

УДК 336.14

Онищенко В.В.

аспірант кафедри фінансів та банківської справи
ПВНЗ «Європейський університет»

РОЛЬ ПОДАТКОВОЇ СКЛАДОВОЇ У ПРОЦЕСІ ЗМІН БЮДЖЕТНОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена дослідженню ролі податкової складової при провадженні змін бюджетного регулювання в Україні, ґрунтуючись на аналізі показників податкових надходжень до місцевих бюджетів у період до впровадження реформи децентралізації в країні та в процесі її імплементації. Вивчено динаміку та структуру виконання місцевих бюджетів за доходами. Визначено місце окремих податків у дохідній частині бюджетів нижчої ланки та недоліки їхнього стягнення, усунення яких сприятимуть розширенню фінансової автономії місцевих бюджетів. Запропоновано шляхи вдосконалення бюджетного регулювання за рахунок впровадження змін у процесі формування податкової компоненти місцевих бюджетів.

Ключові слова: податкові надходження, дохідна частина місцевих бюджетів, фінансова автономія, бюджетна децентралізація, бюджетне регулювання.

Онищенко В.В. РОЛЬ НАЛОГОВОЙ СОСТАВЛЯЮЩЕЙ В ПРОЦЕССЕ ИЗМЕНЕНИЙ БЮДЖЕТНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ В УКРАИНЕ

Статья посвящена исследованию роли налоговой составляющей в ходе изменений бюджетного регулирования в Украине, основываясь на анализе показателей налоговых поступлений в местные бюджеты в период до внедрения реформы децентрализации в стране и в процессе ее осуществления. Изучена динамика и структура выполнения местных бюджетов по доходам. Определено место отдельных налогов в доходной части бюджетов низшего звена и недостатки их взывания, устранение которых будут способствовать расширению финансовой автономии местных бюджетов. Предложены пути совершенствования бюджетного регулирования за счет внедрения изменений в процессе формирования налоговой компоненты местных бюджетов.

Ключевые слова: налоговые поступления, доходная часть местных бюджетов, финансовая автономия, бюджетная децентрализация, бюджетное регулирование.

Onishchenko V.V. THE ROLE OF THE TAX ASPECT IN THE PROCESS OF BUDGETARY REGULATION REFORM IN UKRAINE

The article is devoted to the study of the role of the tax component in the course of changes in budgetary regulation in Ukraine, based on the analysis of indicators of tax revenues to local budgets in the period before the introduction of the decentralization reform in the country and in the process of its implementation. The dynamics and structure of execution of local budgets on income are studied. It has been determined the place of separate taxes in the revenue part of the local government finances and the shortcomings of their collection, which elimination could contribute to the expansion of financial autonomy of local budgets. The ways of improving the budgetary regulation by introducing changes in the process of forming the tax component of local budgets are proposed.

Keywords: tax revenues, revenue part of local budgets, financial autonomy, budget decentralization, budget regulation.

Постановка проблеми. Дієздатне місцеве самоврядування є прямим доказом існування демократичного ладу в суспільстві. Відповідно здатність органів місцевого самоврядування (ОМС) забезпечити ефективне функціонування територіальних громад вимагає в першу чергу достатнього фінансового базису. Раціональне бюджетне регулювання здатне вирішити проблему фінансової самостійності місцевих бюджетів, які б могли гарантувати виконання функцій та завдань, що знаходяться в компетенції ОМС.

За своєю суттю місцевий бюджет через формування та порівняння структурних елементів є відображенням фінансового стану, особливостей та тенденцій економічного розвитку громади. Окрім того, динаміка податкових надходжень місцевих бюджетів засвідчує стан господарської активності окремої громади та рівень прибутковості підприємницької діяльності адміністративно-територіальної одиниці.

