

С. В. Юшко

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, Харків, Україна, serhii.yushko@hneu.net

РОЛЬ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ У ФОРМУВАННІ ДОХОДІВ БЮДЖЕТІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Анотація. Самостійність і незалежність місцевих бюджетів, закріплені в Бюджетному кодексі України, можливі лише за умови належного забезпечення органів влади відповідними джерелами доходів, важливе місце серед яких мали би посідати місцеві податки та збори. У статті проаналізовано склад і структуру місцевих податків та зборів на кожному етапі становлення системи місцевого оподаткування в Україні, названо найбільш фіскально значимі платежі. Визначено причини нарощування надходжень від місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів починаючи з 2011 р. та розкрито наслідки перенесення окремих платежів із групи загальнодержавних до групи місцевих у контексті їх впливу на формування доходів бюджетів. Наголошено на ймовірності виникнення ризиків порушення стабільності дохідної бази адміністративно-територіальних одиниць в умовах скасування з 2011 р. законодавчої норми про обов'язковість зарахування місцевих податків і зборів до доходів місцевих бюджетів, а також неприпустимості обмеження прав місцевих рад у ході реалізації ними власних повноважень щодо запровадження й адміністрування на ввірених їм територіях місцевих податків і зборів.

Ключові слова: місцеві податки і збори, місцеві бюджети, бюджети місцевого самоврядування, доходи місцевих бюджетів, автономія місцевого самоврядування.

Рис. 1. Табл. 9. Літ. 13.

Serhii Yushko

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Kharkiv National University of Economics named after Simon Kuznets, Kharkiv, Ukraine, serhii.yushko@hneu.net

THE ROLE OF LOCAL TAXES AND FEES IN FORMATION REVENUES OF LOCAL GOVERNMENT'S BUDGETS

Abstract. The independence of local budgets envisaged in the Budget Code is possible if local authorities have sufficient incomes. Ukrainian and foreign scientists believe that a significant place among such incomes should belong to local taxes and fees. The analysis shows that for a long time (from the moment Ukraine gained independence to the end of 2010), the role of local taxes and fees in the formation of revenues of local government budgets was minimal. The situation only changed in 2011 year. Local taxes and fees have become a significant component of the revenues of local budgets, their share in local budgets revenues constantly rises. The paper analyzes the composition and structure of local taxes and fees that took place at each stage of the formation of the local taxation system in Ukraine. The most fiscally significant payments are: at stage 1 (1993 – 2010 years) – market fee, communal tax and advertising tax; at stage 2 (2011-2014 years) – a single tax and a fee for certain business activities; at stage 3 (from 2015 year) – land fee and a single tax. The author shows that the growth of revenues from local taxes and fees, including an increase in their share in the revenues of local budgets, occurs both due to the inclusion in the list fiscally significant taxes and to the loss by local authority budgets of revenues from the main budget-forming tax – the individual income tax from 2015. The author demonstrates that the change of status (exclusion from the list of national

© Юшко С. В., 2018

taxes and inclusion in local taxes) of some payments did not lead to real qualitative changes in the system of formation of local budget revenues. The paper emphasizes the probability of the emergence of risks of disturbing the stability of the revenue base of administrative-territorial units in the context of the abolition of the legislative norm on the mandatory inclusion of the local taxes and fees to local budget revenues since 2011. The author stresses the inadmissibility of limiting the rights of local councils during implementing their own authority to introduce and administer local taxes and fees in their territories. The author believes that only elimination of the above-mentioned legislative collisions will make it possible to create real prerequisites for strengthening the financial independence of local budgets and ensure their development.

Keywords: local taxes and fees, local budgets, budgets of local self-government, local budget revenues, autonomy of local self-government.

JEL classification: H21, H71.

С. В. Юшко

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця, Харьков, Украина

**РОЛЬ МЕСТНЫХ НАЛОГОВ И СБОРОВ В ФОРМИРОВАНИИ
ДОХОДОВ БЮДЖЕТОВ МЕСТНОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ**

Аннотация. Самостоятельность и независимость местных бюджетов, закрепленные в Бюджетном кодексе Украины, возможны только при условии надлежащего обеспечения органов власти соответствующими источниками доходов, важное место среди которых должны занимать местные налоги и сборы. В статье проанализированы состав и структура местных налогов и сборов на каждом этапе становления системы местного налогообложения в Украине, названы наиболее фискально значимые платежи. Определены причины наращивания поступлений от местных налогов и сборов в доходах местных бюджетов начиная с 2011 г. и раскрыты последствия переноса отдельных платежей из группы общегосударственных в группу местных в контексте их влияния на формирование доходов бюджетов. Подчеркнута вероятность возникновения рисков нарушения стабильности доходной базы административно-территориальных единиц в условиях отмены с 2011 г. законодательной нормы об обязательности причисления местных налогов и сборов к доходам местных бюджетов, а также недопустимость ограничения прав местных советов в ходе реализации ими собственных полномочий по введению и администрированию на вверенных им территориях местных налогов и сборов.

Ключевые слова: местные налоги и сборы, местные бюджеты, бюджеты местного самоуправления, доходы местных бюджетов, автономия местного самоуправления.

Проблема формування доходів бюджетів місцевого самоврядування була та залишається надзвичайно актуальною для нашої країни. Обсяги зосереджених у місцевих скарбницях коштів виступають важливим чинником економічного й соціального розвитку територій, задоволення потреб та інтересів жителів відповідних громад. На думку провідних українських учених, що підкріплена зарубіжним досвідом, не останнє місце у складі доходних джерел місцевих бюджетів мало б належати місцевим податкам і зборам. Однак їхні теоретичні напрацювання не зовсім узгоджуються з реальною вітчизняною практикою.

