міжбюджетні трансферти	$y = 0,45793 \text{ Середня з/п}^{1,00286} \text{ Населення}^{0,001585}$	0,83
Населення	$y = 1444630 + 240t$	

Примітки: t - змінна часу (t = 1 відповідає 2011 р.).

Оцінювання можливого ефекту від введення акцизного податку на роздрібний продаж підакцизних товарів здійснювалося на основі прогнозу роздрібно-товарообороту підприємств області з урахуванням частки населення м. Харкова. Змінні, які не вказані в табл. 4.2, моделювалися як випадкові нормально розподілені величини з відповідними параметрами.

Для розрахунку втрат, пов'язаних з тимчасовими витратами в ході міжбюджетних відносин, які становлять у середньому від 1 до 3 місяців на рік, обсяг міжбюджетних трансфертів коригується на середню ставку відсотків за кредитами (18% у 2011 р, 30% в 2015 р.).

З огляду на незначну тривалість ретроспективного періоду, а також можливі випадкові відхилення, для отримання оцінки результатуючих величин кожен сценарій моделювався кілька разів при різних значеннях випадкових змінних. Результати оброблялися за допомогою інструменту «Аналіз даних» MS Excel 7.0. Результати моделювання наведено в табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Результати моделювання сценаріїв формування місцевих бюджетів за рахунок перерозподілу податкових надходжень на прикладі м. Харкова

Критерії	Сценарії	Роки				
		2015	2016		2017	
Коефіцієнт бюджетної залежності, %	Фактичне значення	0,27	\bar{y}	σ_e	\bar{y}	σ_e
	Сценарій 1		34,99	0,62	36,93	0,3
	Сценарій 2		40,83	0,63	42,61	0,29
	Сценарій 3		21,62	0,59	23,89	0,76
	Сценарій 4		20,32	0,36	21,92	0,69
Рівень збалансованості бюджету, %	Фактичне значення	0,77				
	Сценарій 1		65,01	0,62	63,07	0,3
	Сценарій 2		59,17	0,63	57,39	0,29
	Сценарій 3		78,69	0,69	76,19	0,81
	Сценарій 4		80,93	0,71	78,33	0,83
Втрати, млн. грн.	Фактичне значення	188,96				
	Сценарій 1		209,89	3,51	241,64	2,05
	Сценарій 2		243,21	3,76	278,16	1,87
	Сценарій 3		129,20	3,37	156,11	4,88
	Сценарій 4		122,82	1,69	143,46	4,35

Примітки: \bar{y} – середні значення у серії імітаційних експериментів,
 σ_e – стандартна помилка середнього.

8. Аналіз результатів моделювання підтверджує, що в сценарії 2 і коефіцієнт бюджетної залежності, і рівень збалансованості бюджету погіршуються порівняно з діючими до 2015 р. умовами (рис. 4.4). Також істотно зростають втрати, пов'язані з тимчасовими затримками трансфертів. Втрати бюджету спричинені перерозподілом податку на доходи фізичних осіб, які не компенсуються податковими надходженнями від прибутку підприємств. Вплив акцизного податку на роздрібні продажі взагалі незначний, його частка у власних доходах бюджету становить 2,7–2,8%.

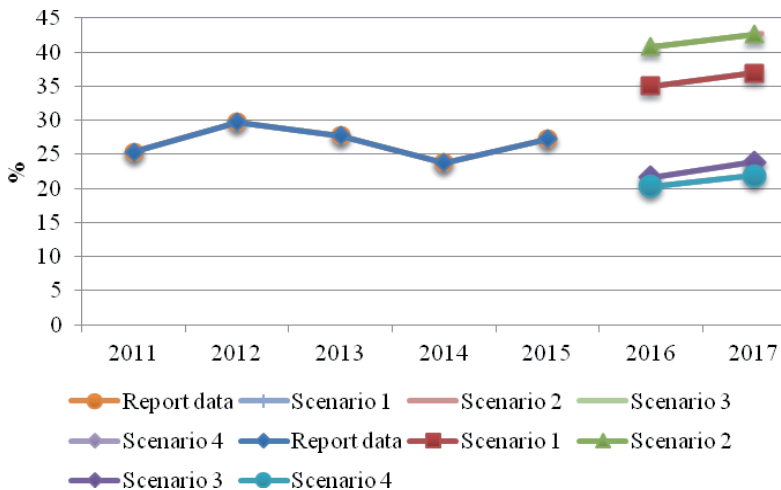


Рис. 4.4. Динаміка коефіцієнта бюджетної залежності при різних сценаріях перерозподілу податкових надходжень між бюджетами різних рівнів (на прикладі м. Харкова)

Найбільш раціональним із запропонованих варіантів (рис. 4.3 і табл. 4.4) є 4 сценарій, враховуючи такі основні показники ефективності: коефіцієнт бюджетної залежності та рівень збалансованості бюджету. Однак загалом динаміка даних показників є негативною, що пояснюється заростаючою тенденцією до погіршення макроекономічних показників (зменшення валового регіонального продукту, зниження обсягів промислового виробництва, значне зниження рівня реальної заробітної

плати, купівельної спроможності населення та ін.). Отже, здійснення винятково фінансової децентралізації не забезпечить отримання результатів без продовження реформ у сфері бюджетної децентралізації, дерегуляції та розвитку підприємництва, регіональної політики, антикорупційної реформи.

Розширення прав органів місцевого самоврядування, передача повноважень на місця дозволить стимулювати розвиток малого бізнесу, промисловості, в результаті чого буде спостерігатися збільшення частки власних і закріплених джерел доходів у місцевих бюджетах і зменшення частки трансфертів.

Часткової компенсації можна досягти збільшенням частки місцевих бюджетів у податок на прибуток підприємств до 20% з одночасним підвищенням частки зборів за спеціальне використання природних ресурсів. Поліпшення показників бюджетної залежності й збалансованості порівняно з ретроспективним періодом досягається в четвертому сценарії.

Таким чином, у результаті проведених досліджень обґрунтовано вплив регіональної податково-бюджетної політики держави в контексті децентралізації на фінансову самодостатність регіонів.

Моделювання запропонованих варіантів сценаріїв підтвердило, що поліпшення показників бюджетної залежності й збалансованості порівняно з ретроспективним періодом досягається в сценарії, в якому найбільш активним регулятором є саме податкова складова фіскальної політики.

Для досягнення фінансової стійкості регіонів формування раціональної структури дохідної частини місцевих бюджетів вимагає збільшення питомої ваги податкових надходжень при відповідному зниженні частки трансфертів. При цьому перелік податків, що частково закріплюються за місцевими бюджетами, має включати передусім ті податки, на податкові бази за якими може впливати місцева влада.

4.2. Стратегічні орієнтири фіскальної децентралізації: податковий вимір (О. М. Десятнюк, Д. Р. Невідома)

Важливою складовою повноцінного розвитку України є формування фінансово забезпечених органів місцевого самоврядування, оскільки наявність достатніх коштів у місцевих бюджетах дає змогу оперативно вирішувати завдання соціально-економічного характеру на рівні територіальної громади. Зміцнення фінансової основи місцевої влади можливе за допомогою впровадження реформи децентралізації в комплексі як адміністративно-територіальної, політичної та фіскальної (бюджетної), адже для виконання делегованих, переданих на місця та власних повноважень органів місцевого самоврядування необхідною є наявність стабільних і достатніх джерел наповнення місцевих бюджетів. Починаючи з 2015 р., Уряд України працює у напрямку реалізації реформи децентралізації влади та фіскальної децентралізації. Перебудова централізованого укладу наповнення місцевих бюджетів, що функціонував тривалий проміжок часу (понад 20 років), потребує досягнення оптимального розмежування податкових надходжень між бюджетами різних рівнів, і вже внесені зміни до Бюджетного та Податкового кодексів України щодо фіскальної децентралізації.