Забезпечення зростання дохідної бази окремого місцевого бюджету, а відтак й сприяння економічному розвитку територіальних громад в умовах імплементації реформи децентралізації в країні можливе при реалізації засад фіскальної децентралізації на місцях. Яка в свою чергу здатна ліквідувати недоліки існуючої системи формування і розподілу доходів місцевих бюджетів та стимулювати окремі території до нарощування власної податкової бази.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблему процесу змін у підходах до бюджетного регулювання в рамках проведення реформи децентралізації в країні, питання розширення дохід-

ної бази місцевих бюджетів за рахунок збільшення податкових надходжень ґрунтовно вивчали у своїх працях такі вітчизняні науковці як В. Опарін, Ю. Пасічник, В. Федосов, І. Чугунов, С. Юрій, І Чуркіна та ін. Проте оскільки кінцева мета реформи децентралізації залишається ще не досягнутою, на часі є подальші дослідження та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення процесу бюджетного регулювання, зокрема й з врахуванням податкової складової.

Постановка завдання. На основі зазначеного вище можна сформулювати мету дослідження, яка полягає у вивченні роль податкової складової у процесі змін у підходах до бюджетного регулювання в Україні та розробці пропозицій щодо його вдосконалення за рахунок розширення податкової бази місцевих бюджетів, впровадженні змін у адміністрування податків на місцях.

Виклад основного матеріалу дослідження. Історично сформована модель бюджетного регулювання з надмірною централізацією фінансових потоків наглядно продемонструвала, що призводить лише до надмірно високого рівня бюрократизації та корупції на рівні центральної влади, слабкості місцевих бюджетів, економічної деградації територіальних громад. Поряд з іншими складовими реформи децентралізації, податковий аспект є не менше важливим та потребує ретельного вивчення задля докорінної зміни моделі бюджетного регулювання в країні.

Станом на 2016 рік в Україні налічувалося 10838 місцевих бюджетів, у тому числі: 24 обласних

бюджети, бюджет міста Києва, 148 міських бюджетів міст обласного значення, 460 районних бюджетів, 159 бюджетів об'єднаних територіальних громад. Всі зазначені бюджети мали прямиї взаємовідносини з державним бюджетом України. Окрім того до числа місцевих бюджетів входили 224 міських бюджетів міст обласного значення, 592 селищних бюджети, 27 бюджетів районів у містах, 9199 сільських бюджетів, 4 районних бюджети, які не мали міжбюджетних відносин [1].

Для аналізу даних щодо виконання місцевих бюджетів України було обрано період з 2010 по 2016 роки, задля розуміння змін, що мали місце в ході проведення реформи децентралізації в країні, яка розпочалася у 2014 році. Протягом 2010-2016 років (табл. 1 та 2), можна виокремити наступні особливості та тенденції у формуванні дохідної частини бюджетів нижчих рівнів.

Податкові надходження формують найбільшу частину власних доходів місцевих бюджетів. Проте якщо у грошовому виразі їхній обсяг зростає впродовж років, що досліджуються, майже в 2 рази, то у відносному виразі частка податкових надходжень у структурі доходів (з урахуванням міжбюджетних трансфертів) скоротилася з 42,6 % у 2010 році до 40,1 % у 2016 році. При чому найнижча частка податкових надходжень у розмірі 33; 4 % припала

на 2015 рік, що було спричинено перерозподілом з початку 2015 року доходів між державним та місцевими бюджетами, зокрема через часткове зарахування надходжень податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) до державного бюджету, а також запровадження місцевих акцизів.

Неподаткові надходження мали тенденцію до зростання у абсолютному виразі, збільшившись з 9,4 до 21,8 млрд грн впродовж 2010-2016 років, або більш як у 2 рази. Відносний показник формування неподаткових надходжень залишався майже незмінним, та становив в середньому 6 % від доходів місцевих бюджетів (з урахуванням міжбюджетних трансфертів).

Найбільшою за обсягом статтею неподаткових надходжень до місцевих бюджетів є власні надходження бюджетних установ, які зросли з 6,6 млрд грн у 2010 році до 14; 8 млрд грн у 2016 році. Традиційно незначну роль відіграють доходи, що формуються в результаті проведення операцій з капіталом, для яких характерна тенденція до спаду обсягів надходжень як у абсолютному, так і у відносному виразі.