Питання визначення ролі місцевих податків і зборів у наповненні місцевих бюджетів входять до кола наукових інтересів таких українських дослідни-

ків, як А. О. Бойко, Т. Г. Бондарук, М. П. Волохова, Т. І. Єфименко, О. П. Кириленко, І. О. Луніна, А. М. Миронова [1–5] та ін. У своїх працях вони порушують проблеми становлення й розвитку місцевого оподаткування в Україні, досліджують зарубіжну практику адміністрування місцевих платежів, аналізують вплив законодавчих змін на формування доходів місцевих бюджетів, вивчають досвід окремих місцевих рад у запровадженні та стягненні місцевих податків і зборів, пропонують альтернативні способи збільшення надходжень від цих платежів тощо.

Основними завданнями пропонованої статті є: ретроспективний аналіз ролі місцевих податків і зборів у формуванні доходів місцевих бюджетів, визначення найбільш фіскально значущих із таких платежів на різних етапах становлення системи місцевого оподаткування в нашій державі, обґрунтування причин нарощування надходжень від місцевих податків і зборів у доходах бюджетів місцевого самоврядування починаючи з 2011 р., розкриття впливу зміни статусу окремих платежів (виключення з переліку загальнодержавних та включення до місцевих) на порядок зарахування їх до бюджету, а також значимості проведених останніми роками в Україні бюджетно-податкових трансформацій у контексті посилення фінансової незалежності місцевих бюджетів.

Самостійність і незалежність місцевих бюджетів, закріплені в Бюджетному кодексі України, можливі лише за умови належного забезпечення органів влади джерелами доходів, частину яких мали б становити запроваджені на відповідній території місцеві податки та збори.

Проаналізуємо динаміку їх надходжень до місцевих бюджетів за останніх 10 років (табл. 1). Як бачимо, за період 2007–2016 рр. вони зросли з 729,9 млн до 42,3 млрд грн, тобто, з урахуванням впливу цінового чинника, в 14,6 раза.

Таблиця 1. Фактичне надходження місцевих податків і зборів до бюджету*, млн грн

Рік	Надходження	Надходження в порівнянних цінах**
2007	729,9	729,9
2008	820,0	637,6
2009	808,6	556,4
2010	819,4	495,5
2011	2 549,8	1 348,9
2012	5 456,9	2 670,6
2013	7 314,1	3 471,9
2014	8 055,6	3 299,3
2015	27 041,3	7 973,5
2016	42 261,6	10 641,7
2016 р., разів до базового року	57,9	14,6

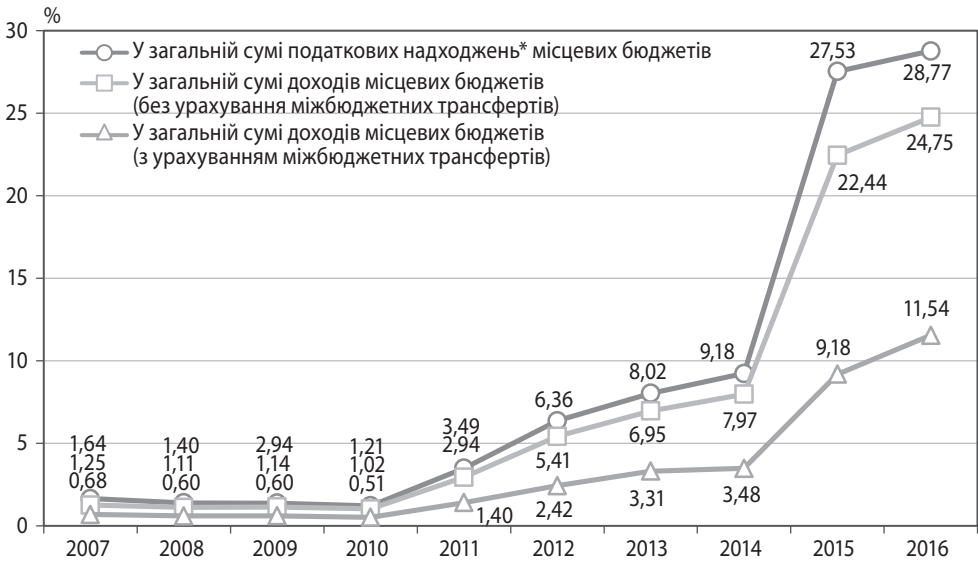
* З урахуванням виключно місцевих податків і зборів, віднесених до місцевих бюджетів.

** З урахуванням індекса-дефлятора ВВП, за базовий взято перший рік дослідження – 2007-й.

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>); Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Водночас збільшилася частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів: у загальній сумі податкових надходжень місцевих бюджетів – з 1,64 до 28,77 %, доходів місцевих бюджетів без урахування міжбюджетних трансфертів – з 1,25 до 24,75 %, а з їх урахуванням – з 0,68 до 11,54 % (рисунок). Яскраво простежуються й періоди такого збільшення – 2011 і 2015 рр., що додатково проілюстровано в табл. 2.

Варто зауважити, що заслуга місцевих податків і зборів у формуванні доходів місцевих бюджетів (див. рисунок) виявляється ще вагомішою при з'ясуванні ролі зазначених платежів у наповненні коштами окремих із таких



* До їх складу включено податкові надходження згідно з бюджетною класифікацією доходів бюджету станом на кінець 2016 р.

