

УДК 347.73:336.22

РОЗВИТОК МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

ТИЩЕНКО Вікторія Федорівна,

доктор економічних наук, доцент,

завідувач кафедри оподаткування та митної справи

Харківського національного економічного університету ім. Семена Кузнеця

e-mail: vf_hneu@ukr.net

Анотація. Установлено, що у країні триває розвиток системи місцевого оподаткування, зокрема, шляхом зміни механізму єдиного податку через включення платників фіксованого сільськогосподарського податку до складу його платників IV групи, перегляду кількісних параметрів тих критеріїв, якими визначається можливість перебування на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, ліквідації нижньої межі ставок для його платників I та II груп, підвищення ролі надходження від плати за землю та єдиного податку.

Визначено актуальні тенденції розвитку місцевого оподаткування в Україні в розрізі динамічної зміни складових місцевих податків та зборів.

Конкретизовано зміни в законодавчому забезпеченні місцевого оподаткування. Обґрунтовано необхідність його подальшої модернізації та розвитку як фіскального механізму розвитку держави на місцях.

Отримані результати дослідження можуть бути запропоновані для подальшої модернізації системи місцевого оподаткування на сучасному етапі розвитку економіки і сприятимуть виробленню чіткої та прозорої системи формування обґрунтованої державної податкової політики.

Ключові слова: оподаткування, місцеві податки та збори, місцеве оподаткування, обов'язкові платежі, Податковий кодекс.

Постановка проблеми. В умовах посилення інтеграційних процесів для ефективного розвитку національної економічної системи необхідне реформування національної системи оподаткування як фіскального механізму розвитку держави. З огляду на ратифікацію Європейської Хартії місцевого самоврядування і проголошення одним із напрямів розвитку економіки інтеграцію до ЄС в Україні особливого значення

Аннотация. Выявлено, что в стране продолжается развитие системы местного налогообложения, в частности, путем изменения механизма единого налога за счет включения плательщиков фиксированного сельскохозяйственного налога в состав его плательщиков IV группы, пересмотра количественных параметров тех критериев, по которым определяется возможность пребывания на упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности, ликвидации нижней границы ставок для его плательщиков I и II групп, повышения роли поступлений от оплаты за землю и единого налога. Определены актуальные тенденции развития местного налогообложения в Украине в разрезе динамического изменения составляющих местных налогов и сборов. Конкретизированы изменения в законодательном обеспечении местного налогообложения. Обоснована необходимость его дальнейшей модернизации и развития как фискального механизма развития государства на местах.

Полученные результаты исследования могут быть предложены для дальнейшей модернизации системы местного налогообложения на современном этапе развития экономики и способствовать разработке четкой системы формирования государственной налоговой политики.

Ключевые слова: налогообложения, местные налоги и сборы, местное налогообложение, обязательные платежи, Налоговый кодекс.

набуває питання адаптації системи формування доходів бюджету до умов і стандартів ЄС та вдосконалення системи місцевих податків і зборів.

В Україні суттєвою проблемою є забезпечення в недостатньому обсязі місцевих бюджетів потрібними фінансовими ресурсами, а також нестабільність їхніх дохідних джерел. Невирішеність цього питання перешкоджає розвиткові фінансової самостійності та автономності

органів місцевого самоврядування. Отже, аналіз проблемних аспектів оподаткування місцевими податками та зборами і визначення перспективних напрямів посилення їхнього фіскального значення набуває особливої актуальності в сучасних умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Оскільки реформування системи місцевого оподаткування в Україні постає невідкладним питанням, багато вітчизняних економістів приділяли його вирішенню свої роботи. Зокрема, Л. Амбрик [1] і В. Валігура [1] досліджували механізми застосування місцевих податків і зборів як чинника фінансового вирівнювання; А. Крисоватий [2] — як чинника фіскальної децентралізації; роботи О. Іванової [3] присвячені місцевим податкам як складовій податкової системи України; аналізові досягнутого рівня фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування в Україні присвячені роботи Л. Баранник [4] і Н. Бак [5].