Окремим питанням формування та реалізації політики фіскальної децентралізації у вітчизняній фінансовій науці присвячені праці В. Андрущенка, І. Волохової, О. Кириленко, А. Крисоватого, І. Луніної, І. Лютого, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Федосова, І. Чугунова, Н. Бикадорової, А. Гавриленка, О. Горуна, М. Деркача, О. Длугопольського, О. Дроздовської, О. Заврухи, Н. Ісаєвої, С. Колодій, Т. Кваша, В. Климова, В. Кудряшова, О. Майданника, А. Малярчука, А. Монаєнка, О. Музики, Л. Нікітіна, Т. Сала, Р. Степаніна, С. Хамініча та інших вчених. Проте нинішня модель бюджетних відносин в Україні характеризується надмірною централізацією податкових надходжень, асиметрією між зобов'язаннями та доходами органів місцевого самовряду-

вання. З огляду на це питання оптимального розмежування податкових надходжень між бюджетами різних рівнів набувають особливої актуальності в умовах реформування бюджетного та податкового законодавства, які спрямовані на фіскальну децентралізацію.

Метою дослідження є визначення стратегічних орієнтирів фіскальної децентралізації в її податковому вимірі.

Розвиток ідей фіскальної децентралізації та їх актуальність зумовлені потребою забезпечення ефективного надання послуг і максимального їх наближення до населення, удосконалення системи управління, підвищення ефективності вирішення завдань на локальному рівні, а також назрілою необхідністю у фіскальній самостійності органів місцевого самоврядування. Фіскальна децентралізація сприяє ефективному забезпеченню суспільними послугами шляхом ретельнішого узгодження видатків органів влади з найнеобхіднішими місцевими потребами.

Ч. Тібу стверджував, що за умови абсолютної мобільності населення, яке володіє повною інформацією про напрями соціально-економічної політики в регіонах, наявності великої кількості регіонів і відсутності зовнішніх ефектів, децентралізація приводить до поліпшення рівня суспільного добробуту, оскільки вона створює передумови для адекватного оцінювання вподобань населення у сфері виробництва суспільних благ і найбільш повної реалізації таких вподобань. Змінюючи місце проживання, кожен індивід вибирає відповідний набір суспільних благ і їх цін, у ролі яких виступають регіональні податки. В таких умовах регіональні органи управління конкурують між собою, варіюючи рівнем податкових ставок, а також обсягом і структурою суспільних благ, вироблених в інтересах мешканців регіону.

Таким чином, за Ч. Тібу, фіскальна децентралізація підвищує конкуренцію серед органів місцевого самоврядування, а також сприяє ефективності бюджетного регулювання соціально-економічного розвитку регіонів, оскільки місцеве самоврядування

більш поінформоване про потреби населення регіону, на відміну від центральної влади^{195, 196}.

Р. Масгрейв вважав, що децентралізація міжбюджетних відносин сприяє ефективному розміщенню ресурсів. Вона базується на принципах відповідності, централізованого перерозподілу, фінансового вирівнювання, національних бажаних благ. Формулюючи основні принципи децентралізації, науковець зазначав: «Забезпечення суспільними благами на місцевому рівні ефективно у випадку, коли вигоди від споживання дістаються місцевим мешканцям, як наприклад, при освітленні вулиць. Забезпечення суспільними благами на державному рівні ефективно у випадку, коли вигоди від споживання є загальнонаціональними, наприклад, національна оборона»¹⁹⁷.

Сучасні дослідження фіскальної децентралізації зосереджуються на аналізі її особливостей та недоліків з метою визначення умов ефективного соціально-економічного розвитку як окремих регіонів, так і держави загалом. Так, на думку вітчизняних дослідників (О. М. Бориславська, І. Б. Заверуха, А. М. Школик та ін.), фіскальна децентралізація визначається рівнем демократичності та компетентності державних органів влади й управління, а також рівнем довіри до органів місцевого самоврядування, сприйняття державною владою потреб суспільства загалом і окремих громадян зокрема згідно з їхніми очікуваннями¹⁹⁸.

Таким чином, у багатьох дослідженнях зміст фіскальної децентралізації розкривається за такими напрямами^{199,200}:

1) децентралізація видатків: надання органам місцевого самоврядування фінансових ресурсів на виконання завдань і функцій щодо соціально-економічного розвитку регіону;

¹⁹⁵ Tiebout Ch. A puretheoryoflocal expenditures / Ch. Tiebout // Journalof Political Economy. – 1956. – Vol. 64, № 3. – P. 416–424.

¹⁹⁶ Masgrave R. A. The Theory of Public Finance / R. A. Masgrave. – McGraw-HillBookCompany, Inc., 1959. – 628 p.

¹⁹⁷ Masgrave R. A. The Theory of Public Finance / R. A. Masgrave. – McGraw-HillBookCompany, Inc., 1959. – 628 p.

¹⁹⁸ Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О. М. Бориславська, І. Б. Заверуха, А. М. Школик [та ін.]. – К. : ТОВ «Софія», 2012. – 218 с.

¹⁹⁹ Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О. М. Бориславська, І. Б. Заверуха, А. М. Школик [та ін.]. – К. : ТОВ «Софія», 2012. – 218 с.

²⁰⁰ Усков И. В. Децентрализация как основа становления финансово самостоятельных местных органов власти / И. В. Усков // Бизнес-Информ. – 2012. – № 3. – С. 107–111.

2) децентралізація доходів: закріплення за органами місцевого самоврядування доходів, достатніх для належного та якісного виконання відповідних завдань і функцій, а також надання прав самостійно встановлювати їх розміри;

3) процесуальна та організаційна самостійність: надання прав самостійно, під відповідальність органів, посадових осіб місцевого самоврядування формувати, затверджувати, виконувати фінансові плани, кошториси, бюджети, забезпечувати звітність і контроль тощо.

28 грудня 2014 р. Верховна Рада України ухвалила зміни до Податкового та Бюджетного кодексів України. Внесені зміни визначили нову фінансову основу органів місцевого самоврядування, встановили новий розподіл загальнодержавних податків та ввели нові місцеві податки, а також запровадили нову систему бюджетного вирівнювання.

Після внесення змін до податкового та бюджетного законодавства основними податками, які наповнюють місцеві бюджети (міст обласного значення, районів, об'єднаних територіальних громад), стали: 60% ПДФО (податку на доходи фізичних осіб), 5% акцизного податку з реалізації підакцизних товарів, 100% єдиного податку, 100% податку на майно (нерухомість, земля, транспорт), 100% плати за землю, 100% податку на прибуток підприємств комунальної власності, 100% плати за надання адміністративних послуг і 25% екологічного податку.

У Києві надходження з ПДФО становлять 40%, додатково до бюджету надходить 10% податку на прибуток підприємств. Крім цього, у м. Київ немає вилучень з бюджету (реверсної дотації) і базової дотації.

Як приклад, розглянемо вертикальний розподіл податкових надходжень у Німеччині (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Вертикальний розподіл податкових надходжень у Німеччині

Доходи федеративного бюджету	Доходи суб'єктів федерацій (земель)	Доходи бюджетів громад
Податок на доходи фізичних осіб		
42,5%	42,5%	15%
ПДВ		
49,5%	48,4%	2,1%
Податок на доходи з капіталу фізичних осіб		
44%	44%	12%
Податок на прибуток корпорацій		
50%	50%	–
Промисловий податок		
43,5%	56,5%	–
Федеральні податки	Податки федеральних земель	Місцеві податки
Акцизні податки: податок на каву	Податок на спадок	Місцеві акцизи: на собак
	Податок на майно	
Тютюн, алкогольні напої	Податок на придбання земельної ділянки	На полювання та рибальство
Податок на енергоносії		Податок на пиво
Податок на транспорт	Податок на утримання пожежної охорони	Податок на землю
Податок на страхові виплати		

Джерело: складено автором на основі матеріалу²⁰¹.

Отже, такі податки, як ПДВ, податок на прибуток корпорацій, на доходи фізичних осіб та на доходи від капіталу фізичних осіб, є спільними для всіх рівнів бюджетів у Німеччині. Їх питома вага у всіх податкових надходженнях становить більш ніж 70%. Податкові доходи на душу населення у 2011 р. становили: середній показник –

²⁰¹ Планування та формування реалістичного та прозорого бюджету [Електронний ресурс] // Підтримка реформи управління державними фінансами. – Режим доступу : http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_5370cdd0136a2.pdf.