Рисунок. Частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>).

Таблиця 2. Рівень зростання частки місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів, разів

Показник	2011 р. порівняно з 2010 р.	2015 р. порівняно з 2014 р.	2016 р. порівняно з 2007 р.
Частка місцевих податків і зборів у загальній сумі податкових надходжень місцевих бюджетів	2,9	3,0	17,5
Частка місцевих податків і зборів у загальній сумі доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів)	2,9	2,8	19,8
Частка місцевих податків і зборів у загальній сумі доходів місцевих бюджетів (із урахуванням міжбюджетних трансфертів)	2,7	2,6	16,9

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>).

бюджетів. Об'єктивна причина цього полягає в тому, що показані на рисунку обсяги сплачених місцевих податків і зборів співвіднесені із загальною величиною доходів усіх місцевих бюджетів, тоді як дані обов'язкові платежі зараховуються до доходів лише частини місцевих бюджетів – бюджетів місцевого самоврядування. Згідно з офіційною звітністю про виконання місцевих бюджетів за 2016 р., частка місцевих податків і зборів у доходах таких бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) становить, наприклад: для м. Києва – 29,6 %, м. Львова – 25,9, м. Одеси – 30, м. Харкова – 34,5, м. Дніпра – 38,3, Вишневої міської ради Києво-Святошинського району Київської області – 53,4, Гуляйпільської міської ради Гуляйпільського району Запорізької області – 66,8, Роганської селищної ради Харківського району Харківської області – 67,8, Лазурненської селищної ради Скадовського району Херсонської області – 95,4, Степанківської сільської ради Черкаського району Черкаської області – 62,1, Пономаренківської сільської ради Харківського району Харківської області – 84,2 %.

Для того щоб з'ясувати причини змін, визначимо і стисло опишемо етапи становлення системи місцевого оподаткування в Україні. Можна виокремити три таких етапи: 1) 1993–2010 рр.; 2) 2011–2014 рр.; 3) з 2015 р. Перший етап розпочався 5 червня 1993 р., із набранням чинності Декретом Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” від 20.05.1993 № 56-93 [6] і тривав до кінця 2010 р. Загальна кількість місцевих податків і зборів за цей час коливається від 14 до 18 платежів, із котрих два – місцеві податки, решта – місцеві збори. З 20 березня 1997 р. законодавець визначає шість платежів із цього переліку, що за наявності об'єктів оподаткування або умов, з якими пов'язане запровадження таких податків і зборів, є обов'язковими для встановлення місцевими радами; решта вводиться на розсуд відповідного органу влади.

Незважаючи на досить чималу кількість місцевих податків і зборів, їхня роль у формуванні доходів місцевих бюджетів була неоднаковою (табл. 3). Як бачимо, найбільші надходження місцеві бюджети отримували від ринкового збору й комунального податку – сумарно 81,1–82,9 % загальних надхо-

Таблиця 3. Структура надходжень до бюджету від місцевих податків і зборів протягом 2007–2010 рр., %

Назва податку (збору)	2007	2008	2009	2010
Ринковий збір	59,9	60,4	63,4	62,7
Комунальний податок	23,0	21,0	19,3	18,4
Податок з реклами	7,1	8,0	6,2	6,8
Збір за паркування автотранспорту	3,5	3,9	4,7	5,0
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	3,9	3,6	3,5	3,4
Збір за право використання місцевої символіки	2,3	2,7	2,6	3,3
Інші	0,4	0,4	0,4	0,4

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>).

дженів від місцевих податків і зборів за охоплені роки; вагомі – від податку з реклами (в межах 6,2–8 %); дещо менші – від зборів за паркування автотранспорту, видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг і збору за право використання місцевої символіки – сумарно в межах 9,6–11,7 %. Фактично шість із 14 дозволених для стягнення протягом 2007–2010 рр. місцевих податків і зборів формували 99,6 % загального обсягу надходжень від цих платежів. Разом із тим у 2007–2010 рр. до бюджету не надійшло жодної копійки від збору за участь у бігах на іподромі, а в 2009–2010 рр. – від збору за виграш у бігах на іподромі та збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі.

Другий етап розвитку місцевого оподаткування розпочався з набранням чинності Податковим кодексом України [7]. Перелік місцевих податків і зборів, що стягуються протягом 2011–2014 рр., та структура надходжень за ними наведені в табл. 4. Як бачимо, з 2011 р. склад місцевих податків і зборів кардинально змінився: на згадку з минулого в переліку таких платежів залишилися тільки два збори: за місця для паркування транспортних засобів, що замінив собою збір за паркування транспортних засобів, та туристичний збір, у якому поєднали чинні раніше готельний і курортний збори. Основними придбаннями в цей період стали перенесений зі складу загальнодержавних податків єдиний податок та новозапроваджений податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Найбільші надходження місцевим бюджетам протягом 2011–2014 рр. забезпечив саме єдиний податок – від 71,8 % загального обсягу надходжень за місцевими платежами у 2011 р. до 92 % у 2014 р.; на другому місці з набагато нижчими показниками (від 6,3 до 16,9 %) – збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Фіскальна значимість решти платежів, відповідно, була істотно меншою.

На третьому етапі розвитку системи місцевого оподаткування в Україні, що почався з 2015 р., до переліку місцевих податків і зборів додається плата за землю, котра до того була у складі загальнодержавних податків, та новозапроваджений транспортний податок [7]. Водночас скасовується збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Таким чином, структура місцевих податкових платежів дещо змінюється (табл. 5).