Зарубіжні вчені зосереджували увагу на виявленні особливостей місцевого оподаткування в тих чи інших країнах і факторів, які їх зумовлюють, — Е. Ахмад, Дж. Брозіо [6], та на обґрунтуванні змісту й ролі місцевих податків і зборів як інструментів формування доходів органів влади — Р. Бьорд [7].

Однак, попри вагомий науковий дослідження у визначеній сфері, періодичне внесення змін і доповнень до чинного законодавства, мінливість економічного і соціального становища у країні, викликають потребу у здійсненні регулярного аналізу та оцінки результативності місцевого оподаткування в Україні.

Постановка завдання. *Метою статті є дослідження особливостей у системі місцевого оподаткування на основі проведеного аналізу та оцінки динамічних змін місцевих податків та зборів.*

Виклад основного матеріалу дослідження. У світовій практиці провідну роль у забезпеченні місцевих бюджетів необхідними ресурсами відіграють місцеві податки і збори, які є складовою частиною податкової системи держави та створені для задоволення інтересів органів місцевого самоврядування. Самостійність місцевих бюджетів полягає в тому, що в них є власні законодавчо закріплені джерела доходів і право використовувати їх на власний розсуд.

Весь спектр відносин, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регламенто-

вано Податковим кодексом (ПК) [8]. При цьому до місцевих належать податки і збори, які є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад. Вони встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПК.

У статті 10 ПК України визначений перелік місцевих податків і зборів:

- податок на майно, який складається: з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку, плати за землю;
- єдиний податок;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково встановлюють єдиний податок і податок на майно (у частині транспортного податку і плати за землю). Тоді як питання щодо встановлення податку на майно (у частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) і встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору вирішують місцеві ради в межах своїх повноважень, визначених ПК.

За результатами аналізу законодавства щодо місцевих податків можна зробити висновок, що після ухвалення 2011 року ПКУ змінилася структура місцевих податків і зборів, зменшилася їхня загальна кількість. Такі зміни обґрунтовані неефективністю більшості місцевих податків і зборів — витрати на адміністрування перевищували суми надходження до місцевих бюджетів від таких платежів.

Скорочення переліку місцевих податків і зборів дозволяє частково підвищити регулятивний потенціал податкової системи, але варто зауважити, що більшість передбачених у ПК місцевих податків і зборів дублюють або об'єднують дію уже чинних.

Місцеві бюджети України, якщо не брати до уваги міжбюджетні трансферти, переважно формуються за рахунок податкових надходжень. У структурі доходів місцевих бюджетів спостерігається тенденція до збільшення частки податкових надходжень. За останні сім років (2011—2017 рр.) річні обсяги податкових надходжень до місцевих бюджетів збільшились у 3,22 раза, відповідно, темп зростання податкових надходжень є вищим порівняно із темпом збільшення сукупного обсягу доходів місцевих бюджетів (рис. 1).

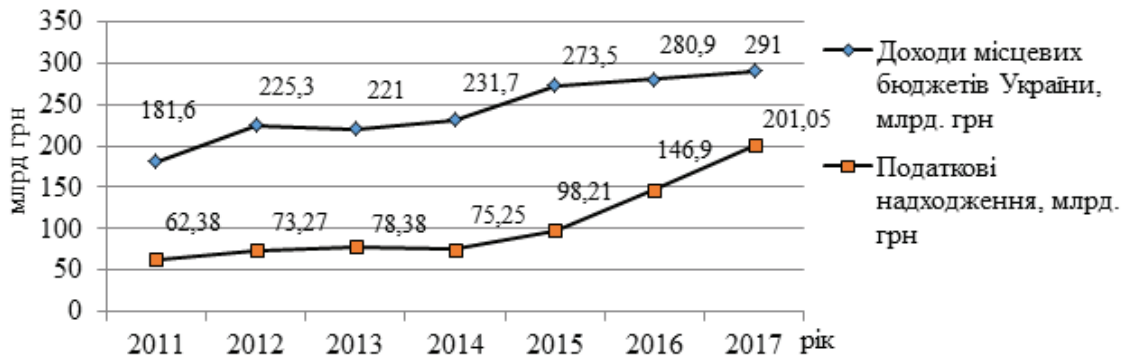


Рис. 1. Динаміка податкових надходжень до місцевих бюджетів

Примітка. Складено автором за [9].