1155,3 євро на мешканця, максимальний – 2414, мінімальний – 323 євро²⁰².

Забезпечення принципу солідарності полягає у дотриманні балансу між фінансовим суверенітетом місцевих бюджетів та державним бюджетом і є основою функціонування бюджетних систем європейських країн та нагальним об'єктивним завданням реформування міжбюджетних відносин в Україні, тому досвід успішного управління у сфері міжземельного фінансового вирівнювання Німеччини корисний і достатньо затребуваний.

Фінансування медичної та освітньої сфер передано на районний рівень та рівень міста обласного значення через прямі субвенції з державного бюджету відповідно до затверджених нормативів. У результаті основну відповідальність за фінансування галузей несуть профільні Міністерство освіти та Міністерство охорони здоров'я. При цьому залишки коштів державної субвенції у кінці року не вилучаються, а залишаються у місцевих бюджетах і можуть використовуватися на оновлення матеріально-технічної бази навчальних та медичних закладів.

Було зменшено пільги зі сплати податку на нерухомість залежно від розміру площі об'єкта (пільги встановлено для об'єктів нерухомості, які мають 60 м² – для квартир та 120 м² – для будинків). Закріплено ставки оподаткування нерухомості до 2% від розміру мінімальної заробітної платні за 1 м². Проте затверджена формула є неефективною та складною в адмініструванні.

Розширено права органів місцевого самоврядування зі встановлення ставок та пільг із місцевих податків і зборів. Економія місцевих бюджетів за відсутності загальнодержавних пільг становила приблизно 1 млрд. грн.

Органи місцевого самоврядування отримали право обслуговувати власні надходження своїх бюджетних установ та фонди розвитку у державних банках і не залежати від Державного казначейства.

Найбільш важливою стала зміна системи бюджетного вирівнювання місцевих бюджетів за видатками на систему вирів-

²⁰² Управління за цілями: програмно-цільовий метод бюджетування та міжбюджетні відносини, децентралізація : матеріали семінарів Нім. т-ва міжнар. співроб. GIZ (19.05.2014–22.05.2014 р.) / П. Крауліх, Г. Вайланд – К., 2014. – С. 31–36.

нювання за доходами. Як наслідок, з бюджетів адміністративно-територіальних одиниць, які заробляють більше, ніж мають видатків, вилучається тільки 50% додатково отриманого доходу (за умови, що індекс податкоспроможності становить більш ніж 1,1). Такі вилучення спрямовуються для надання базової дотації.

Натомість в адміністративно-територіальних одиниць, які не заробляють необхідної для видатків суми, базова дотація становить тільки 80% щодо необхідної суми (за умови, що індекс податкоспроможності дорівнює менш ніж 0,9).

У підсумку дотаційність місцевих бюджетів у 2015 р. скоротилася на 22% і становить 74%, порівняно з 96% дотаційності у 2014 р. Нова система стимулює громади до збільшення надходжень місцевих бюджетів: більше заробляєш, більше отримуєш.

Разом із тим, для подолання викликів на шляху проведення фіскальної децентралізації необхідно здійснити такі кроки:

- підвищити ефективність місцевих податків і зборів: спростити адміністрування податку на нерухомість без встановлення пільг (оподатковується кожен квадратний метр);

- затвердити державні соціальні стандарти і нормативи за кожним із делегованих державою місцевому самоврядуванню повноваженнями;

- закріплення податку на прибуток підприємств за обласними бюджетами та м. Києва є неефективним з огляду на дуже низьку прогнозованість податку, адже існує тенденція, що податок буде надходити до бюджету м. Києва у зв'язку з перереєстрацією великих підприємств у місті;

- акцизний податок є нерівномірним для різних територій, тому необхідно залишити незмінними надходження з акцизного податку до бюджетів об'єднаних територіальних громад, які об'єдналися відповідно до перспективного плану, а також до обласного бюджету.

З метою з'ясування практичного аналізу ролі податкових надходжень до місцевих бюджетів, а також визначення їх структури, доцільно проаналізувати дохідну частину місцевих бюджетів України за 2010–2015 рр. (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

**Структура дохідної частини
місцевих бюджетів України за 2010–2015 рр.**

Надходження	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
I. Податкові надходження	66 934	83,1	73 087	84,3	85 852	85,2	91 191	86,7	87 334	86,3	98 218	81,52
ПДФО	51 029	76,2	54 065	73,9	61 066	71,1	64 586	70,8	62 557	71,6	54 921	46,41
Акцизний податок	695	1,36	908	1,04	1 243	1,44	1 359	1,41	159	0,18	7 685	6,37
Плага за користування надрами	179	0,26	1 445	1,66	1 751	1,73	1 205	1,32	1 421	1,62	1 019	0,85
Податок на прибуток підприємств	390	0,58	358	0,41	443	0,51	675	0,74	260	0,29	4 277	3,55
Місцеві податки і збори	819	1,22	2 550	2,94	5 457	5,41	7 314	6,95	8 056	9,22	27 041	22,44
Інші податкові надходження	13 821	20,6	13 761	15,8	15 892	18,5	16 052	17,6	14 881	17,1	3 276	2,72
II. Неподаткові надходження	9 434	11,7	10 916	12,6	12 636	12,5	12 128	11,5	12 258	12,2	20 148	16,73
Надходження бюджетних установ	6 653	8,26	8 266	9,49	9 494	9,42	8 871	8,43	9 588	9,48	15 287	12,69
Доходи державних підприємств (окрім НБУ)	929	1,15	402	0,46	608	0,6	456	0,43	337	0,33	478	0,4
Адміністративні збори та платежі	1 641	2,04	1 906	2,2	1 738	1,72	1 925	1,83	1 583	1,57	2 846	2,36
Інше	211	0,26	343	0,4	796	0,79	876	0,83	749	0,74	1 537	1,27
III. Інші надходження	4 171	5,2	2 653	3,1	2 326	2,3	1 852	1,7	1 510	1,49	2 114	1,75
РАЗОМ	80 539	100	86 655	100	100 814	100	105 171	100	101 101	100	120 480	100

Джерело : складено на основі матеріали²⁰³.

Основним джерелом, що забезпечує мобілізацію доходів місцевих бюджетів, є податкові надходження, які охоплюють загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі) та місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).

²⁰³ Бюджет України / Ціна держави [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/>.

Протягом 2010–2014 рр. у структурі доходів місцевих бюджетів спостерігається збільшення частки податкових надходжень з 83,1% до 86,3% від доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів). Деяке зниження відбулося в 2014 р. порівняно з 2013 р., а саме на 0,4%.

В період з 2010 по 2015 р. податок на доходи фізичних осіб продовжує зберігати позицію найвагомішого за обсягом джерела доходної частини місцевих бюджетів – 76,2% у 2010 р. та 71,6% у 2014 р. У 2015 р. надходження від ПДФО частково знизились (46,41%), що зумовлено прийняттям Закону України № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи». У даному законі встановлено частку у розмірі 75% ПДФО, що закріплена за доходами місцевих бюджетів.

У структурі інших податкових надходжень вагому частку займає плата за землю, яка також є традиційно другим за обсягом джерелом надходжень доходів до місцевих бюджетів. У 2013 р. з цього джерела надійшло понад 12,8 млрд. грн., що на 1,8% більше за відповідний показник 2012 р., а виконання становило 87,3%. На збільшення надходжень від плати за землю вплинуло введення обмежень щодо надання пільг для певних категорій платників і збільшення ставки земельного податку на окремі земельні ділянки.

Проведений аналіз свідчить, що місцеві податки і збори не відіграють суттєвої ролі у доходах місцевих бюджетів, хоча їх надходження у загальному обсязі збільшилися з 819,0 млн. грн. у 2010 р. до 8056 млн. грн. у 2014 р., або на 7237 млн. грн., відповідно їх частка у структурі податкових надходжень місцевих бюджетів зросла з 1,22% до 9,22% за рахунок єдиного податку. Приклад 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 досягає 30% (переважно завдяки податку на нерухомість). Відповідно саме місцеві податки і збори мають забезпечувати фінансові передумови самостійності місцевих бюджетів у частині формування їхніх доходів.