Зазначимо, що в абсолютному вимірі за період після набрання чинності Податковим кодексом України особливо зросли надходження за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (з 0,1 млн грн у 2012 р. до 1,42 млрд грн у 2016 р.), та єдиним податком (з 1,8 млрд грн у 2011 р. до 17,2 млрд грн у 2016 р.). Навіть із урахуванням цінового чинника зростання було помітним. Щоправда, з 2015 р. суму надходжень за єдиним податком збільшують кошти від платників єдиного податку четвертої групи, тобто сільськогосподарських товаровиробників, тимчасом як до 2015 р. вони сплачували фіксований сільськогосподарський податок у складі загальнодержавних податків. Тож проведене вище порівняння не зовсім коректне. За вирахуванням надходжень до бюджету за 2015–2016 рр. від платників

Таблиця 4. Склад і структура надходжень до бюджету від місцевих податків та зборів у 2011–2014 рр.

Назва податку (збору)	2011		2012		2013		2014	
	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%	млн грн	%
Єдиний податок	1 831,7	71,8	4 813,4	88,2	6 639,5	90,8	7 412,9	92,0
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	431,9	16,9	532,5	9,8	547,0	7,5	511,1	6,3
Збір за місця для паркування транспортних засобів	56,5	2,2	68,4	1,3	64,5	0,9	61,2	0,8
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	0	0	0,1	0	22,5	0,3	44,9	0,6
Туристичний збір	27,7	1,1	38,4	0,7	41,7	0,6	24,8	0,3
Місцеві податки і збори (в т. ч. єдиний податок), нараховані до 01.01.2011	201,9	7,9	4,1	0,1	-1,1	-0,02	0,9	0
Всього	2 549,8	100,0	5 456,9	100,0	7 314,1	100,0	8 055,6	100,0

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>).

Таблиця 5. Склад і структура надходжень до бюджету від місцевих податків і зборів у 2015–2016 рр.

Назва податку (збору)	2015		2016	
	млн грн	%	млн грн	%
Плата за землю	14 831,4	54,8	23 323,6	55,2
Єдиний податок	10 974,8	40,6	17 168,0	40,6
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	745,7	2,8	1 418,9	3,4
Транспортний податок	434,0	1,6	246,9	0,6
Місцеві податки і збори (в т. ч. єдиний податок), нараховані до 01.01.2015	-41,9	-0,2	-16,0	0
Збір за місця для паркування транспортних засобів	60,2	0,2	66,2	0,2
Туристичний збір	37,1	0,1	54,1	0,1
Всього	27 041,3	100,0	42 261,6	100,0

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/main/uk/index>).

єдиного податку – сільгоспвиробників, надходження від єдиного податку збільшилися дещо менше, в 7,4 раза.

Отже, підвищення абсолютних показників надходжень від місцевих податків і зборів до бюджету було забезпечене саме завдяки платі за землю та єдиному податку, переміщеним із групи загальнодержавних платежів. Зазначені зміни обумовлюють також автоматичне зростання частки місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів, що продемонстровано вище. Не останню роль у формуванні цих тенденцій відіграють і зміни, викликані корективами бюджетного законодавства, які набрали чинності з 2015 р. Ідеться насамперед про втрату (часткову чи повну) бюджетами місцевого самоврядування надходжень за основним бюджетотворюючим податком – на доходи фізичних осіб, котрий упродовж 2011–2014 рр. забезпечував від 60,6 до 62,4 % доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) (табл. 6).

Тепер з'ясуємо, як зміна статусу (виключення з переліку загальнодержавних податків і включення до складу місцевих податків) плати за землю та єдиного податку вплинула на формування доходів місцевих бюджетів. Передусім варто зауважити, що набуття цими обов'язковими платежами нового статусу кардинально не позначилося на порядку їх зарахування до бюджету (табл. 7).

Як бачимо, наведені в табл. 7 обов'язкові платежі так чи інакше стовідсотково зараховувалися до доходів місцевих бюджетів протягом усього досліджуваного періоду, незалежно від статусу таких податків. При цьому важливими слід вважати такі зміни:

1. Перегляд пропорцій зарахування місцевих податків до місцевих бюджетів. Це стосується плати за землю, яка у 2010 р. одночасно формує доходи бюджетів сільських, селищних, міських, районних і обласних рад, а починаючи з 2011 р. зараховується виключно до бюджетів місцевого самовря-

Таблиця 6. Зміна пропорцій розмежування податку на доходи фізичних осіб* між бюджетами

Бюджет, до якого зараховується податок	Пропорції розмежування податку, що справляється на території					
	м. Києва		міста обласного значення		міста районного значення, селища, села	
	31.12.2014	01.01.2015	31.12.2014	01.01.2015	31.12.2014	01.01.2015
Державний	50	60	–	25	–	25
Обласний	–	–	25	15	25	15
Районний	–	–	–	–	50	60
Міський (селищний, сільський)	50	40	75	60	25	–

* Крім податку на доходи фізичних осіб від оподаткування пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки в кредитній спілці, що зараховується до доходів державного бюджету.

Складено на підставі норм Податкового кодексу України, чинних на 31 грудня 2014 р. та на 1 січня 2015 р. відповідно (<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1445579913430515>).