Показники свідчать про те, що роль податкових надходжень дуже значна, а тому ефективність здійснення органами місцевого самоврядування покладених на неї функцій і добробут населення в основному залежать від розміру сплачених податків. Їхня частка 2017 року становила 87,7 % доходів місцевих бюджетів без

урахування міжбюджетних трансфертів, що на 1,7 % вище від показника 2016 року і на 2,3 % — показника 2011-го.

Важливим показником фінансової незалежності територіальних одиниць є питома вага місцевих податків і зборів у податкових надходженнях та в доходах місцевих бюджетів (рис. 2).



Рис. 2. Питома вага місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів України

Примітка. Складено автором за [9].

Питома вага місцевих податків і зборів у загальній сумі надходжень до бюджетів після ухвалення ПК зростала від 2,9 % у 2011 році до 23,6 % у 2017 році.

Якщо порівняти ці суми, то 2010 року (до ухвалення ПК) ця сума становила лише 1 %. Тобто збільшилася більше ніж у вісім разів.

Отримані показники надходжень свідчать про те, що реформування системи місцевого оподаткування, тобто зміна складу податко-

вих платежів місцевого характеру, виявилось досить ефективним.

Одним із чинників підвищення питомої ваги місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів є процес децентралізації.

Основною складовою аналізу надходжень місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів є їхня динаміка в розрізі статей, яка дає можливість проаналізувати зміну обсягів надходжень до бюджету за аналізовані періоди і встановити причини таких змін (табл.).

Структура місцевих податків і зборів у період 2015—2017 рр.

Податки і збори, млн грн	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Темпи приросту 2016 р. / 2015 р.	Темпи приросту 2017 р. / 2016 р.
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	746	1419	2 994,5	90%	111%
Транспортний податок	434	246	238,1	-43%	-3%
Плата за землю	14 831	23 324	26 807	57%	15%
Єдиний податок	10 972	17 167	22 165	56%	29%
Збір за місця для паркування транспортних засобів	60	66	68	10%	3%
Туристичний збір	13	54	52,8	315%	-2%
Усього	27 056	42 276	52 325	56%	24%

Примітка. Складено автором за [9].

Офіційні дані ДФСУ [8] свідчать про те, що упродовж 2012—2014 рр. спостерігалось абсолютне домінування єдиного податку як складової системи місцевого оподаткування в Україні: від найменших 79,4 % у 2011 р. до максимальних 92,0 % у 2014 р. При цьому фіскальна вага єдиного податку тільки зростала. Заміна податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, комплексним податком на майно 2015 року до-

корінно змінила структуру надходжень місцевих податків і зборів.

Саме цей чинник є вирішальний, оскільки динаміка абсолютних і відносних показників надходження єдиного податку не зазнала суттєвих змін. З 2015 р. до 2017 р. спостерігається майже чітка тенденція до збільшення виконання планових показників податкових надходжень до бюджетів (рис. 3).