Згідно зі змінами у податковому законодавстві, які були впроваджені з 2015 р., до місцевих податків належить податок на майно, відмінне від земельної ділянки, та єдиний податок, до місцевих зборів –

збір за місяця для паркування транспортних засобів і туристичний збір. Від 1 липня 2015 р. також 5% акцизного податку, що відноситься до загальнодержавних зборів, надходитиме у місцеві бюджети. Прагматизм окреслених аспектів свідчить про те, що до 2014 р. показник питомої ваги місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів коливався в межах 1%–9%, а в 2015 р. вже становить 22,44%, що підтверджує факт прогресування фіскального забезпечення в цій сфері (рис. 4.5). Значне зростання показника спричинене скеруванням до місцевих бюджетів 10% податку на прибуток та запровадженням акцизного податку з роздрібною торгівлі у розмірі 5%.

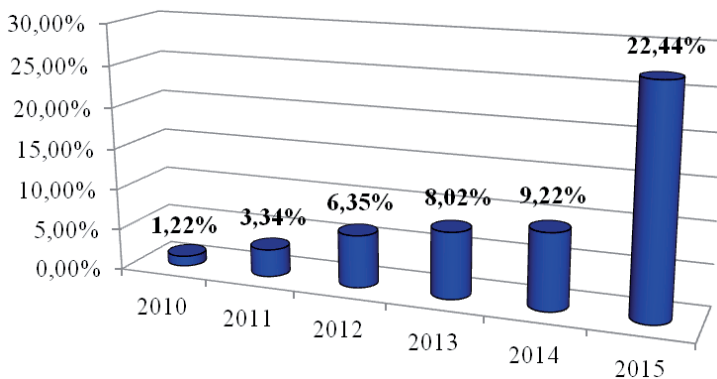


Рис. 4.5. Питома вага місцевих податків і зборів у податкових надходженнях місцевих бюджетів, %

Джерело: побудовано авторами.

Разом з цим, для стабілізації економічної ситуації в регіонах необхідно більш ефективно використовувати систему місцевих податків і зборів, які здатні перетворити територіальні громади із дотаційних на суб'єкти, що спроможні самостійно за рахунок власних доходів вирішувати проблеми, що виникають у процесі їхньої діяльності. Роль власних джерел у наповненні місцевих бюджетів повинна неодмінно зростати, адже місцеві податки і збори можуть бути потужним джерелом забезпечення поточних потреб місцевого самоврядування.

З метою практичного аналізу ролі податкових надходжень у структурі дохідної частини бюджету на місцевому рівні було проаналізовано звіти про виконання бюджету м. Тернополя за 2010–2015 рр. (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

**Склад, структура та динаміка
доходів бюджету м. Тернопіль у 2010–2015 рр.**

Групи доходів	2010 р.		2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.		2015р.	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Всього доходів бюджету, з них:	574,4	100	684,3	100	754,4	100	812,6	100	864,05	100	1065,9	100
Податкові надходження	261,4	45,5	298,5	43,6	349,5	46,3	389,5	47,9	395,8	45,81	397,9	37,3
Неподаткові надходження	40,0	6,9	38,6	5,6	34,9	4,6	34,1	4,2	41,0	4,75	48,7	4,56
Доходи від операцій з капіталом	25,9	4,5	11,3	1,6	8,7	1,1	5,5	0,7	5,8	0,67	7,0	0,65
Цільові фонди	2,7	0,6	3,4	0,6	7,8	1,2	4,2	0,5	3,8	0,44	3,6	0,34
Офіційні трансферти	244,3	42,5	332,5	48,6	353,5	46,8	379,2	46,7	417,7	48,33	608,7	57,1

Джерело: складено авторами на основі матеріалів^{204, 205, 206, 207, 208, 209}.

Аналізуючи динаміку доходів бюджету м. Тернополя, слід зауважити, що за період 2010–2015 рр. вона характеризується тенденцією до поступового зростання обсягів з 574,4 млн. грн. до 1065,9 млн. грн. Серед дохідних джерел бюджету Тернополя найбільшу частку становлять податкові надходження та офіційні трансферти.

Співвідношення часток податкових надходжень та офіційних трансфертів у період 2010–2015 рр. вказує на те, що у 2010 р. перевага серед цих джерел надходжень у наповненні міського бюджету надавалася податковим. Їх частка у структурі доходів бюджету Тернополя становила 45,5%, а офіційних трансфертів – 42,5%. У 2011–2012 рр. тенденція змінилася: переважали трансферти – 48,6% проти 43,6% та

²⁰⁴ Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudget_mista_ternop/.

²⁰⁵ Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudget_mista_ternop/.

²⁰⁶ Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudget_mista_ternop/.

²⁰⁷ Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudget_mista_ternop/.

²⁰⁸ Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2014 рік. Додаток № 1 до рішення міської ради №6/57/16 від 27.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudget_mista_ternop/.

²⁰⁹ Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oda.te.gov.ua/main/ua/594.htm>.

46,8% проти 46,3% відповідно. За підсумками виконання бюджету в 2013 р. більша частка припала саме на податкові надходження: 47,9% проти 46,7%. Така ситуація зумовлена невиконанням планових показників надходження офіційних трансфертів (рівень виконання плану становив 81%). Проте у 2014 р. знову змінились пропорції: 45,81% податкових надходжень і 48,33% офіційних трансфертів.

Динаміка абсолютних показників податкових надходжень бюджету м. Тернополя відображає постійне їх зростання: з 261,4 млн. грн. до 395,8 млн. грн., або на 134,4 млн. грн. Надходження офіційних трансфертів зросли з 244,3 млн. грн. у 2010 р. до 417,7 млн. грн. у 2014 р., або на 173,4 млн. грн.

На сучасному етапі розвитку вітчизняної фіскальної децентралізації виникає багато проблем, які стосуються безпосередньо місцевих бюджетів. Зокрема, до них належать такі:

– слабка дохідна база: власні доходи становлять менш як 50%. Крім того, цими доходами не завжди можна розпоряджатися відповідно до потреб громади. Також місцеві ради позбавлені права змінювати ставки для лівової частки податків, що зараховуються до місцевих бюджетів. Таким чином, громади не можуть інвестувати у свій розвиток;

– обсяги та механізми фінансування близько 80% видатків місцевих бюджетів визначаються на центральному рівні. Переважно це стосується освіти, медицини, соціальних виплат;

– немає зв'язку між зусиллями місцевої влади та доходами бюджету, оскільки частка місцевих податків, ставки яких можуть збільшувати чи зменшувати місцеві ради, мізерна;

– багато місцевих громад є незначними за чисельністю населення і не мають достатніх фінансових та адміністративних можливостей для виконання своїх повноважень. Необхідні значні територіально-адміністративні зміни, щоб зменшити нерівність.

Податки, ставки яких можуть змінювати місцеві ради, в Україні становлять 7%, в Польщі а, наприклад, цей показник дорівнює 17%. Отже, рівень фіскальної децентралізації в Україні нижчий, ніж у Польщі, на 58%. Відповідно досліджувана проблематика потребує ефективних підходів та реформаторських дій.

У польській практиці одним із раціональних рішень було створення недержавного фонду розвитку місцевої демократії. Фонд отримував кошти за кордоном і організовував навчання для населення громад (місцевого самоврядування). Таким чином, зміни охопили практично весь державний устрій і громади були створені за 1 рік. У Польщі було ухвалено та застосовано близько 90 законів. Далі були другий і третій рівні місцевого самоврядування – створення районів (повітів), областей (воєводств). Цей процес тривав 9 років і його реалізація передбачала введення в дію 149 нових законів²¹⁰. Зміни відбулися у галузі охорони здоров'я, освіти, в армії, у сфері дорожнього господарства і т. ін. І тоді в країні на основі децентралізації була створена нова система державного управління.