Таблиця 7. Вплив зміни статусу плати за землю, єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку на порядок зарахування їх до бюджету

Критерій	Станом на 31.12.2010	01.01.2011 – 31.12.2014	3 01.01.2015
Плата за землю			
Характеристика обов'язкового платежу	Загальнодержавний		Місцевий
Бюджет, до якого зараховується податок	Місцеві бюджети 100 %		
Вид бюджету	Обласні, республіканський АР Крим, районні, міські, селищні, сільські*	Бюджети місцевого самоврядування	
Фонд бюджету	Загальний фонд		
Кошик у доходах бюджету	1. Доходи, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів у частині податку, який відноситься до міських, обласних і республіканського АР Крим бюджетів 2. Доходи, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів у частині податку, який відноситься до районних бюджетів	Доходи, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів	-
Єдиний податок			
Характеристика обов'язкового платежу	Загальнодержавний	Місцевий	
Бюджет, до якого зараховується податок	Місцеві бюджети 100 %		
Вид бюджету	Бюджети місцевого самоврядування		
Фонд бюджету	Загальний фонд	Спеціальний фонд, бюджет розвитку	Загальний фонд
Кошик у доходах бюджету	Доходи, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів	Доходи, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів	-
Фіксований сільськогосподарський податок			
Характеристика обов'язкового платежу	Загальнодержавний		_**
Бюджет, до якого зараховується податок	Місцеві бюджети 100 %		
Вид бюджету	Бюджети місцевого самоврядування		
Фонд бюджету	Загальний фонд		
Кошик у доходах бюджету	Доходи, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів		

* За пропорціями, визначеними в табл. 8.

** З 2015 р. фіксований сільськогосподарський податок включений до складу єдиного податку.

Складено на підставі норм Бюджетного кодексу України від 21.06.2001 № 2542-III, чинних на 31 грудня 2010 р. (<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>); Бюджетного кодексу України від 08.07.2010 № 2456-VI, чинних у період із 1 січня 2011 р. по 31 грудня 2014 р. та станом на 1 січня 2015 р. (<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/print1452768931925726>).

Таблиця 8. Пропорції зарахування до бюджету податку на землю станом на 31 грудня 2010 р., %

Бюджет, до якого зараховується податок	Податок, що справляється на території			
	м. Києва	м. Севастополя	міста обласного (АР Крим) значення	міста районного значення, селища, села
Державний	-	-	-	-
Обласний	-	-	25	25
Районний	-	-	-	15
Міський (селищний, сільський)	100	100	75	60

Складено на підставі норм Бюджетного кодексу України від 21.06.2001 № 2542-III, чинних на 31 грудня 2010 р. (<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>).

дування (сільських, селищних, міських). У такій ситуації, зрозуміло, виграли відповідно сільські, селищні й міські бюджети. Відтепер їхні надходження від плати за землю зросли за інших незмінних умов на 40 % (для бюджетів сіл, селищ і міст районного значення) або на 25 % (для бюджетів міст обласного та АР Крим значення).

2. Зміна фонду у складі місцевого бюджету, до котрого зараховуються місцеві податки. Це зауваження стосується єдиного податку. Коли він був у складі загальнодержавних платежів, його включали до загального фонду місцевих бюджетів, із 2011 р., одночасно з переведенням до групи місцевих податків, стали зараховувати до спеціального фонду, а з 2015 р. він знову формує кошти загального фонду місцевих бюджетів.

3. Зміна кошика, до якого зараховувалися місцеві податки. Цей чинник був справді важливим у період з 2002 р. по 2014 р. включно. Протягом цього часу було законодавчо встановлено, що поділ доходів і видатків місцевих бюджетів на такі, які враховуються, й такі, які не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, варто взяти за основу для обчислення сум дотацій вирівнювання для відповідних місцевих бюджетів (вилучення коштів із відповідних місцевих бюджетів). Фактично створювалося два окремих кошики. Величина першого з них (доходи, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів) перебувала під контролем вищого органу влади: за умови, що сума нагромаджених там коштів перевищувала потребу в них, решта підлягала вилученню; коли ж наявних у цьому кошику коштів було недостатньо для фінансування всіх запланованих (обов'язкових) заходів, бюджет відповідної адміністративно-територіальної одиниці мав право на отримання компенсації (дотації вирівнювання). Кошти другого кошика були власністю відповідної громади й вилученню не підлягали – вони використовувалися на визначені цією громадою цілі. Зрозуміло, що обсяг видатків із другого кошика обмежувався сумою його доходів. Чим більше коштів надходило до цього кошика, тим більше різних програм могла профінансувати громада в інтересах її жителів. Видатки, заплановані понад ці доходи, відшкодуванню з бюджету іншого рівня не підлягали [8]. Отож включення з 2011 р. плати за землю в повному обсязі та переведення єдино-

го податку до складу доходів другого кошика відкрило додаткові можливості для розвитку місцевих громад. До речі, такі трансформації щодо плати за землю відбулися в період, коли цей платіж належав до групи загальнодержавних податків.

З 2015 р. механізм вирівнювання податкоспроможності територій було кардинально змінено з одночасним скасуванням поділу доходів на такі, що враховуються, й такі, що не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів. Надходження за наведеними в табл. 7 податками з 2015 р. жодним чином не впливають на порядок обчислення сум коштів, котрі надаються місцевим бюджетам (базова дотація) або вилучаються з них (реверсна дотація).