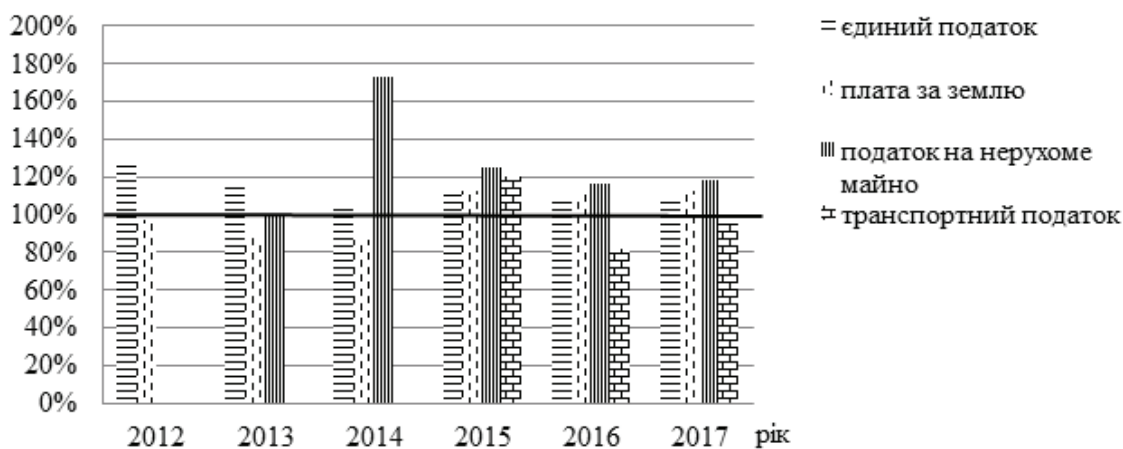


Рис. 3. Рівень виконання планових показників надходження місцевих податків до місцевих бюджетів

Примітка. Складено автором за [9].

Детальний аналіз надходжень від сплати єдиного податку свідчить про те, що попри кризові явища в економіці спостерігається зростання показників, яке відбувається вже шостий рік поспіль (рис. 4). Частка єдиного податку в доходах місцевих бюджетів неухильно збільшується, сягнувши 2017 року майже 12 %.

На зростання надходжень єдиного податку з 2015 року вплинули законодавчі зміни щодо групування платників за відповідними критеріями і фактична трансформація фіксованого

сільськогосподарського податку в єдиний податок IV групи. За рахунок останнього обсяг єдиного податку зріс 2015 року на 22 024,2 млн грн, а 2016-го — на 3 540,8 млн грн. Неабияку роль відіграло підвищення мінімальної заробітної плати із січня 2017 року. Однак цей соціальний норматив є вихідним лише для розрахунку ставок єдиного податку для другої групи. Тенденція до зростання надходжень єдиного податку спостерігається, зокрема, через дію інфляційної складової.

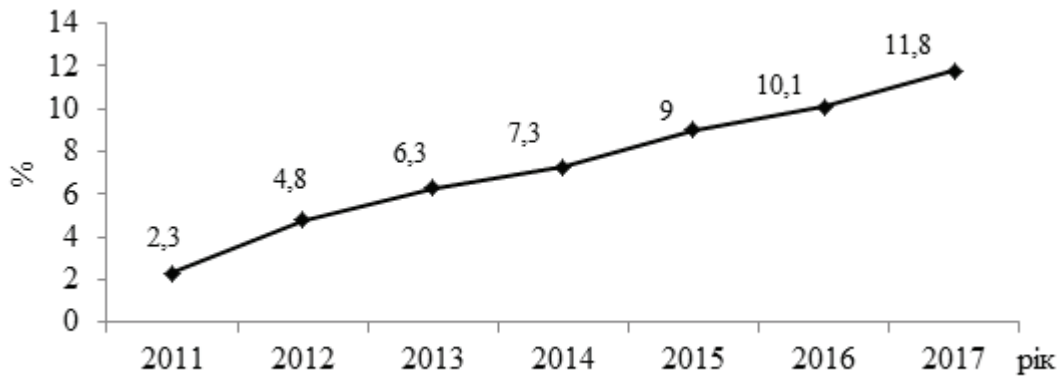


Рис. 4. Частка єдиного податку в доходах місцевих бюджетів

Примітка. Складено автором за [9].

Об'єктивна залежність бюджетного потенціалу органів місцевого самоврядування від рівня підприємницької активності громадян і фінансових результатів підприємств перетворює єдиний податок на інструмент впливу органів влади, яким вони повинні вміло користуватися для заохочення, підтримки і стимулювання розвитку суб'єктів малого бізнесу на відповідній території.

Розмежування платників єдиного податку на суб'єктів підприємницької діяльності (рис. 5) — фізичних і юридичних осіб дозволяє зробити висновок, що починаючи з 2012 року відбувається збільшення частки надходжень від справляння єдиного податку від фізичних осіб, порівняно з юридичними особами в загальному фонді доходів бюджету.