Загалом протягом 2010-2016 років власні доходи місцевих бюджетів зросли з 80,5 млрд грн у 2010 році до 170,6 млрд грн у 2016 році. Однак у структурі доходів їхня частка зменшилася на 3,9 в. п. з 50,5 % у 2010 році до 46,6 % у 2016 році.

Таблиця 1

Динаміка виконання місцевих бюджетів України за доходами в 2010-2016 рр., млрд грн

Показник / період	Рік						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Податкові надходження, в т. ч.	67,9	73,1	85,9	91,2	87,3	98,2	146,9
податок на доходи фізичних осіб	51,0	54,1	61,1	64,6	62,6	54,9	79,0
податок на прибуток підприємств	0,4	0,4	0,4	0,7	0,3	4,3	н/д
податки на власність ***	1,9	0,7	0,7	0,6	0,4	0,002	0,001
Збори за спеціальне використання природних ресурсів:	9,8	12,9	15,2	15,0	14,6	2,2	1,9
у т. ч. плата за землю*	9,5	10,7	12,6	12,8	12,1	-	-
Акцизний податок**	0,7	0,9	1,2	1,4	0,2	7,7	11,6
Місцеві податки і збори, в т. ч.	3,0	2,5	5,5	7,3	8,1	27,1	42,3
податок на майно	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	16,1	18,3
плата за землю	-	-	-	-	-	14,8	23,3
збір за місця для паркув. транспортних засобів	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
туристичний збір	0,001	0,002	0,001	0,004	0,003	0,004	0,005
збір за провадження деяких видів під-ої дія-ї (до 01.01 2015 р.)	0,3	0,4	0,5	0,5	0,5	-	-
Єдиний податок	1,9	2,0	4,8	6,6	7,4	11,0	17,2
Фіксований с. -г. податок	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	2****	3,5****
Екологічний податок	-	1,2	1,6	1,5	1,2	1,6	1,9
Неподаткові надходження, у т. ч. :	9,4	10,9	12,6	12,1	12,3	20,2	21,8
власні надходження бюджетних установ	6,6	8,3	9,5	8,9	9,6	15,3	14,8
Доходи від операцій з капіталом	2,6	1,8	1,8	1,4	1,1	1,6	1,4
Цільові фонди	0,7	0,8	0,6	0,5	0,4	0,4	0,4
Разом доходів (без врахування міжбюджетних трансфертів)	80,5	86,7	100,8	105,2	101,1	120,5	170,6
Офіційні трансферти	78,9	94,9	124,5	115,8	130,6	174,0	195,4
Дотації	44,2	48,1	60,6	61,2	64,4	7,3	10,0
Субвенції	33,5	46,8	63,8	54,6	66,2	166,7	185,4
ВСЬОГО	159,4	181,5	225,3	221,0	231,7	294,5	366

2010 р. приведено до співставної бюджетної класифікації.

* З 2015 року земельний податок та орендна плата включаються до місцевих податків.

**акцизний податок в 2010-2014 рр. – з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції); з 2015 р. – з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизними товарами;

***З 2015 року скасовано збір за першу реєстрацію транспортного засобу; введено транспортний податок з фізичних осіб та юридичних осіб.

****з 2015 року віднесено до складу єдиного податку

Джерело: складено за даними Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України [1; 2]