Отже, окремі корективи порядку зарахування плати за землю, єдиного та фіксованого сільськогосподарського податків до бюджету вносилися незалежно від статусу таких податків (загальнодержавні чи місцеві). Разом із тим протягом усього досліджуваного періоду залишалося незмінним правило щодо віднесення надходжень від таких платежів виключно до доходів місцевих бюджетів. Відповідно, зміни в податковій і бюджетній класифікаціях щодо зазначених податків із подальшим переглядом місця їх спрямування не могли позначитися на доходах місцевих бюджетів; перетворень за інших незмінних умов зазнала хіба що структура доходів місцевих бюджетів, але не загальна їх величина.

Одним із позитивних наслідків зростання абсолютної величини місцевих податків і зборів та їхньої частки в доходах місцевих бюджетів є посилення автономії місцевого самоврядування з відповідним зменшенням залежності від закріплених доходів. У цьому контексті слід, однак, зауважити, що з прийняттям Податкового кодексу й далі вважати місцеві податки та збори власними доходами бюджетів місцевого самоврядування можна хіба що умовно. Якщо згідно із Законом України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 № 1251-XII [9], місцеві податки і збори підлягають зарахуванню до місцевих бюджетів, то в Податковому кодексі України відповідна норма про місце спрямування зазначених надходжень просто відсутня. Водночас, згідно із Законом України “Про місцеве самоврядування в Україні” від 21.05.1997 № 280/97-ВР [10], місцеві податки та збори зараховуються до відповідних місцевих бюджетів у порядку, встановленому Бюджетним кодексом України, з урахуванням особливостей, визначених Податковим кодексом України. В такому контексті, як слушно зауважує В. І. Теремецький, “держава фактично зберігає за собою можливість вилучення місцевих податків та зборів з місцевих бюджетів до державного” [11].

У 2017 р. уряд скористався такою можливістю: Законом України “Про Державний бюджет України на 2017 рік” від 21.12.2016 № 1801-VIII [12] було передбачено 14 % єдиного податку, що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи, спрямовувати до доходів спеціального фонду державного бюджету. І хоча за плановими показниками останнього це не така велика сума (722,3 млн грн, або 1,17 % загальної суми надходжень від місце-

вих податків і зборів на прикладі 2016 р.), є ризик, що разово прийняте законодавцем рішення може стати постійною, щорічною практикою. При цьому не відомо, які з місцевих податків і зборів та в якому обсязі підпадуть під вилучення до держбюджету наступного разу. Зазначене не тільки негативно впливає на стабільність дохідної бази адміністративно-територіальних одиниць, знижуючи рівень їхньої самостійності, а й істотно підриває авторитет центральної влади в Україні, завдає непоправної шкоди започаткованим процесам децентралізації. Відповідно, для конкретної адміністративно-територіальної одиниці важливий не формальний підхід до розмежування податків і зборів між групами загальнодержавних та місцевих платежів, а їх безпосереднє, довгострокове закріплення за таким місцевим бюджетом, оскільки включення в перелік місцевих податків і зборів тепер не гарантує того, що такі платежі автоматично поповнюватимуть доходи місцевих скарбниць.

У контексті нашого дослідження варто також наголосити, що місцеві ради великою мірою обмежені в повноваженнях щодо запровадження та встановлення умов справляння на ввірених їм територіях місцевих податків і зборів. Виключний перелік таких платежів наведений у Податковому кодексі України, тож запровадження будь-яких нових податків чи зборів є неможливим. При цьому органи місцевої влади зобов'язані своїми рішеннями вводити податки, віднесені до групи обов'язкових платежів (на сьогодні це плата за землю, єдиний і транспортний податки). Певна свобода передбачена лише в частині прийняття рішення стосовно впровадження добровільних для встановлення податків і зборів – на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору.

Податкове законодавство почасти обмежує й право рад на затвердження податкових ставок: їхні мінімальні та максимальні (або тільки максимальні) розміри вже зафіксовані українським парламентом (табл. 9). Ще два обов'язкових платежі – транспортний податок та єдиний податок для платників третьої й четвертої груп – узагалі стягуються в безальтернативному порядку за єдиними для всіх ставками, зафіксованими в Податковому кодексі України.

Такий стан речей незаконно звужує надані місцевому самоврядуванню відповідним законом [10] повноваження в частині встановлення місцевих податків і зборів та логічно змушує фахівців [13] піддати сумніву правомірність віднесення окремих із визначених податковим законодавством місцевих податків і зборів до цієї групи. Розглянемо цю думку на прикладі транспортного податку. Умови й порядок його стягнення однозначно та безапеляційно встановлені Податковим кодексом України, жодних альтернатив щодо коригування елементів цього податку не передбачено. Він має справлятися за єдиною ставкою (25 тис. грн за кожний транспортний засіб, що є об'єктом оподаткування) без можливості надання пільг чи звільнення від його сплати [7].

Таблиця 9. Ставки місцевих податків і зборів

Назва податку (збору)	Ставка податку (збору)	
	мінімальна	максимальна
Податок на нерухоме майно , відмінне від земельної ділянки, % від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, за 1 м ² бази оподаткування	–	1,5
Земельний податок:		
1. За земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, % до нормативної грошової оцінки земель:		
а) за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено	–	3
б) за землі загального користування	–	1
в) за сільськогосподарські угіддя	0,3	1
г) за земельні ділянки, що перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності)	–	12
2. За земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено, % до нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по АР Крим або по області:		
а) за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено	–	5
б) за сільськогосподарські угіддя	0,3	5
Орендна плата за землю , % до нормативної грошової оцінки земель	Розмір земельного податку	12*
Єдиний податок:		
– для платників першої групи, % до розміру прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня звітного року, з розрахунку на календарний місяць	–	10
– для платників другої групи, % до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, з розрахунку на календарний місяць	–	20
Збір за місця для паркування транспортних засобів , % до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, за 1 м ² площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності	–	0,075
Туристичний збір , % до вартості проживання, за вирахуванням ПДВ	0,5	1,0

* За певних обставин максимальна ставка орендної плати може бути іншою: а) вищою, в разі визначення орендаря на конкурентних засадах; б) не може перевищувати розміру земельного податку для пасовищ у населених пунктах, котрим надано статус гірських; в) не може перевищувати 0,1 % нормативної грошової оцінки для баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, перелік яких затверджується Урядом України.

Складено на підставі норм Податкового кодексу України (<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1445579913430515>).

Ми підтримуємо думку науковців, що надмірна свобода в подібних питаннях, імовірно, не потрібна й сьогодні, водночас її цілковите обмеження теж є неприпустимим [1].

За результатами проведеного дослідження доходимо таких висновків:

1. Роль місцевих податків і зборів у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування протягом тривалого (1993–2010 рр.) періоду була міні-

мальною. Більшого значення ці платежі набувають лише з ухваленням Податкового кодексу України та набранням ним чинності: з 2011 р. місцеві податки і збори стають ваговою складовою дохідної частини місцевих скарбниць, і з кожним наступним роком їхня частка в доходах місцевих бюджетів зростає.

2. Становлення системи місцевого оподаткування в Україні відбувалося в три етапи, в ході яких кількість та склад місцевих податків і зборів кардинально змінилися. Замість 16 місцевих податків і зборів, уперше дозволених для встановлення місцевими радами України в далекому 1993 р., наразі їх де-юре залишилося тільки чотири, а де-факто, з урахуванням комплексності податку на нерухоме майно, – шість. На згадку з минулого в переліку таких платежів сьогодні тільки два збори: за місця для паркування транспортних засобів, котрий замінив собою збір за паркування транспортних засобів, і туристичний збір, у якому поєднали чинні раніше готельний та курортний збори. Водночас запрацювали цілком нові транспортний податок і податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у складі податку на нерухоме майно. Додатково група місцевих податків та зборів поповнилася платежами з переліку колишніх загальнодержавних податків – єдиним податком і платою за землю у складі податку на нерухоме майно.

3. Найбільш фіскально значимими в групі місцевих податків і зборів протягом першого етапу становлення системи місцевого оподаткування в Україні (1993–2010 рр.) були ринковий збір, комунальний податок та податок з реклами; другого етапу (2011–2014 рр.) – єдиний податок і збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; третього етапу (з 2015 р.) – плата за землю у складі податку на нерухоме майно та єдиний податок.

4. Зафіксоване з 2011 р. зростання обсягів надходжень від місцевих податків і зборів, у т. ч. збільшення їхньої частки в доходах місцевих бюджетів, відбувається як у зв'язку із включенням до переліку таких платежів фіскально значимих податків, так і до певної міри через втрату (часткову чи повну) з 2015 р. бюджетами місцевого самоврядування надходжень за основним бюджетоутворюючим податком – на доходи фізичних осіб. В умовах скорочення з цієї причини загальних обсягів доходів окремих бюджетів, передусім селищних і міст районного значення, або їх порівняно неістотного збільшення за одночасного надмірного зростання абсолютної величини надходжень від місцевих податків і зборів підвищення частки останніх у формуванні коштів місцевих скарбниць не можна вважати позитивним результатом, це штучний результат перетворень, викликаних корективами бюджетного законодавства.

5. Зміна статусу (вилучення з переліку загальнодержавних податків і віднесення до місцевих) плати за землю та єдиного податку не позначилася на порядку їх зарахування до бюджету: як до, так і після внесених у законодавство змін такі платежі підлягають спрямуванню виключно до доходів місцевих бюджетів. Отож здійснені трансформації за інших незмінних умов

вплинули хіба що на структуру доходів місцевих бюджетів (забезпечили демонстративне підвищення частки місцевих податків та зборів), не відбившись, однак, на їх загальному обсязі.

6. Посилення автономії місцевого самоврядування за рахунок збільшення частки місцевих податків і зборів із відповідним зменшенням залежності територіальних одиниць від закріплених доходів, що є фактично єдиним позитивним моментом проведених трансформацій, відтепер наражається на ризик можливого примусового вилучення таких платежів до державної скарбниці, адже норма про місце їх спрямування відсутня в законодавстві з 2011 р. Для того щоб бюджетно-податкові реформи не виявилися черговою декларацією про наміри, а стали реальним стимулом і передумовою посилення фінансової незалежності місцевих бюджетів, зазначені законодавчі колізії повинні бути терміново усунені. Важливим у цьому контексті є також надання місцевим радам можливості повноцінно реалізовувати власні повноваження в частині запровадження та встановлення умов справляння на ввірених їм територіях місцевих податків і зборів.

Список використаних джерел

1. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : у 6 т. Т. 3: Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів / Н.-д. фін. ін-т при М-ві фінансів України. Київ : НДФІ, 2004. 306 с.
2. Бойко А. О., Миронова А. М. Роль місцевих податків і зборів у формуванні місцевого бюджету. *Молодий вчений*. 2016. № 4 (31). С. 19–24.
3. Бондарук Т. Г. Зарубіжний досвід місцевого оподаткування та можливості його застосування в Україні. *Збірник наукових праць Національного університету ДПС України*. 2011. № 1. С. 56–66.
4. Волохова М. П. Сучасний стан та напрями вдосконалення справляння місцевих податків і зборів України. *Економічні інновації*. 2014. Вип. 57. С. 62–71.
5. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів : монографія / І. О. Луніна та ін. ; за ред. І. О. Луніної ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. Київ, 2010. 320 с.
6. Про місцеві податки і збори : декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 № 56-93. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/56-93>.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1445579913430515>.
8. Юшко С. В. Організація міжбюджетних відносин в Україні: стан, проблеми і перспективи. *Фінанси України*. 2009. № 1. С. 86–97.
9. Про систему оподаткування : закон України від 25.06.1991 № 1251-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
10. Про місцеве самоврядування в Україні : закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.
11. Теремецький В. І. Правовий вимір фіскальної функції органів місцевого самоврядування. *Право і безпека*. 2012. № 1. С. 113–118.
12. Про Державний бюджет України на 2017 рік : закон України від 21.12.2016 № 1801-VIII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>.
13. Суперечлива позиція Вищого адміністративного суду України щодо транспортного податку за 2015 рік: консультація фахівців української юридичної фірми WTS consulting та адвокатського об'єднання "КМ Партнери". URL: <http://kmp.ua/ua/analytics/infoletters/the-controversial-position-of-the-high-administrative-court-of-ukraine-in-2016/>.

References

1. Rozvy`tok sy`stemy` podatkov yak osnovy` zmichennyya derzhavny`kh finansiv [Development of the tax system as a basis for strengthening public finances]. (2004). In *Byudzhetna polity`ka u konteksti stratehiyi social`no-ekonomichnoho rozvy`tku Ukrayiny`* [Budget policy in the context of the strategy of social and economic development of Ukraine] (Vol. 3). Ky`yiv: NDFI [in Ukrainian].
2. Bojko, A. O., My`ronova, A. M. (2016). Rol` miscevy`kh podatkov i zboriv u formuvanni miscevoho byudzhetu [The role of local taxes in the local budget formation]. *Molody`j vcheny`j* [Young scientist], 4 (31), 19–24 [in Ukrainian].
3. Bondaruk, T. H. (2011). Zarubizhny`j dosvid miscevoho opodatkuvannya ta mozhly`vosti joho zastosuvannya v Ukrayini [Foreign experience of local taxation and the possibility of its application in Ukraine]. *Zbirny`k naukovy`kh prac` Nacional`noho universy`tetu DPS Ukrayiny`* [Collection of scientific works of the National University of State Tax Administration of Ukraine], 1, 56–66 [in Ukrainian].
4. Volokhova, M. P. (2014). Suchasny`j stan ta napryamy` vdoskonalennyya spravlyannyya miscevy`kh podatkov i zboriv Ukrayiny` [Current status and trends of improving levying local taxes Ukraine]. *Ekonomichni innovaciyi* [Economic innovation], 57, 62–71 [in Ukrainian].
5. Lunina, I. O. (Ed.). (2010). *Dy`versy`fikaciya dokhodiv miscevy`kh byudzhetiv* [Diversification of local budget revenues]. Ky`yiv: Insty`t ekonomiky` ta prohnozuvannya NAN Ukrayiny` [in Ukrainian].
6. Cabinet of Ministers of Ukraine. (1993). *Pro miscevi podatky` i zbory`* [About local taxes and fees] (Decree No. 56-93, May 20). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/56-93> [in Ukrainian].
7. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Podatkovy`j kodeks Ukrayiny`* [Tax Code of Ukraine] (Act No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1445579913430515> [in Ukrainian].
8. Yushko, S. V. (2009). Orhanizaciya mizhbyudzhetny`kh vidnosy`n v Ukrayini: stan, problemy` i perspekty`vy` [Organization of interbudgetary relations in Ukraine: the state, problems and perspectives]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 1, 86–97 [in Ukrainian].
9. Verkhovna Rada of Ukraine. (1991). *Pro sy`stemu opodatkuvannya* [About the taxation system] (Act No. 1251-XII, June 25). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12> [in Ukrainian].
10. Verkhovna Rada of Ukraine. (1997). *Pro misceve samovryaduvannya v Ukrayini* [About local self-government in Ukraine] (Act No. 280/97-BP, May 21). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-bp> [in Ukrainian].
11. Teremec`ky`j, V. I. (2012). Pravovy`j vy`mir fiskal`noyi funkciyi orhaniv miscevoho samovryaduvannya [Legal dimension of fiscal function of local authorities]. *Pravo i bezpeka* [Law and safety], 1, 113–118 [in Ukrainian].
12. Verkhovna Rada of Ukraine. (2016). *Pro Derzhavny`j byudzhet Ukrayiny` na 2017 rik* [On the State budget of Ukraine for 2017] (Act No. 1801-VIII, December 21). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1801-19> [in Ukrainian].
13. Superechly`va pozy`ciya Vy`shhoho administraty`vnoho sudu Ukrayiny` shhodo transportnoho podatku za 2015 rik [Controversial position of the Supreme Administrative Court of Ukraine regarding the transport tax for 2015]. (2016, November 18). *KMP.UA*. Retrieved from <http://kmp.ua/ua/analytics/infoletters/the-controversial-position-of-the-high-administrative-court-of-ukraine-in-2016/> [in Ukrainian].