Одним із важливих завдань у просуванні реформи децентралізації в Україні є надання громадянам точної інформації щодо того, як відбуватиметься реформа та як вона впливатиме на життя конкретної людини. Часто саме нестача інформації щодо реформ є елементом, який гальмує ці реформи. Швейцарсько-український проект «Підтримка децентралізації в Україні» DESPRO за допомогою неурядової експертної організації «Товариство незалежних експертів» презентували в Українському кризовому медіа-центрі результати серії фокус-групових досліджень на тему «Децентралізація в Україні: як змінюється думка людей»²¹¹. Як виявилось, в 2015 р. ставлення до децентралізації не залежить від регіону проживання учасників. За півроку в свідомості громадян відбулися значні зміни, які полягають в усвідомленні необхідності та незворотності реформи. Люди чітко розуміють труднощі та проблеми, пов'язані з її реалізацією, а також відповідальність громади за її результат, у тому числі особисту. Якщо в кінці 2014 р. люди ділилися умовно на прихильників та противників децентралізації, то зараз цей поділ умовно можна визначити так: «демократи», які вказують на соціально-громадську значимість реформи та вважають децентралізацію кроком до розбудови громадянського суспільства, демократичного

²¹⁰ Бойчук У. Децентралізація: польський досвід. Нам потрібно швидко і якісно! / Уляна Бойчук // Ірпінський вісник. – 2015. – № 29 (2722). – С. 2–3.

²¹¹ Данчева О. Децентралізація: як змінюється думка людей [Електронний ресурс]. / Ольга Данчева. – Режим доступу : http://despro.org.ua/upload/medialibrary/%D0%B1%D1%83%D0%BA%D0%BB%D0%B5%D1%82%20%D0%A4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D1%81-%D0%93%D1%80%D1%83%D0%BF%D0%BF%D1%8B_PRINT.pdf.

управління державою, і «господарники», які наголошують на соціально-економічній доцільності та значимості реформи та характеризують децентралізацію як використання ресурсів і можливостей на місцях та ефективну форму господарювання.

Таким чином, проведене наукове дослідження є підґрунтям у систематизації основних положень сучасної фіскальної децентралізації, що ініціюється в Україні. Наша держава зараз перебуває на першому етапі імплементації процесу децентралізації – створення громад. Дуже важливо правильно провести територіально-адміністративну реформу, щоб зекономити на адміністративних видатках. Громаді потрібна відповідна інфраструктура, в т. ч. фінансова, щоб самим себе обслуговувати та почати відразу потужний розвиток. Не можна створювати громади в інтересах певних груп осіб. Якщо не порушувати цей принцип, тоді всі громади будуть сильні, що важливо для громадян, які там проживають.

Податкова компонента акумулювання фінансових ресурсів на локальному рівні представлена переважно декількома податковими платежами. Прикладне дослідження фіскальної політики на муніципальному рівні підтвердило, що на сучасному етапі основними бюджетоутворюючими місцевими податками є єдиний податок, частка якого у структурі місцевих податків і зборів міського бюджету м. Тернополя становить 51%, і податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, – 47%. Доволі незначними за обсягами є місцеві збори. В контексті цього запропоновано реалізувати в системі оподаткування реформаторські заходи з врахуванням уроків удосконалення та реформування податкового забезпечення фіскальної децентралізації в зарубіжній практиці. Зокрема, поява ефектів від реалізації фіскальних реформ в Україні має продукувати такі результати для фінансової децентралізації: створення унікальних фіскальних умов для розвитку бізнесу, детінізації та відновлення економіки країни; забезпечення нових податкових можливостей для мікро- та малого підприємництва; збільшення реальних доходів населення, підвищення купівельної спроможності громадян; формування нової філософії системи адміністрування; боротьба з корупційними проявами в контролюючих органах тощо.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження свідчить, що фіскальна децентралізація є стратегічно важливим процесом, розгортання якого в Україні дозволить розширити обов'язки органів місцевого самоврядування та підвищити якість надання суспільних благ і послуг.

Проте аналіз конституційних і законодавчих норм в Україні засвідчує, що вони не лише сповна не сприяють подальшому розвитку місцевого самоврядування, а й певною мірою його стримують на базовому і на локальному рівнях. На відміну від розвинених країн, Україна керується інструментами та засобами короткострокової дії в рамках розширення бази оподаткування, що істотно обмежує їх фіскальний потенціал. Наслідками нерозвиненості інституціонального середовища в нашій країні є значна частка тіньової економіки. Також негативний вплив на розширення бази оподаткування в Україні мають такі чинники: політична нестабільність, монополізація економіки, часті зміни податкового законодавства, мілітаризація економіки та анексія частини території.

Головними причинами фінансової залежності регіонів у нашій країні є: відсутність узгодженості інтересів бюджетів на державному, регіональному і місцевому рівнях; обмеження прав органів місцевого самоврядування; відсутність належного фінансування делегованих повноважень; невідповідність соціально-економічного розвитку областей їх фінансовому забезпеченню; нераціональні фінансові потоки бюджетних коштів, що супроводжуються тимчасовими і грошовими втратами й корупційними ризиками; нераціональна структура місцевих бюджетів; відсутність механізму стимулювання регіонального саморозвитку.

Усвідомлення причинно-наслідкових передумов розвитку місцевого самоврядування зумовлює доцільність активізації комплексу трансформаційних перетворень системи місцевої влади з посиленням ефективності функціонування інституту фіскальної децентралізації. Зміцнення конкурентних позицій держави, під-

вищення рівня соціально-економічного розвитку її регіонів актуалізує необхідність створення умов для саморозвитку регіонів на основі їх самодостатності, в тому числі за рахунок побудови раціональної фіскальної політики.

При реалізації стратегії децентралізації у нашій державі варто звернутися до передового зарубіжного досвіду перебігу даного процесу загалом та розширення бази оподаткування на місцевому рівні зокрема. Однак слід пам'ятати і про національні особливості економіки України, позаяк за певних умов бюджетна децентралізація може здійснювати негативний вплив на економічне зростання, посилити диференціацію доходів та рівня життя населення, а також призвести до макроекономічної дестабілізації. До таких умов належать: відсутність стратегії бюджетної децентралізації, хаотичність процесу передачі бюджетних повноважень від державних до місцевих органів влади, корумпованість та непрофесіоналізм місцевих чиновників тощо.

Фінансовим фундаментом розширення повноважень місцевих органів влади в Україні за прикладом розвинених європейських країн повинні стати місцеві податки. Однак роль останніх не може обмежуватися наповненням дохідної частини місцевих бюджетів, оскільки в зарубіжних країнах ці податки і збори призначені стимулювати підприємницьку активність, сприяти розвитку місцевого господарства та його інфраструктури. Через запровадження ряду пільг у місцевому оподаткуванні муніципалітети зможуть вирішити ряд локальних інфраструктурних, екологічних та інших проблем, покращити соціально-економічні показники окремих адміністративно-територіальних одиниць, стимулювати раціональне використання природних ресурсів, розширити ринки екологічно чистої продукції тощо.

Також для диференціації джерел фінансування органів місцевого самоврядування та збільшення фінансового потенціалу адміністративно-територіальних утворень в Україні, виходячи із досвіду Данії, Нідерландів, Франції, Норвегії, варто створити фонди підтримки муніципальних утворень, завданням яких є фінансування бюджетних інвестиційних програм місцевих органів влади.

Збільшення доходів місцевих бюджетів на основі стимулювання органів місцевого самоврядування до регіонального саморозвитку шляхом децентралізації фінансових ресурсів є важливим завданням для підвищення конкурентоспроможності країни та потребує наукового обґрунтування, в тому числі у сфері перерозподілу податків між бюджетами різних рівнів.

Фінансове забезпечення місцевих бюджетів має базуватися на ендогенному потенціалі, а отже, необхідна активізація економічної та господарської діяльності місцевих органів влади з метою збільшення частки власних і закріплених джерел доходів у місцевих бюджетах і зменшення частки трансфертів, а також збільшення загальною кількістю регіонів, що не вимагають істотних трансфертів з державного бюджету (мотиваційна складова регіонального розвитку). Застосування інструментів регіональної політики для стимулювання активізації діяльності суб'єктів господарювання сприятиме зростанню доходів підприємств, індивідуальних підприємців, домашніх господарств, що дозволить розширити податкову базу і відповідно збільшити податкові надходження до місцевих бюджетів.