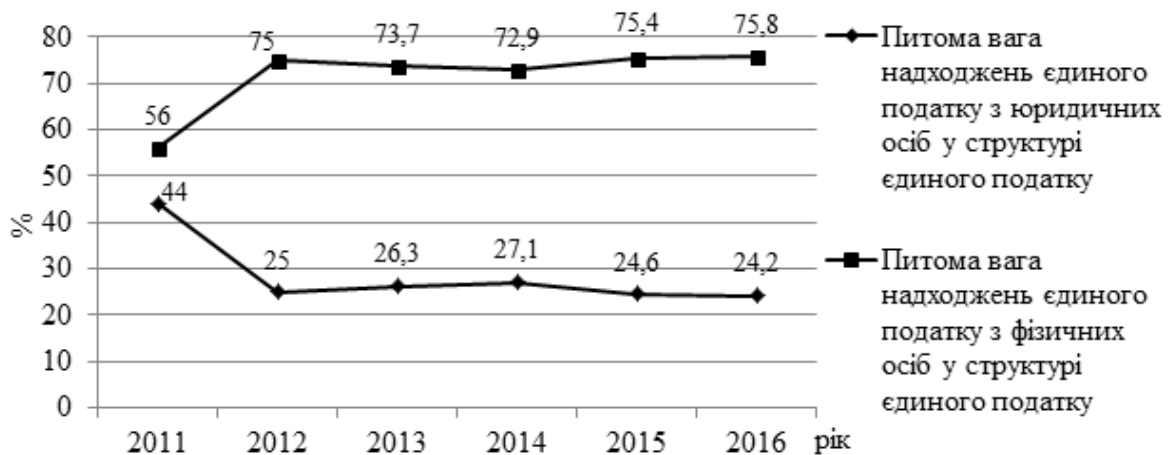


Рис. 5. Динаміка надходження єдиного податку від різних категорій платників

Примітка. Складено автором за [9].

Незважаючи на приріст надходжень єдиного податку, їхня частка не зазнає особливих змін і коливається в межах 75,0—75,8 % для фізичних осіб і 25—27,1 % — для юридичних осіб. Таке явище можна пояснити приховуванням частини доходів юридичними особами, зменшенням податкової бази шляхом проведення ефективної податкової політики.

З огляду на високий рівень виконання планових показників зі сплати єдиного податку можна говорити про подальші перспективи розвитку

спрощеної системи оподаткування доходів малого бізнесу в Україні. Це дозволяє розглядати єдиний податок як стабільне і прогнозоване джерело податкових надходжень місцевих бюджетів.

Суттєве зростання надходжень від майнового оподаткування 2015 року зумовлене розширенням кола його суб'єктів і об'єктів за рахунок комплексності податку на майно (рис. 6), включення до його складу плати за землю й транспортного податку.

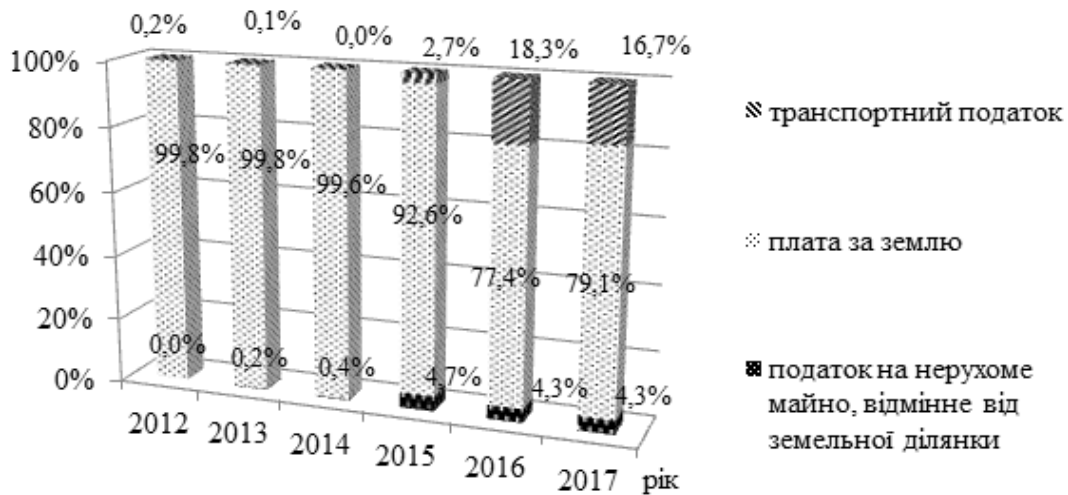


Рис. 6. Структура податку на майно в період 2012—2017 рр.

Примітка. Складено автором за [9].

Якщо у 2012—2014 рр. місцеві бюджети отримали тільки податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в обсязі від 0,1 до 44,9 млн грн, то вже у 2015—2016 роках податок на майно приніс органам місцевого самоврядування 16 011,1 млн грн, а 2017-го — 42 261,5 млн грн, що у 2,6 раза більше, ніж попереднього року.

Протягом останніх років концепція податку на нерухомість суттєво змінювалася. Відмова від оподаткування комерційної нерухомості (до 2015 р.), зміна бази оподаткування (з житлової на загальну площу) і широке вилучення / пільга щодо неоподатковуваної площі житлового сектору призвели до того, що ефект від введення податку у 2013—2014 рр. виявився нульовим, тобто витрати на адміністрування податку перевищили доходи від нього. Незначне надходження податку на нерухоме майно (становить менше ніж п'ять відсотків у складі податку на майно) пов'язане в високим рівнем корупції у сфері майнових, зокрема земельних відносин, де, за оцінкою фахівців, її рівень у дозвільній діяльності та погоджувальних операціях із землекористування сягає 80 %. Розмежування надходжень від сплати податку на нерухоме майно за його платниками свідчить про те, що 80 % надходжень сплачують саме юридичні особи. Зарукування податку на нерухоме майно саме на місцевому рівні має економічні та адміністративні переваги. По-перше, це є вагомим джерелом дохідної частини місцевих бюджетів, прямим податком. По-друге, об'єкти нерухомого майна простіше оподатковувати саме на місцевому

рівні внаслідок складності з їхнім приховуванням, простіше розрахувати [5].

Позитивна динаміка надходжень плати за землю зумовлена удосконаленням адміністрування стягнення цього податку, поліпшенням обліку орендарів земельних ділянок та обліку власників земельних ділянок у земельному кадастрі. У структурі плати за землю щорічно відбуваються зміни за рахунок більш динамічного нарощування орендної плати (більше ніж 71 %) і повільнішого зростання надходжень земельного податку (до 29 %). Позитивна динаміка надходжень плати за землю обумовлюється також і збільшенням кількості земель, де проведена грошова оцінка землі. На частку плати за землю у 2015—2016 рр. припало понад 79,0 % усіх надходжень податку на майно.

У структурі надходжень від податку на майно поступово зростає частка транспортного податку, попередником якого був збір за першу реєстрацію транспортного засобу. Зокрема 2015 року, завдяки зміні механізму оподаткування об'єктів рухомого майна, транспортний податок забезпечив на 9,8 % (або на 38,8 млн грн) більше платежів, ніж 2014-го. Проте його фінансова результативність 2016 року стала меншою на 43,1% (або на 187,1 млн грн). Аналогічно, зі 120,6 до 82,2 % знизився рівень виконання плану з його надходжень. Отже, основний позитивний наслідок такої заміни у складі податкової системи України — це перетворення транспортного податку на джерело доходів саме місцевих бюджетів [5].

До місцевих бюджетів справляється ще один платіж — збір за місця для паркування транспортних засобів, запроваджений на заміну збору за паркування автотранспорту. Він дає змогу органам місцевого самоврядування провадити власну фіскальну політику на місцевому рівні, визначаючи її пріоритетні напрями. Ставка збору з 2011 до 2015 рр. становила в розмірі 0,03 до

0,15 % мінімальної заробітної плати. Змінами, внесеними до ПК від 01.03.2017, скасовано обмеження щодо мінімального розміру ставки збору і зменшено максимальний розмір збору з 0,15 до 0,075 %.

Надходження збору (рис. 7) упродовж попередніх років демонстрували коливальну тенденцію.

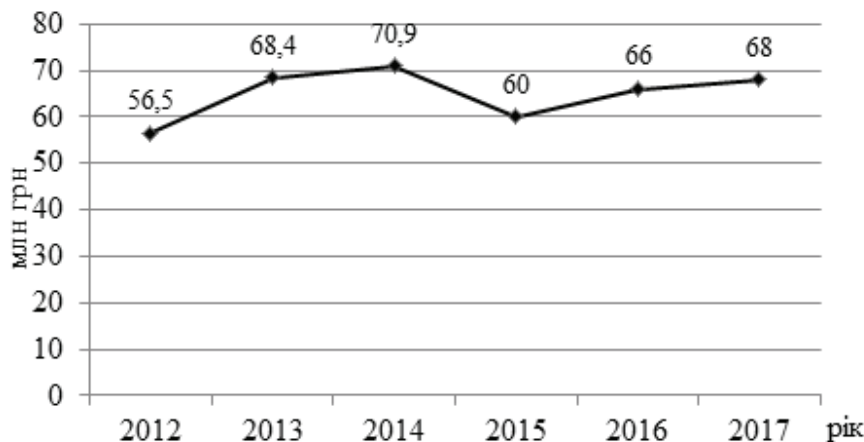


Рис. 7. Динаміка збору за місця для паркування транспортних засобів

Примітка. Складено автором за [9].

Протягом 2012—2014 років спостерігається чітка тенденція до збільшення надходжень від збору. Проте за результатами 2015 року — різкий спад. Чинниками таких результатів можна вважати неналежний контроль органами місцевого самоврядування за рівнем сплати, неналежний облік земельних ділянок, відведених для паркування транспортних засобів, недостатній моніторинг виконання укладених із суб'єктами господарювання відповідних угод. Протягом 2016—2017 років спостерігалось системне поліпшення рівня збору податку з місць для паркування. Можливо, за рахунок комплексного розв'язування проблем паркувального простору, зокрема шляхом розширення мережі дешевих комунальних парковок і подолання корупції, у тому числі повної відмови від готівкових розрахунків із паркувальниками.

Туристичний збір є заміною курортному збору, основними недоліками якого були неможливість запровадження його в більшості територіальних одиниць через відсутність відповідних об'єктів оподаткування, а також малі обсяги надходжень збору. Кошти від туристичного збору зараховуються до місцевого бюджету і використовуються для розвитку туристичної і

курортної інфраструктури відповідної територіальної громади. Базою справляння збору є вартість усього періоду проживання (ночівлі) у готелях та інших закладах готельного типу, санаторно-курортних закладах, будинках, квартирах, що належать на праві власності (найму) фізичним особам, за вирахуванням податку на додану вартість [8].

Протягом останніх трьох років середня ставка туристичного збору у країні становить 0,88 %. Найвищим туристичний збір був у Києві та Дніпропетровській, Одеській, Миколаївській, Тернопільській та Харківській областях — 1 % від вартості проживання. Тому й надходження від збору в цих областях були найбільшими, про це свідчать дані рис. 8 (станом на 2017 р.).

В Україні збільшилися фактичні надходження від сплати туристичного збору. Так, 2016 року на 45,7 % у порівнянні з 2015-м і становили 54,1 млн грн, 2017-го зменшилися на 2,4 %. Щороку, крім 2014-го, його планові показники були перевиконані: з 103,7% у 2013 р. до 127,7% у 2016 році.

Крім забезпечення місцевих бюджетів власними доходами, туристичний збір відіграє ще й інформативну роль.

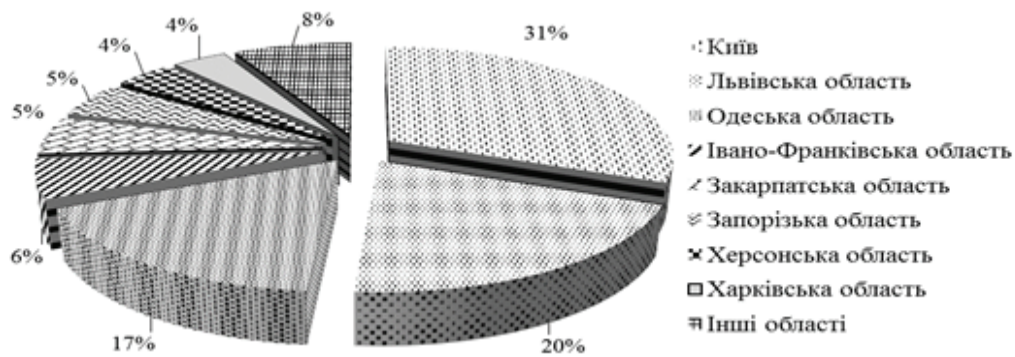


Рис. 8. Питома вага областей за обсягом туристичного збору до місцевих бюджетів

Примітка. Складено автором за [9].

Так, структура його надходжень за платниками чітко вказує на зростаючу роль громадян. Зокрема, 2011 року вони забезпечували 19,5 % усього обсягу надходжень туристичного збору, а 2017-го — 31,6 %. Але також спостерігається зменшення питомої ваги в підсумку результатів місцевого оподаткування — з 1,1 % у 2012 році до 0,2 % у 2017 році. Це вказує на необхідність розвитку належної інфраструктури і сприяння туризму.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, результати аналізу динаміки місцевих податків і зборів свідчать про те, що впродовж останніх років в Україні триває розвиток системи місцевого оподаткування. Найбільших змін зазнав механізм єдиного податку через включення платників фіксованого сільськогосподарського податку до складу його платників IV групи; перегляд кількісних параметрів тих критеріїв, якими визначається можливість перебування на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності; ліквідацію нижньої межі ставок для його платників I та II груп. Однак і досі існують певні формальності змін у підсистемі місцевого оподаткування, передусім це пов'язано з механізмом їх застосування.

У складі податкових надходжень, які відіграють провідну роль у структурі доходів місцевих

бюджетів України, місцевим податкам і зборам донедавна було відведено несуттєве місце. Так, протягом 2011—2014 рр. питома вага в доходах не перевищувала 8,0%, проте зростання валового обсягу місцевих податків і зборів за останні шість років збільшили цей показник до 23,6 % у 2016 р. (з урахуванням офіційних трансфертів — до 11,5 %).

Найбільшу питому вагу у структурі місцевих податків і зборів займають надходження від плати за землю (55 %) та єдиного податку (понад 40 %).

Подальший розвиток місцевого оподаткування в Україні потребує обґрунтованих змін як у системі податкових відносин держави з платниками податків, так і врегулювання численних питань у системі бюджетних відносин, реального зростання вагомості місцевого самоврядування як невід'ємного інституту сучасного суспільства з урахуванням впливу загальних і специфічних факторів, таких як: рівень розвитку національної економіки в цілому та в розрізі територій; зростання цін та рівень інфляції; територіальне розміщення суб'єктів господарювання різної галузевої належності, фінансова результативність їхньої діяльності; структура споживчих витрат; зміна структури місцевих податків і механізму їх стягнення.

Список використаних джерел

1. Валігура В. Фінансові ефекти фіскальної децентралізації в Україні / В. Валігура, Л. Амбрик // Світ фінансів. — 2016. — Вип. 2. — С. 123—135.
2. Регіональна фіскальна політика: теоретичні засади та практичні доміанти реалізації в Україні : монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. А. І. Крисоватого. — Тернопіль : ТНЕУ, 2012. — 402 с.

3. Іванова О. Вплив фіскальної децентралізації на саморозвиток регіонів / О. Іванова // Світ фінансів. — 2016. — Вип. 2. — С. 136—147.
4. Баранник Л. Б. Податкова реформа як запорука бюджетної безпеки та фінансової стабільності / Л. Б. Баранник, А. В. Овчинников // Науковий погляд: економіка та управління. — 2016. — № 1 (55). — С. 51—61.
5. Бак Н. А. Місцеве оподаткування в Україні: стан і перспективи посилення дієвості / Н. А. Бак // Економіка: реалії часу. — 2017. — № 1 (29). — С. 12—25.
6. Ahmad Ehtisham. Local Property Taxation and Benefits in Developing Countries — Overcoming political resistance? [Electronic resource] / Ahmad Ehtisham, Brosio Giorgio, Pöschl Caroline. — Available at : <http://www.lse.ac.uk/asiaResearchCentre>.
7. Bird M. Richard. Local and Regional Revenues: Realities and Prospects [Electronic resource] / Bird M. Richard. — Available at : <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/bird2003.pdf>.
8. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.
9. Офіційний сайт Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua>.