Таблиця 2

Структура доходів місцевих бюджетів України в 2010-2016 рр., %

Показник / період	Рік						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Податкові надходження, в т. ч.	42,6	40,3	38,1	41,3	37,7	33,4	40,1
податок на доходи фізичних осіб	32,0	29,8	27,1	29,2	27,0	18,7	21,6
податок на прибуток підприємств	0,3	0,2	0,2	0,3	0,1	1,5	н/д
податки на власність ***	1,2	0,4	0,3	0,3	0,2	0	0
Збори за спец. викор-ня природних ресурсів:	6,1	7,1	6,8	6,8	6,3	0,7	0,6
у т. ч. плата за землю*	6,0	5,9	5,6	5,8	5,2	-	-
Акцизний податок**	0,4	0,5	0,6	0,6	0,1	2,6	3,2
Місцеві податки і збори, у т. ч.	1,9	1,4	2,4	3,3	3,5	9,2	11,6
податок на майно	-	-	-	0,01	0,02	5,4	5,0
плата за землю	-	-	-	-	-	5,0	6,3
збір за місця для паркув. транспортних засобів	-	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02	0,01
туристичний збір	-	0,02	0,02	0,02	0,01	0,01	0,01
збір за провадження деяких видів дія-ті (до 01.01.2015 р.)	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	-	-
Єдиний податок	1,2	1,1	2,1	3,0	3,2	3,7	4,7
Екологічний податок	-	0,7	0,7	0,7	0,5	0,5	0,1
Фіксований с. -г. податок	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	-	-
Неподаткові надходження, у т. ч. :	6,1	6,0	5,6	5,5	5,3	6,8	6,0
власні надходження бюджетних установ	4,1	4,6	4,2	4,0	4,1	5,2	4,0
Доходи від операцій з капіталом	1,6	1,0	0,8	0,6	0,5	0,6	0,4
Цільові фонди	0,4	0,5	0,3	0,2	0,2	0,1	0,1
Разом доходів (без врахування міжбюджетних трансфертів)	50,5	47,7	44,8	47,6	43,6	40,9	46,6
Офіційні трансферти	49,5	52,3	55,2	52,4	56,4	59,1	53,4
Дотації	27,7	26,5	26,9	27,7	27,8	2,5	2,7
Субвенції	21,8	25,8	28,3	24,7	28,6	56,6	50,7
ВСЬОГО	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: складено за даними Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України [1; 2]

В структурі податкових надходжень основним джерелом формування доходів місцевих бюджетів виступають загальнодержавні податки, частка яких залишається у розпорядженні місцевих бюджетів, зокрема податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), рентна плата (до 2015р. збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів), майновий та акцизний податки.

Податок на доходи фізичних осіб, попри переспрямування його значної частки до державного бюджету, продовжує зберігати позицію найвагомішого за обсягом джерела дохідної частини місцевих бюджетів – 46,3 % від обсягу власних доходів за результатами виконання місцевих бюджетів у 2016 році. Динаміка надходжень ПДФО мала зростаючий характер протягом 2010-2013 років (з 51,0 млрд грн до 64,6 млрд грн), проте у 2014 році надходження ПДФО до місцевих бюджетів скоротилися на 2,0 млрд грн або на 3,1% до відповідного показника попереднього року, що було зумовлено загальним економічним спадом в країні, спричиненим політичним та військовим конфліктами. В 2015 році надходження ПДФО продовжували скорочуватися в результаті запровадження змін у пропорціях його розподілу для міста Києва, що було передбачено положеннями реформи бюджетної децентралізації. Надходження такого податку у 2016 році склали 79,0 млрд грн, що на 24,1 млрд грн, або на 43,8 %, більше за відповідний показник 2015 року.

Відповідно спад надходжень ПДФО до місцевих бюджетів мав місце й в структурі доходів місцевих бюджетів, де у 2010 році частка ПДФО становила 32 % від загального обсягу доходів з урахуванням

міжбюджетних трансфертів, а до 2016 року знизилась на 10,4 в. п.

До 2015 року надходження від справляння рентної плати становили 2 -гу за розміром групу у складі податкових надходжень місцевих бюджетів, де плата за землю складала основну питому вагу. Відповідно до ст. 64 та ст.66 Бюджетного Кодексу України місцеві бюджети акумулювали 50% плати за спеціальне використання лісових ресурсів у частині рубок деревини головного користування, 50% плати за спеціальне використання води, 25% плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення, 100% рентної плати за використання об'єктів місцевого. Починаючи з 2015 року плату за землю було перейменовано у земельний податок та віднесено до місцевих податків та зборів.

Впродовж 2010-2014 років збори за спеціальне використання природних ресурсів мали позитивну динаміку зростання з показниками 9,8 млрд грн, 12,9 млрд грн, 15,2 млрд грн, 15,0 млрд грн, 14 6 млрд грн відповідно по роках. Їхня частка в середньому становила 6,6 % у структурі доходів місцевих бюджетів з урахуванням міжбюджетних трансфертів. З 2015 року частка таких доходів впала до 0,7 % за рахунок виключення з групи плати за землю. Проте розмір надходжень плати за землю продовжує зростати щорічно. Одним із чинників збільшення надходжень плати за землю було проведення грошової оцінки земель за введеними новими коефіцієнтами, зокрема у м. Києві.

До початку дії реформи децентралізації в країні, частка надходжень податку на прибуток підприємств

мала мізерний відсоток у структурі доходів місцевих бюджетів (від 0,3 % загального обсягу доходів у 2010 році до 0,1 % у 2014 році), що у абсолютному виразі складало в середньому 400 млн грн щорічних надходжень. Такий податок сплачувався лише підприємствами комунальної форми власності, а відтак не здатний був забезпечити достатній рівень надходжень до місцевих бюджетів через низький рівень економічної активності підприємств такої форми власності.

В рамках реформи бюджетної децентралізації починаючи з 2015 року відбулася передача на місцевий рівень 10% податку на прибуток підприємств, що відповідає міжнародній практиці його розподілу між центральним та суб-центральним рівнем. В результаті за підсумками 2015 року надходження такого податку до місцевих бюджетів забезпечило 4,3 млрд грн, що у відносному виразі становило 1,5 % від загального обсягу доходів місцевих бюджетів.

Реформа децентралізації сприяла й збільшенню доходів місцевих бюджетів в частині акумулюванню акцизного податку, який до 2015 року зараховувався до місцевих бюджетів як частка акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції). З 2015 року на місцевому рівні було запроваджено акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів. В результаті, якщо у структурі доходів місцевих бюджетів до 2015 року частка від справляння акцизного податку становила в середньому 0; 5%, а за підсумками 2014 року взагалі скоротилася до 0,1 % від обсягу доходів місцевих бюджетів з урахуванням міжбюджетних трансфертів, то вже у 2015 році його частка зросла до 2; 6%. У 2016 році з цього джерела надійшло 11,6 млрд грн, що на 3,9 млрд грн, або на 51,3 %, більше, ніж у 2015 році.

Реформа децентралізації, зокрема в частині податкової децентралізації, сприяла збільшенню частки надходжень від справляння місцевих податків та зборів за рахунок включення єдиного податку до складу цієї групи та запровадження податку на майно, який, починаючи з 2015 року, об'єднав три податки, зокрема : податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; земельний податок; транспортний податок. Завдяки впровадженню таких податкових новацій місцеві податки та збори стали другим за обсягом джерелом наповнення місцевих бюджетів. Їхня частка у загальній структурі доходів місцевих бюджетів (разом з міжбюджетними трансфертами) з урахуванням податків на майно та єдиного податку у 2016 році сягнула 11,6 %, а обсяг – 42,3 млрд грн.

Впродовж періоду, що досліджується, продовжується зростання обсягів надходжень єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва. За підсумками 2016 року такий податок був другою за обсягом складовою місцевих податків і зборів, який надійшов у сумі 17,2 млрд грн, що на 56,0 % більше за обсяги надходжень 2015 року. Єдиний податок у 2016 році досяг показника у 4,7 % у структурі загальних доходів місцевих бюджетів попри 1,2% у 2010 році. Зростання надходжень від справляння такого податку забезпечується щорічним збільшенням кількості платників податку – фізичних осіб та суб'єктів малого підприємництва. Ще однією причиною збільшення обсягу цих надходжень стало віднесення до платників єдиного податку сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%. Аналогом цього компонента у попередні періоди був фіксо-

ваний сільськогосподарський податок. У 2016 році з цього джерела надійшло 3,5 млрд грн, що в 1,75 раза більше, ніж у 2015 році [3, с. 73].

Оскільки податкові надходження формують більшу частину надходжень бюджетів усіх рівнів бюджетної системи країни, відповідно, на нашу думку саме податковий аспект є одним з ключових при розробці та впровадженні заходів щодо вдосконалення бюджетного регулювання, яке буде здатне забезпечити ефективне функціонування багаторівневої бюджетної системи сприяти меті реформи децентралізації щодо розширення повноважень органів місцевого самоврядування та оздоровлення місцевої економіки. Поряд з очікуваними позитивами від впровадження реформи децентралізації, на сьогодні можна виділити ряд проблем в площині податків, що мають бути усунені в ході імплементації реформаторських змін.

Наявна динаміка зростання у грошовому виразі податкових надходжень як у власних доходах місцевих бюджетів, так і у загальних доходах з урахуванням міжбюджетних трансфертів, супроводжується й зростанням податкового боргу до місцевих бюджетів. На підтвердження такої тези слугують дані Фіскальної служби України [4]: у 2010 році розмір податкового боргу до місцевих бюджетів становив 1,7 млрд грн, у 2011 році – 1,6 млрд грн, у 2012 році – 1,8 млрд грн, у 2013 році – 2 млрд грн. Станом на кінець 2014 рік податковий борг до місцевих бюджетів стрімко зріс до 4 млрд грн, на кінець 2015 року показник сягнув 4,8 млрд грн, а на перший квартал 2017 року сума податкового боргу до місцевих бюджетів становила 6 млрд грн. При чому нарощування податкового боргу відбувається майже у всіх регіонах України.

Податковий борг виникає в результаті несплати до бюджету коштів в порядку, що визначає податкове законодавство. Така наявна проблема гальмує процес розширення фінансової автономії місцевих громад через недоотримання раніше прогнозованих фінансових ресурсів у вигляді сплачених податків. Відповідно зменшення грошових фондів місцевих бюджетів на суму податкового боргу прямо пропорційно впливає на зниження якості та обсягу надання публічних послуг населенню окремого регіону чи громади.

У структурі податкового боргу переважає несплата за податком на доходи фізичних осіб. ПДФО є ключовим бюджетотворюючим податком для власних доходів місцевих бюджетів, та в той же час є інструментом вирівнювання в процесі здійснення бюджетного регулювання. За даними Держказначейства, на його частку припадає 70% усіх податкових надходжень до місцевих бюджетів. Його питома вага в районних бюджетах сягає 98%, по областях загалом – до 78–80, у Києві – 40–45% доходів [2]. В той же час за підрахунками Фіскальної служби України [4] загальні обсяги недонадходжень від сплати цього податку в країні перебувають у межах від 23 до 49 млрд грн.

Прогалини чинного податкового законодавства в країні дозволяють деяким підприємствам (переважно великими платниками податків у сільській місцевості) вдаватися до ухилення від сплати такого ключового джерела надходжень до місцевих бюджетів. Платник відповідного податку (податковий агент), не подаючи до фіскальної служби декларацію з податку на доходи фізичних осіб (найманих працівників), не несе юридичних зобов'язань перед державою та громадянином щодо його сплати до місцевих бюджетів.

Крім бухгалтерських документів з нарахування заробітної плати для розрахунків ПДФО передбачена лише одна форма податкової звітності – форма 1-ДФ, де міститься інформація по кожному працівнику в розрізі нарахованої заробітної плати, виплаченої зарплати, нарахованого (утриманого) з фізичної особи податку на доходи фізичних осіб і перерахованого податку до бюджетів, а також код доходу [5]. Така форма звітування має достатньо інформативний характер, та повинна була б слугувати інструментом контролю та аналізу справляння ПДФО до місцевих бюджетів. Однак документ не має статусу податкової декларації, а відтак не виникає юридичних зобов'язань по сплаті такого податку до місцевих бюджетів.

Згідно податкового законодавства лише за результатами перевірок з боку фіскальної служби можливим є звернення до суду або встановлення вимоги щодо реструктуризації боргу по несплаті ПДФО. В іншому випадку фіскальна служба не має права обліковувати як заборгованість перед бюджетами та примусово утримувати з податкового агента незаконно затримані ним платежі по ПДФО найманих працівників.

Запровадження обов'язкового декларування податку на доходи фізичних осіб податковими агентами, які користуються найманою робочою силою та/або здійснюють виплати майнового характеру, що обкладаються податком на доходи фізичних осіб здатне вирішити існуючу проблему несплати такого податку до бюджету та забезпечити законні інтереси місцевих громад.

Іншим проблемним питанням в контексті податкової складової в процесі здійснення бюджетного регулювання є алгоритм розмежування між бюджетами різних рівнів податку на доходи фізичних осіб. Зміни у розподілі, що було започатковано з 1 січня 2015 року, зі 100 % до 75% (до бюджету м. Києва з 50 % до 40 %) нормативу відрахувань до місцевих бюджетів податку на доходи фізичних осіб несе ризик втрат для місцевих бюджетів, які не компенсуються коштами від інших джерел. При цьому, втративши стабільне джерело надходжень, місцеві бюджети отримали податки, надходження від яких є менш прогнозованими. Зокрема надходження від податку на прибуток прогнозувати більш складно через економічні коливання та значний рівень тіньової економіки.

Розмір податку на прибуток, який має залишатися в місцевих бюджетах, що наразі передбачається в рамках реформи децентралізації, також викликає невпевненість щодо стимулювання ОМС до пошуку нових інвестиційних можливостей. Очевидним є факт, що для реального стимулювання місцевої влади до боротьби за роботодавця, податок на прибуток має займати більшу частку у надходженнях місцевої скарбниці, а ніж 1,5% (за підсумками 2015 року).

Досить неоднозначним є питання щодо відрахування частини акцизного збору до місцевих бюджетів. Так, у 2015 році було запроваджено збір з роздрібного продажу палива зі ставкою 5%, який мав би виступити компенсатором втрат місцевих бюджетів через зміну ставок ПДФО. Однак, через тінізацію роздрібного продажу палива окремими платниками даного податку, що стало причиною невиконання запланованих показників надходжень від справляння акцизного збору до місцевих бюджетів, у 2016 році такий збір було скасовано. Натомість було впроваджено зарахування частини акцизного податку у

розмірі 13,44% з виробленого та ввезеного пального до місцевих бюджетів. Порядок зарахування акцизного податку передбачає щоденний розподіл частини акцизного податку з пального між місцевими бюджетами відповідно до часток для зарахування до місцевих бюджетів. Частки для зарахування акцизного податку до місцевих бюджетів визначені виходячи з фактичних нарахувань з роздрібною торгівлю паливом за 2016 рік на відповідній території [6].

Передбачається, що така модель зарахування податку сприятиме детінізації паливного сегменту ринку, підвищить ефективність його сплати та забезпечить стабільні надходження до місцевих бюджетів, що матиме позитивний вплив на соціально-економічний розвиток регіонів.

В той же час потребує перегляду та вдосконалення питання відрахування 5% від суми сплати акцизного збору з виробництва підакцизних товарів (тютюн, алкоголь). Оскільки через значну тінізацію такого ринку та повсякчасне ухилення від сплати податків виробниками підакцизної продукції відрахування частини збору до місцевих бюджетів не стане ефективним компенсатором.

Способом вирішення проблеми може слугувати прийняття норми щодо сплати акцизу не за місцем виробництва, а за місцем реалізації підакцизних товарів. Така переорієнтація щодо адміністрування податку допомогла б підвищити фінансову спроможність місцевого самоврядування та сприяла б зменшенню тіньового ринку підакцизних товарів.

Очевидним є факт того, що принципово нових джерел для швидкого і значного збільшення надходжень до місцевих бюджетів за умов сучасного соціально-економічного становища в країні не існує. Країнам з високою фіскальною самодисципліною притаманна тенденція до значною ролі оподаткування особистих доходів громадян на місцевому рівні. Для України, на нашу думку, більш прийнятним буде варіант розширення джерел оподаткування податками на споживання на місцевому рівні, які є більш прогнозованими та стабільними. Відповідно податкова децентралізація може передбачати лише передачу частини дохідної бази державного бюджету на нижчий рівень через або реформатування податків із загальнодержавних у ранг місцевих, або в результаті зарахування до податкових надходжень місцевих бюджетів частини податків, що акумулюються у державному бюджеті країни.

Розширенню дохідної частини місцевих бюджетів сприяли б, на нашу думку, наступні заходи:

- збільшення відрахування частки податку на прибуток підприємств;
- віднесення зборів за природні ресурси до місцевих податків;
- запровадження оподаткування комерційної нерухомості, що було б доречним з огляду на те, що саме такий вид нерухомості приносить дохід для її власників, а відтак громадськість має право вимагати повноцінного запровадження оподаткування комерційної нерухомості без будь-яких винятків;
- удосконалення методики оцінки вартості майна – задля стягнення справедливої суми податку на нерухомість;
- впровадження системи стимулювання, тобто при перевиконанні річних планових обсягів податкових надходжень залишати певний відсоток в розпорядженні місцевих бюджетів.

Досліджуючи податкову складову у системі бюджетного регулювання, аналізуючи особливості та динаміку формування дохідної частини місце-

вих бюджетів, видається можливим вказати основні засади, на яких має базуватися податкова децентралізація, як складова реформи децентралізації в країні. А саме:

- податкова децентралізація має відповідати нормам Європейської хартії місцевого самоврядування;
- заходи з розширення фінансової автономії місцевих бюджетів за рахунок збільшення обсягів податкових надходжень мають бути у тісному зв'язку з заходами щодо протидії ухиленню від сплати податків або податкової оптимізації, задля конструктивної імплементації реформи децентралізації в цілому та досягнення її кінцевої мети;

- нові податки або збори, в разі їхнього запровадження, мають виконувати не лише фіскальну, а й регулюючу та стимулюючу функції;

- прогнозованість та стабільність податкових надходжень є необхідною умовою при визначенні нового або встановлені додаткового джерела доходів.

Результатом проведення заходів з впровадження фіскальної децентралізації має стати зростання господарської активності регіону, збільшення рівня фінансової стійкості, вдосконалення процесу бюджетного регулювання в частині зменшення обсягів зустрічних фінансових ресурсів у вигляді трансфертів, підвищення ефективності витрачання бюджетних фондів, що у підсумку сприятиме підвищенню якості життя населення громади.

Висновки з проведеного дослідження. Детально аналізуючи динаміку та структуру виконання місцевих бюджетів України до початку введення в дію реформи децентралізації та під час її практичної реалізації можна констатувати, що на даному етапі проведення реформаторських змін розширення повноважень органів місцевого самоврядування відбувається без відповідного збільшення обсягів їхнього фінансу-

вання, відповідно наразі місцеві бюджети не здатні виконувати свої функції у повному обсязі та на якісно високому рівні.

Отже, Закон України «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин» від 28.12. 2014 р. потребує подальшого доопрацювання та додаткових розрахунків обґрунтованості нині існуючих норм вирівнювання по ПДФО, розміру відрахування податку на прибуток, акцизного збору, порядку їх адміністрування. Окрім того податкова децентралізація має відбуватися у тісному взаємозв'язку з заходами щодо детінізації економіки та подоланню явищ ухилення від сплати податків.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/local-budg>
2. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>
3. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік [Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2017. – 92 с.
4. Офіційний сайт Фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/>
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14; № 15–16; № 17. – с. 556.
6. Деякі питання зарахування частини акцизного податку з виробленого в Україні та ввезеного на митну територію України пального до бюджетів місцевого самоврядування. Постанова Кабінет Міністрів України від 08.02.2017 р. № 96 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/96-2017-%D0%BF>