Місцеві органи влади повинні отримати більше свобод і можливостей при прийнятті важливих рішень у сфері оподаткування. Кожен регіон повинен мати змогу впливати на побудову податкової системи, а не лише бути виконавцем завдань, які ставляться центральними органами влади. Через велику територію, географічні особливості, через структуру промислового потенціалу регіонів місцеві органи влади повинні самостійно визначати об'єкти оподаткування, які здатні найбільш ефективно забезпечити процес наповнення бюджетів країни. Саме тому центральна влада в Україні повинна розглянути можливість делегувати регіональним органам влади повноваження щодо запровадження певних окремих місцевих податків та платежів. Це дозволить при ефективному менеджменті забезпечити приріст доходних частин місцевих бюджетів в регіонах України.

Разом з тим, незважаючи на існування вагомих переваг здійснення проведення фіскальної децентралізації, як наприклад,

забезпечення необхідних фінансових ресурсів для окремих територій, можливість безпосередньо впливати на соціально-економічний розвиток територій, наближення послуг до споживача та інших, фіскальна децентралізація спричинює й певні загрози. Такі загрози можуть проявлятися через: отримання занадто широких повноважень органами місцевого самоврядування, відсутність контролю вищестоящих органів за правомірністю та ефективністю використання фінансових ресурсів, підвищення міжрегіональної диференціації чистих фіскальних вигід – різниці між обсягом одержуваних вигід від надання суспільних благ і рівнем здійснюваних податкових платежів, що призводить до порушення принципу територіальної справедливості, який передбачає наявність рівного доступу до суспільних благ незалежно від їх географічного розташування. Отже, сьогодні необхідною формою міжбюджетних відносин є збалансована фіскальна децентралізація. Збалансована фіскальна децентралізація повинна враховувати певні специфічні особливості централізованої та децентралізованої форм розвитку міжбюджетних відносин.

У цьому контексті перспективними напрямками реалізації податкової політики на місцевому рівні мають стати: зміцнення фінансової незалежності місцевих органів влади, однак без надання їм повної податкової автономії, оскільки це може призвести до численних ризиків фіскального простору, застосування податково-боргових стратегій формування місцевих бюджетів України та забезпечення прозорості та ефективності використання бюджетних ресурсів із визначенням відповідальності учасників бюджетного процесу за прийняті рішення.

АЛФАВІТНИЙ ПОКАЖЧИК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бориславська О. Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О. Бориславська, І. Заверуха, Е. Захарченко [та ін.] ; Швейцарсько-український проект «Підтримка децентралізації в Україні - DESPRO». – К. : ТОВ «Софія», 2012. – 128 с.

2. *A taxonomy of tax autonomy* [Електронний ресурс] / OECD Fiscal Decentralization Database. – Режим доступу : https://www.oecd.org/ctp/federalism/oecdiscaldecentralisationdatabase.htm#A_Title.

3. Bahl R. *Implementation Rules for Fiscal Decentralization* [Електронний ресурс] / R. Bahl. – Режим доступу : <http://siteresources.worldbank.org/INTDSRE/Resources/3p.pdf>.

4. Bell M. *Fiscal Decentralization Indicators: Local Democratic Governance* / M. Bell, C. Adams // *Proceedings of 92' annual conference*. – Atlanta : National Tax Association, 1999. – P. 236–241.

5. Blöchliger H. *Tax Competition between Sub-Central Governments* [Електронний ресурс] H. Blöchliger. – Режим доступу : <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/5k97b1120t6b.pdf?expires=1477343521&id=id&accname=guest&checksum=F150F6EA6B0ABE058AABB2F2AD435658>.

6. *Definition of decentralization*– [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.thefreedictionary.com> accessed February 4, 2013.

7. *Environmental taxation and EU environmental policies : Report of European Environment Agency*. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2016. – 87 p.

8. *Fiscal decentralization indicators for South-East Europe : report : 2006–2014* / [authors Levitas Anthony ... [and others]]. – Skopje : Network of Associations of Local Authorities of South-East Europe – NALAS, 2016. – 130 p.

9. *Local income tax in Sweden: reform and continuity* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://campaigns.libdems.org.uk/user_files/axethetax/LIT in Sweden.pdf](http://campaigns.libdems.org.uk/user_files/axethetax/LIT%20in%20Sweden.pdf).

10. Masgrave R. A. *The Theory of Public Finance* / R. A. Masgrave. – McGraw-HillBookCompany, Inc., 1959. – 628 p.

11. Roach B. *Taxes in the United States: History, Fairness and Current Political Issues* [Електронний ресурс] / Roach Brian // *Global Development And Environment Institute, Tufts University, Medford*, 2010. – Режим доступу : <http://ase.tufts.edu/gdae>.

12. Sow M. *Fiscal Decentralization and the Efficiency of Public Service Delivery* / Moussé Sow and Ivohasina F. Razafimahefa. – *International Monetary Fund*, 2015. – 29 p.

13. *Tax autonomy indicators* [Електронний ресурс] / *OECD Fiscal Decentralization Database*. – Режим доступу : https://www.oecd.org/ctp/federalism/oecd fiscald ecentralisation database.htm#A_1.

14. *Taxation in Switzeland* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Switzeland.

15. *Taxes in Sweden* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.skatteverket.se/download/18.3684199413c956649b57c0a/1361442608379/10413.pdf>.

16. *The European Union (2011). Taxations Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Luxembourg : *Publications Office of the European Union*. Retrieved from [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>.

17. *The Ventana's modeling env==ironment. Vensim® PLE fow Windows, Version 6.1c*. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : : <http://vensim.com/vensim-software>.

18. Tiebout Ch. *An Economic Theory of Fiscal Decentralization* / Ch. Tiebout // *Public Finances: Sources, and Utilization*. – Princeton, New Jersey, 1961. – Д. 79–96.

19. Tsaples G. *A Shock to the System: How can Land Value Taxation change the Face of Cities?* [Електронний ресурс] / G. Tsaples, E. Pruyt, A. Kővári, Ch. Vasilopoulos // *Proceedings of The 31st International Conference of the System Dynamics Society*. – Cambridge, Massachusetts,

USA. – July 21–25, 2013 / Режим доступу : <http://www.systemdynamics.org/conferences/2013/proceed/papers/P1243.pdf>.

20. Vammalle C. *Sub-national Finances and Fiscal Consolidation: Walking on Th in Ice* [Електронний ресурс] / С. Vammalle, С. Hulbert // *OECD Regional Development Working Papers*. – 2013. – Febr. – Режим доступу : <http://dx.doi.org/10.1787/5k49m8c4qkcf3-en>.

21. Zhukevych O. (2012). *Transformation of excise taxation of tobacco products in Ukraine* / O. Zhukevych // *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu (Zhytomyr Tehnological University Journal)*, 1(59), 216–226 (in Ukr.).

22. Аналіз та оцінка реалізації бюджетної децентралізації в Україні : аналіт. зап. Нац. ін-у стратег. дослідж. України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/2242/>.

23. Бенювська Л. Я. *Уроки бюджетної децентралізації в Україні : експертна оцінка* / Л. Я. Бенювська ; ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М. І. Долишнього НАН України». – Львів, 2016. – 5 с. – Режим доступу : <http://ird.gov.ua/irdp/e20160701.pdf>.

24. Бойчук У. *Децентралізація: польський досвід. Нам потрібно швидко і якісно!* / Уляна Бойчук // *Ірпінський вісник*. – 2015. – № 29 (2722). – С. 2–3.

25. 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.

26. Борзенкова О. Д. *Роль місцевих податків і зборів в формуванні місцевих бюджетів України* // *Економіка: реалії часу*. – 2015. – № 5(21). – С. 18–23.

27. Бусел В. Т. *Великий тлумачний словник сучасної української мови*. – К. – Ірпінь : Перун, 2005. – 1728 с.

28. *Бюджет України. Ціна держави* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/>.

29. *Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : моногр. за заг. ред. Л. Л. Тарангул*. – Ірпінь : Фенікс, 2012. – 531 с.

30. Бюджетна та податкова децентралізація 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rda.dp.ua/.../04.03.2015_.

31. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс]. – 2010. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/stru#Stru>.

32. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік / В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик [та ін.]; ІБ-СЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», ІІАГО. – К., 2015. – 77 с.

33. Верховна Рада України. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – 2011. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

34. Виконання Державного бюджету України 2011 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>.

35. Виконання Державного бюджету України 2012 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=185635>.

36. Виконання Державного бюджету України 2013 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

37. Виконання Державного бюджету України 2014 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806>.

38. Виконання Державного бюджету України 2015 : річний звіт [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513>.

39. Волков Д. О. Удосконалення системи непрямого оподаткування в контексті реформування державних фінансів України / Д. О. Волков // Економіка промисловості. – 2008. – № 4. – С. 28–36.

40. Волохова І. С. Міжбюджетні відносини в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку І. С. Волохова. – Одеса : Атлант, 2010. – С. 233.

41. Габа І. М. «Децентралізація» – деякі плюси і мінуси / І. М. Габа // РайонІнфо. – 2014. – № 1.

42. Герчаківський С. Д. Теоретичний логос фіскальної децентралізації / С. Д. Герчаківський, О. Р. Кабаш // Регіональна економіка. – 2009. – № 2. – С. 133–141.

43. Гетьманцев Д. О. Реформа оподаткування: непрямі податки [Електронний ресурс] / Д. О. Гетьманцев // Дзеркало тижня. – 2016. – №18. – Режим доступу : <http://gazeta.dt.ua/business/reforma-opodatkuвання-nepryami-podatki-ne-prioritetnim-ni-yedinim-kompensatorom-vtrat-byudzhetu-vid-zmenschennya-nadhodzen-pryamih-podatkov-ye-same-nepryami-podatki-.html>.

44. Гордієнко С. М. Розвиток екологічного оподаткування на місцевому рівні / С. М. Гордієнко // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2013. – № 1. – С. 253–258. – (Серія «Фінанси і кредит»).

45. Данчева О. Децентралізація: як змінюється думка людей [Електронний ресурс] / Ольга Данчева – Режим доступу : http://despro.org.ua/upload/medialibrary/%D0%B1%D1%83%D0%BA%D0%BB%D0%B5%D1%82%20%D0%A4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D1%81-%D0%93%D1%80%D1%83%D0%BF%D0%BF%D1%8B_PRINT.pdf.

46. Деркач М. І. Моделі фіскальної децентралізації країн світу / М. І. Деркач // Вісник Дніпропетровського університету. – 2012. – Вип. 6 (3). – С. 3–10. – (Серія «Економіка»).

47. Деркач М. І. Теоретичні аспекти формування сучасної моделі фіскальної децентралізації / М. І. Деркач // Вісник Дніпропетровського університету. – 2010. – Вип. 4 (2). – С. 60–66. – (Серія «Економіка»).

48. Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О. М. Бориславська, І. Б. Заверуха, А. М. Школик [та ін.] – К. : ТОВ «Софія», 2012. – 218 с.

49. Доходи (Зведений бюджет України) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/>.

50. ДПІ в Оболонському районі ГУ ДФС у м. Києві. Акцизний податок з роздрібною торгівлі підакцизними товарами [Електронний ресурс] / ДПІ в Оболонському районі ГУ ДФС у м. Києві – Режим доступу : <http://obolon.kievcity.gov.ua/content/akcyznuu-podatok-z-rozdribnoi-torgivli-pidakcyznymu-tovaramy.html>.

51. Дроздовська О. С. Теоретичні засади фінансової децентралізації / О. С. Дроздовська // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 19–25.

52. Європейська хартія місцевого самоврядування від 15 жовтня 1985 року // Місцеве самоврядування. – 1997. – № 1–2. – С. 90–94.

53. Зайчикова В. В. Місцеві фінанси України та європейських країн / В. В. Зайчикова. – К. : НДФІ, 2007. – 299 с.

54. Про внесення змін до бюджетного кодексу України щодо реформування міжбюджетних відносин : Закон України від 28.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/79-19>.

55. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України № 909-VIII від 24.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.

56. Про засади державної регіональної політики : Закон України від 05.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/156-19>

57. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1997. – № 24. – ст. 170.

58. Про формування місцевих органів влади і самоврядування : Закон України № 3917-XII від 03.02.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 22. – Ст. 145.

59. Про добровільне об'єднання територіальних громад : Закон України №157-19 від 05.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/157-19>.

60. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України №280/97-ВР від 21.05.1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/512-12>.

61. Про місцеві Ради народних депутатів та місцеве і регіональне самоврядування : Закон УРСР № 533-ХІІ від 07.12.1990 р. // Відомості Верховної Ради Української РСР. – 1991. – № 2. – Ст. 5.

62. Зарубіжний досвід організації роботи місцевої влади : моногр. / М. О. Пухтинський, П. В. Ворона, О. В. Власенко [та ін.] ; за заг. ред. П. В. Ворони. – Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2009. – С. 25.

63. Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudjet_mista_ternop/.

64. Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudjet_mista_ternop/.

65. Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudjet_mista_ternop/.

66. Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudjet_mista_ternop/.

67. Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2014 рік. Додаток №1 до рішення міської ради №6/57/16 від 27.02.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rada.te.ua/normativnie-dokument/byudjet_mista_ternop/.

68. Звіт про виконання дохідної частини бюджету м. Тернополя на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oda.te.gov.ua/main/ua/594.htm>.

69. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за 2015 рік від 19 січня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>.

70. Звіти Державної казначейської служби України про виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2010–III квартали 2013 років [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

71. Іванова О. Ю. Формування потенціалу саморозвитку регіонів України в контексті трансформаційних процесів : моногр. О. Ю. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2014. – 304 с.

72. Крисоватий А. І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів / А. І. Крисоватий, Т. В. Коцук // *Фінанси України*. – 2011. – № 9. – С. 18–32.

73. Інформація з офіційного сайту Державної служби статистики України [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

74. Інформація з офіційного сайту Міністерства економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс] / Міністерство економічного розвитку і торгівлі України: урядовий портал. – Режим доступу : <http://www.me.gov.ua/>.

75. Інформація щодо податкових надходжень до бюджету у 2011–2015 рр. за матеріалами «CASE Україна» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://costua.com/budget/revenue/>.

76. Калустян Я. В. Оцінка систем місцевого оподаткування зарубіжних країн / Я. В. Калустян // *Інноваційна економіка*. – 2013. – № 11. – С. 200–203.

77. Каспрук А. Ю. Доходи місцевих бюджетів: проблеми забезпечення та резерви збільшення / А. Ю. Каспрук // *Економічні науки*. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 60–70. – (Серія : Облік і фінанси).

78. Кириленко О. П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика) / О. П. Кириленко. – К. : НІОС, 2000. – 384 с.

79. Колодко Г. Інститути, політика и экономический рост / Г. Колодко // *Вопросы экономики*. – 2004. – № 7. – С. 40.

80. Конституційний договір між Президентом України та Верховною Радою України «Про основні засади організації та функціонування державної виконавчої влади і місцевого самоврядування в Україні на період до прийняття нової Конституції України» № 1к/95-ВР від 08.06.1995 р. // *Відомості Верховної Ради України*. – 1995. – № 18. – Ст. 133.

81. Конституція України від 28.06.1996 р. (зі змінами та доп.). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

82. Крамар О. Соціальна шизофренія [Електронний ресурс] / О. Крамар // Тиждень. – 2016 – № 42. – Режим доступу : <http://tyzhden.ua/Economics/176539>.

83. Крисоватий А. Фіскальна ефективність ПДВ із ввезених на митну територію України товарів / Андрій Крисоватий, Інна Гуцул // Економіст. – 2015. – № 5. – С. 7–9.

84. Кузькін Є. Ю. Зарубіжний досвід фіскальної децентралізації: проблеми та шляхи їх розв'язання / Є. Ю. Кузькін, Я. В. Котляревський, О. В. Шишко // Фінанси України. – 2015. – № 12. – С. 63–72.

85. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. 3 : Учение о налоге / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас : Право, 2005. – 94 с.

86. Литвин Я. А. Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрями удосконалення / А. Я. Литвин // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – Вип. 11. – С. 728–733.

87. Лопушинський І. П. Місцеві податки і збори: стан та перспективи зростання [Електронний ресурс] / І. П. Лопушинський. – Режим доступу : http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:R3IAe3-ySDUJ:www.nbuu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Tavny/2009_63_2/63_2_25.pdf+site:www.nbuu.gov.ua.

88. Мельник Т. М. Інституційні чинники економічного розвитку: теорія і практика / Т. М. Мельник // Вісник Донецького національного університету. – 2010. – Вип. 2, т. 1. С. 245–251. – (Серія В : Економіка і право).

89. Медведкова Н. С. Щодо напрямів збільшення доходів бюджету без створення фіскальних перешкод для економічного зростання : аналіт. зап. [Електронний ресурс] / Н. С. Медведкова ; Державний інститут регіональних досліджень. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/1491/>.

90. Модели бюджетного федерализма [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://articles.excelion.ru/>.

91. Морган Б. Г. Современные тенденции формирования межбюджетных трансфертов в структуре доходов бюджетов РФ / Брайт Гордон Морган, С. С. Самойлова, А. Ю. Федорова // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – № 3 (049). – С. 117–121.

92. Надходження податків і зборів станом за 01.07.2016 р. [Електронний ресурс]./ Державна казначейська служба України – Режим доступу : http://sfs.gov.ua/data/material/000/105/156737/Nadhodzhennya_072016.doc.

93. Надьон Г. О. 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.

94. Налогово-бюджетные аспекты регионального развития : моногр. И. А. Майбуров, И. В. Ярошенко, Ю. Б. Иванов [и др.] ; под общей ред. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2013. – 344 с.

95. Осипенко С. О. Місцеві бюджети в умовах децентралізації фінансових ресурсів : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Осипенко Світлана Олександрівна. – Мелітополь, 2016. – 233 с.

96. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>.

97. Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf>.

98. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/news/view/promova-ministra-finansiv-natalii-iaresko-na-zasidanni-uriadu-shchodo-vykonannia-derzhavnoho-biudzhetu-za--rik?category=bjudzhet>.

99. Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України : моногр. / В. В. Письменний. – Тернопіль : Вид.-полігр. центр «Екон. думка», 2011. – С. 23.

100. Планування та формування реалістичного та прозорого бюджету [Електронний ресурс] // Підтримка реформи управління державними фінансами : [сайт]. – Режим доступу : http://pfm.in.ua/files/files/pfm_document_5370cdd0136a2.pdf.

101. Податкова реформа: факти та цифри [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/567038854c68e.pdf>.

102. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (ред. від 01.08.2016 р.) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

103. 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 (I). – С. 188–194.

104. Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад : Постанова Кабінету Міністрів України №214 від 08.04.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/214-2015-%D0%BF>.

105. Реформування міжбюджетних відносин та зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування : звіт про наук.-досл. роб. (III етап). – Тернопіль, 2004. – 144 с.

106. Про схвалення Концепції місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України №333-р від 01.04.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80>.

107. Руденко І. В. Фіскальна децентралізація: моделі, перспективи, ризики / І. В. Руденко // Економіка, фінанси, право. – 2014. – № 6. – С. 16–22.

108. Сайт газети «Зеркало недели» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://dt.ua/ECONOMICS/v-ukrayini-miscevi-byudzhetni-bilsh-zalezni-vid-transfertiv-z-derzhbyudzhetu-nizh-u-yes-132498_.html.

109. Сайт Інституту бюджетних та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202015/KV_II%D0%86_2015_Monitoring_ukr.pdf.

110. Семенець Р. М. Порівняльний аналіз зарубіжного досвіду у сфері місцевого оподаткування та напрямки його застосування в Україні / Р. М. Семенець // Митна справа. – 2015. – № 1(97). – С. 306–310.

III. Сідельникова Л. П. Податкова система : навч. посіб. Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна. – [2-ге вид., перероб. і допов.] К.: Ліра-К, 2013. – 604 с.

112. Стукало Н. В. Теоретико-методологічні засади фіскальної децентралізації / Н. В. Стукало, М. І. Деркач, М. В. Стукало // *Економічний простір*. – 2010. – № 40. – С. 147–154.

113. Качала Т. М. Сучасні проблеми інституційного розвитку України / Т. М. Качала // *Вісник економічної науки України*. – 2009. – № 2 (16). – С. 48–49.

114. Тафінцева Н. С. Вплив податкової реформи на місцеві податки і збори на прикладі регіонального бюджету міста Ірпінь за 2010–2014 роки та I квартал 2015 року / Н. С. Тафінцева // *Молодий вчений*. – № 6 (21). – 2015. – С. 73.

115. Територіальна громада як базова ланка адміністративно-територіального устрою України: проблеми та перспективи реформування. – К. : НІСД, 2016. – С. 48.

116. Тканко В. Податки: Європейське законодавство [Електронний ресурс] / В. Тканко. – Режим доступу : <http://val.ua/econopic/Chernigov/192695.html>.

117. Тришак Л. С. Оцінка системи місцевого оподаткування та напрямки її вдосконалення / Л. С. Тришак // *Науковий вісник Херсонського державного університету*. – 2014. – Випуск 6. – С. 85–87.

118. «Про делегування повноважень державної виконавчої влади головам та очолюваним ними виконавчим комітетам сільських, селищних і міських рад» : Указ Президента України № 1194/95 від 30.12.1995 р. // *Урядовий кур'єр*. – 1996. – № 3–4 (6 січ.).

119. Крауліх П. Управління за цілями: програмно-цільовий метод бюджетування та міжбюджетні відносини, децентралізація : матеріали семінарів Німецького товариства міжнародного співробітництва GIZ (19.05.2014 р.–22.05.2014 р.)] / П. Крауліх, Г. Вайланд. – К., 2014. – С. 31–36.

120. Усков И. В. Децентрализация как основа становления финансово самостоятельных местных органов власти / И. В. Усков // *Бизнес-Информ*. – 2012. – № 3. – С. 107–111.

121. Хіміченко С. М. Непряме оподаткування та його удосконалення / С. М. Хіміченко // *Наукові праці НДФІ*. – 2004. – № 6 (29). – С. 200–205.

122. Хлівний В. Фіскальна децентралізація на місцевому рівні / В. Хлівний, Д. Гризоголазов // Ринок цінних паперів України. – 2012. – № 8. – С. 25–28.

123. Черновська М. М. Виникнення та розвиток місцевого оподаткування [Електронний ресурс] / М. М. Черновська. – Режим доступу : <http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:ЕоАмос3ZG>.

124. Чугунов І. Я. Непряме оподаткування в системі регулювання економіки / І. Я. Чугунов, О. М. Жукевич // Економічний часопис – XXI. – 2014. – № 1-2 (1). – С. 61–64.

125. Шевченко О. В. Зміни бюджетно-податкового регулювання регіонального розвитку: перші підсумки [Електронний ресурс]. / О. В. Шевченко // Аналітичні записки щодо проблем та подій суспільного розвитку, НІСД. – 2013. – Листопад – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/647>.

Наукове видання

А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк, Л. П. Амбрик,
С. Д. Герчаківський, В. І. Дмитрів, О. С. Заклекта-Берестовенко,
А. М. Іванова, О. Ю. Іванова, Т. Я. Маршалок, Д. Р. Невідома,
О. Ю. Сидорович, Ф. П. Ткачик, В. В. Угрин

**НАПРЯМИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ
ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ФІСКАЛЬНОЇ
ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ТА РОЗШИРЕННЯ
БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Монографія

Редактор Оксана Бойчук
Комп'ютерне верстання Любові Верней
Дизайн обкладинки Марії Одобецької

Підписано до друку 28. 11. 2016 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 10,6. Облік.-вид. арк. 9,3.
Зам. № М-001-16. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач:
Тернопільський національний економічний університет
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua