
Л. В. Товкун, кандидат економічних наук,
доцент Національного юридичного універ-
ситету імені Ярослава Мудрого

Місцеві податки та збори як складові податкової системи України: їх особливості та розвиток

Розглядаються проблеми реформування місцевого оподаткування в Україні з урахуванням досвіду зарубіжних країн.

Ключові слова: *податкова система, місцеві податки та збори, доходи місцевих бюджетів.*

Реформа податкової системи внесла зміни до бюджетного законодавства. Основною ідеєю змін стала децентралізація влади і суттєве розширення повноважень територіальних громад, що передбачає, насамперед, підвищення фінансової самостійності місцевих бюджетів, зміцнення матеріальної та фінансової основи місцевого самоврядування. Ратифікувавши Європейську хартію місцевого самоврядування та проголосивши одним із результатів подальшого розвитку економіки інтеграцію до ЄС, Україна адаптує систему формування доходів бюджету до умов і стандартів Євросоюзу. Тому питання вдосконалення інституту місцевих податків та зборів в Україні набуло актуальності. Розглядаючи питання правового регулювання місцевих податків та зборів, необхідно зазначити, що ця тема не знайшла достатнього висвітлення в економічній та правовій літературі. Як правило, вона розглядалась при аналізі податкової системи

України або в аспекті характеристики елементів правового механізму податків та зборів. Вивченню питань, пов'язаних із механізмом справляння місцевих податків та зборів, приділяли увагу такі вчені, як В. Л. Андрущенко, Л. К. Воронова, А. І. Крисоватий, М. П. Кучерявенко, О. А. Музика-Стефанчук, А. М. Соколовська, Л. Л. Тарангул та ін. Однак особливості сучасного стану правового регулювання місцевих податків та зборів в Україні потребують подальшого дослідження.

Метою статті є обґрунтування сутності місцевих податків та зборів, аналіз та узагальнення міжнародного досвіду формування місцевих податків та бюджетів, можливостей його застосування в Україні.

До прийняття Податкового кодексу України місцеве оподаткування регламентувалось Законом України «Про систему оподаткування», Декретом Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» тощо. З моменту введення в дію Податкового кодексу України ці нормативно-правові акти втратили чинність, а їх положення зазнали суттєвих змін. Виходячи з норм Податкового кодексу України, правове регулювання місцевих податків та зборів має певну специфіку, оскільки здійснюється на двох рівнях: загальнодержавному і місцевому. Держава визначає вичерпний перелік таких обов'язкових платежів, встановлює основи їх справляння, надаючи повноваження органам місцевого самоврядування на введення таких податків на відповідній території. У свою чергу органи місцевого самоврядування, реалізуючи надані державою повноваження, встановлюють і детально регламентують механізм справляння місцевих податків і зборів, а також вводять їх в дію. Тому регулювання місцевого оподаткування здійснюється як податковими законами, так і цілою низкою інших нормативно-правових актів, що визначають компетенцію органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування, специфіку побудови бюджетної системи, а також рішеннями органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів.

Так, відповідно до Податкового кодексу України (ст. 8) до місцевих податків та зборів належать обов'язкові платежі, що встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних

розмірів ставок рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад [6].

Ці податки та збори функціонують на основі принципів визначених у ст. 4 Податкового кодексу України. Серед них:

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

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

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

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

З урахуванням цих принципів до місцевих податків та зборів висувається низка специфічних вимог. Вони обумовлені: 1) особливим значенням місцевих податків та зборів щодо забезпечення належного розвитку територій, найбільш повного задоволення потреб населення на цих територіях; 2) тим, що місцеве оподаткування перебуває на стадії становлення, про що свідчить їх незначна частка в доходах місцевих бюджетів; 3) відсутністю взаємозв'язку між рівнем суспільних послуг, що надаються на певній території, з податковим навантаженням населення; 4) невизначеністю багатьох процедур, пов'язаних із механізмом обчислення, планування місцевих податків та зборів; 5) відсутністю права органів місцевого самоврядування на встановлення власних податків і зборів на своїй території; 6) неефективність окремих податкових ставок, що не дозволяє забезпечити стабільних надходжень до місцевих бюджетів.

На думку деяких вчених, нині місцеві податки і збори в Україні практично не виконують ні фіскальної, ні регулюючої функції, оскільки місцеві ради, насамперед наймасовіші – сіль-

ські і селищні, що становлять 91% від загальної кількості місцевих рад, не мають жодного більш-менш серйозного об'єкта оподаткування [4, с. 30]. Це доводить, що реорганізація системи місцевого оподаткування назріла і вона повинна спрямовуватися перш за все на забезпечення зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування.

У міжнародній термінології місцеві податки і збори визначаються як локальні і є основою доходної частини місцевих бюджетів. Місцеві органи влади в багатьох країнах (США, Франція, Італія) наділені правом самостійно встановлювати місцеві податки і збори [8, с. 99].

У різних країнах кількість місцевих податків і зборів неоднакова. Так, у Великобританії існує один такий податок, який стягується з нерухомого майна – землі, будівель, установ, причому сільгоспугіддя та будівлі на них, церкви оподаткуванню не підлягають. В Японії існують три основні місцеві податки. Це, зокрема, підприємницький податок, який нараховується на прибуток, корпоративний муніципальний податок та зрівняльний податок, що є фіксованою сумою податку, розмір якої залежить від розміру капіталу юридичної особи та чисельності працюючих. Найбільшу кількість місцевих податків запроваджено у Бельгії – 100, в Італії – 70, у Франції – понад 50 [1, с. 121].

На відміну від більшості розвинених країн світу, в Україні перелік місцевих податків та зборів є досить обмеженим. В українському податковому законодавстві визначено два місцевих податки і два збори. До місцевих податків належать: податок на майно, єдиний податок; до місцевих зборів – збір за місяць для паркування транспортних засобів, туристичний збір.

Розглядаючи податок на майно, необхідно зазначити його складну структуру. На сьогодні він включає: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плату за землю.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, належить до групи податків на власність. Він має характерні особливості, які роблять його зручним для використання: нерухомість неможливо приховати, перемістити на іншу терито-

рію. Завжди можна чітко визначити об'єкт оподаткування, тому що він має постійне місцезнаходження і його легко виявити та ідентифікувати. Також досить легко встановити платника податку, яким є власник нерухомості або його орендар (якщо це передбачено законодавством). Отже, тут зводяться до мінімуму природні прагнення платників податків, спрямовані на ухилення від сплати податку. Велике значення має той факт, що сплата податку на нерухомість характеризується стабільністю надходження до бюджету. Це пов'язано з тим, що циклічність економічного розвитку не має на нього такого безпосереднього впливу, як, скажімо, на загальнодержавні податки. Також важливим є визначення основних напрямів, які можуть і повинні бути досягнуті в процесі оподаткування нерухомості. Це: 1) оптимізація рівня насиченості ринку нерухомості; 2) руйнування стимулів до спекулятивного обігу нерухомості; 3) підвищення ролі майнового оподаткування в реалізації фіскальної політики на місцях. Податки на нерухоме майно вважаються найефективнішими саме на місцевому рівні.

Якщо розглядати досвід іноземних країн зі справляння податку на нерухомість, треба зазначити, що цей податок там успішно застосовується. Це пояснюється тим, що він є вагомою статтею доходної частини місцевих бюджетів. Він забезпечує 38% надходжень до місцевих бюджетів у Канаді (в окремих провінціях – до 81%), 33% – у Франції та близько 30% у США (від 10% до 70%, залежно від штату). В країнах з економікою, що розвивається, податок на нерухоме майно становить 40–80% платежів до місцевих бюджетів [5, с. 28]. Як свідчить досвід Польщі, запровадження такого податку підвищує щорічно рівень ВВП приблизно на 1% або рівень загальних доходів громадян на 15% [5, с. 32]. Податок на нерухомість у Польщі є найвагомим джерелом надходжень до бюджетів найнижчої ланки (гміна). Зокрема надходження від нього до місцевих бюджетів становить більше 3 млн дол. США на рік, або понад 15% загальних доходів бюджетів гміни чи 45% доходів із власних джерел (без надходжень від субвенцій і розподілу податків). Більшість країн світу при визначенні бази оподаткування цього податку використовують ринкову вартість оподатковуваних об'єктів. Але

проблематичною в організації майнового оподаткування залишається визначення вартості нерухомості. В Україні базою оподаткування податку на нерухомість виступає загальна площа об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток. Це породжує певні проблеми. Вони пов'язані з тим, що нерухомість може бути різною як за вартістю, так і за якістю. Негативною рисою податків на власність є те, що вони досить непопулярні серед певних верств населення, а їх запровадження завжди наштовхується на жорсткий опір. Податки на власність складніші в адмініструванні. Це пов'язано з відсутністю сприятливих і простих методик оцінки вартості майна, відповідної бази даних. Так, в Україні на даний час не сформований повністю Державний реєстр речових прав на нерухоме майно, тому часто бракує надійної інформаційної бази про ринкову вартість нерухомого майна, відсутні необхідні інформаційні системи, які б характеризували об'єкт оподаткування.

Наступною складовою податку на майно є транспортний податок. Він є новим у системі місцевих податків і позиціонується як «податок на розкіш». Насамперед, постає питання що таке розкіш? За словами основоположника науки про податки А. Сміта, розкіш – це сукупність зручностей, які не є необхідністю [7, с. 96]. Поняття «розкіш» неодноразово змінювалось у процесі розвитку суспільства, межа між необхідними предметами і предметами розкоші завжди була відносною і рухомою.

Розвиток економіки, зростання потреб населення спричиняють постійну змінюваність ставлення до тих чи інших предметів ужитку. Те, що донедавна вважалось розкішшю, з часом стає предметом першої необхідності (автомобілі, обчислювальна техніка та ін.). Так, рухомість межі між предметами першої необхідності та предметами розкоші в умовах існування податку на майно потребує постійного корегування, особливо з точки зору складу об'єкта оподаткування. Виходячи з наших реалій, ідея підвищення податкового навантаження на «багатих» відповідає тенденціям ринку європейського оподаткування, але реалізація цього проекту потребує повної визначеності й обґрунтованості.

Виходячи з податкового законодавства України, об'єктом оподаткування транспортним податком є автомобілі, які ви-

користовуються до 5 років і мають об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см. Вибір такого об'єкта є невдалим, тому що є багато преміальних моделей автомобілів вартістю понад 50 000 євро, які можуть уникнути оподаткування через менший об'єм двигуна. При цьому вони будуть предметом розкоші. На наш погляд, більш вдалим є визначення бази оподаткування, виходячи з вартості транспортного засобу. При цьому необхідно передбачити мінімальну вартість авто, яка не підлягала б оподаткуванню.

Заслугує на увагу приклад справляння цього податку у Великобританії. Там транспортний податок сплачується залежно від розміру шкідливих викидів в атмосферу. Чим «бруднішим» буде мотор, тим більше сплачується податок. Взагалі максимальний розмір цього податку може становити 1 090 фунтів, тобто трохи більше 25 тис. грн [8, с. 102].

Плата за землю є наступним обов'язковим місцевим податком. Метою її введення є раціональне використання та охорона земель, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання на землях різної якості та поповнення доходної частини місцевих бюджетів. Відповідно до Податкового кодексу України поняття «плата за землю» є узагальнюючим і об'єднує в собі два обов'язкові платежі – земельний податок та орендну плату за землі державної і комунальної форми власності.

Звертаючись до зарубіжного досвіду, зазначимо, що поступово іде зміна співвідношення фіскальної функції земельного податку з іншими функціями оподаткування. Земельний податок за кордоном – це основа місцевих бюджетів. Причому крім його фіскальної функції, виділяється регулююча, яка полягає у встановленні державою системи регуляторів для примусу землевласників використовувати землю ефективно, оскільки податок є не лише фіскальним інструментом для забезпечення фінансових потреб муніципалітетів, а і важливим регулятором земельних відносин.

Наявність земельного податку стимулює власника чи користувача до більш ефективного використання землі. Як свідчить досвід Болгарії, у випадку необроблення земельних ділянок їх власники оподатковуються за підвищеними ставками земельно-

го податку, що створює зацікавленість власників землі в постійній її обробці. В Італії, якщо земельна ділянка не використовується за призначенням, кадастрова оцінка збільшується за встановленою системою коефіцієнтів максимально до 300%. Зазначимо, що більшість країн при визначенні бази оподаткування земельного податку використовують переважно ринкову вартість землі, однак оцінка за ринковою вартістю можлива лише за умови наявності її повноцінного ринку. Дослідивши міжнародну практику оподаткування землі, зазначимо, що реформування місцевого оподаткування відіграє суттєву роль у вирішенні питань наповнення місцевих бюджетів. Так, Податковим кодексом України надані більш широкі права органам місцевого самоврядування щодо зміни окремих елементів податку на землю. Особливістю є те, що їм надано право не тільки встановлювати ставки земельного податку в межах граничного розміру, а й підвищено верхню межу ставок податку для всіх категорій земель, крім сільгоспугідь. При цьому скасовано ряд спеціальних ставок податку, які були встановлені для окремих категорій земель. Скасувавши майже всіх пільг по земельному податку для юридичних осіб розширені повноваження місцевих рад із встановлення пільг цього податку своїми рішеннями. При цьому існують певні неузгодженості норм законодавства при наданні таких пільг.

Одним із шляхів розширення переліку місцевих податків та зборів є запровадження податку на роздрібний продаж підакцизних товарів.

Характеризуючи місцеві податки на продаж, зауважимо, що в світовій практиці вирізняють дві групи податків на продаж: універсальні, до яких належать податок з обороту, податок на додану вартість та податок на роздрібний продаж, а також спеціальні акцизи, які сплачуються при продажу лише певних товарів. Їх запровадження у зарубіжній практиці покликано виконувати не лише фіскальну, а й регулятивну функцію, яка пов'язана з намаганням влади сприяти зменшенню споживання населенням шкідливих для здоров'я продуктів харчування. Наприклад, у Франції планується ввести податок на безалкогольні напої, що містять цукор; у Великобританії – на кафе, що продають фаст-фуд [3, с. 37].

Введення в Україні з 2015 р. акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів породило багато суперечностей. Зокрема, до них можна віднести те, що: 1) цей податок створює подвійне оподаткування товарів на загальнодержавному і на місцевому рівні; 2) об'єктом оподаткування вперше стали автобуси, вантажний транспорт (чого немає в жодній європейській країні) та електроенергія; 3) відповідно до ст. 215 Податкового кодексу України, ставки податку повинні встановлюватись за рішенням сільських, селищних та місцевих рад в розмірі 5% (хоча діє єдина ставка, яка не має ні мінімальної, ні максимальної межі, і встановлена вона в силу закону); 4) акцизний податок є загальнодержавним. Виходячи з цього, чи може Податковий кодекс України (мається на увазі підп. 215.3.10 ст. 215) уповноважувати органи місцевого самоврядування на прийняття рішення відносно загальнодержавних податків, враховуючи те, що інші норми Податкового кодексу України (ст. 10) і спеціальний Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні» (ст. 26) не містить таких повноважень тощо.

Виходячи з вищевказаного, введення акцизу на роздріб було передчасним, тому воно потребує подальшого доопрацювання, хоча запровадження акцизу на алкогольні напої та тютюнові вироби є позитивним, тому що це сприяє обмеженню шкідливих звичок по споживанню цих виробів.

Джерелом наповнення доходної частини місцевих бюджетів є місцеві збори. Вони займають незначну частину як у структурі податкових надходжень, так і в структурі загальних доходів місцевих бюджетів.

Така тенденція, на нашу думку, спричинена тим, що ці збори є вибірковими для їх справляння. Тобто місцевим радам надано право самостійно вирішувати питання щодо їхнього встановлення. Також виникає проблема в тому, що Податковий кодекс України значно ускладнив процедуру справляння збору за місця для паркування транспортних засобів. Місцеві ради не повністю використовують резерви від цього збору через відсутність дієвого контролю за наявністю договорів оренди на землю

під парковки, меж і розміток місць для паркування, приладів фіксації в'їзду автотранспорту на парковку.

Виникають сумніви стосовно формування доходної бази місцевих бюджетів за рахунок туристичного збору, оскільки цей податковий платіж може бути запроваджений виключно на туристичній місцевості, до якої неможливо віднести 3/5 територій місцевих громад України. Тому наявність таких зборів є не дуже ефективною. Розширення переліку податків та зборів, на нашу думку, повинно проходити за рахунок запровадження податків із цільовим використанням одержаних коштів. Наприклад, збори на благоустрій міста. Такі платежі можуть стати дієвим інструментом у справі збереження довкілля, благоустрою міст та джерелом поповнення місцевих бюджетів.

Підсумовуючи, можна зазначити, що діюча на сьогодні в Україні система місцевих податків та зборів перебуває на стадії реформування. Особливо важливим це є для територіальних громад, від імені яких діють органи місцевого самоврядування, тому що саме такі платежі є важливою частиною доходів місцевих бюджетів. Також важливим на шляху реформування місцевих податків та зборів є врахування міжнародного досвіду. Все це в сукупності є запорукою створення міцної та стабільної фінансової бази місцевого самоврядування.

Список використаних джерел

1. Величко, О. Іноземний досвід реформування податкової системи [Текст] / О. Величко, І. Дмитренко // Економіст. – 2009. – № 7. – С. 120–123.
2. Іляшенко, В. А. Розвиток місцевого самоврядування в зарубіжних країнах [Текст] / В. А. Іляшенко // Держава та регіони. – 2010. – № 3. – С. 48–54.
3. Малис, Н. И. Социальный аспект налогового реформирования [Текст] / Н. И. Малис // Финансы. – 2012. – № 5. – С. 35–39.
4. Надьон, Г. О. Перспективи розвитку системи місцевого самоврядування в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду [Текст] / Г. О. Надьон, М. С. Харківський // Часопис екон. реформ. – 2010. – № 3. – С. 28–33.
5. Пилипів, В. До питання про федералізацію України: проблеми забезпечення бюджетної самостійності регіонів [Текст] / В. Пилипів // Економіка України. – 2011. – № 3. – С. 6–34.

6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Текст] // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17.
7. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит. – М. : Изд-во соц. полит. лит., 1962. – 684 с.
8. Соколовська, А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування в країнах ЄС [Текст] / А. М. Соколовська, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2012. – № 1. – С. 94–115.

Стаття надійшла 20 березня 2015 р.

Л. В. Товкун

**Местные налоги и сборы как составляющие налоговой системы
Украины: их особенности и развитие**

Рассматриваются проблемы реформирования местного налогообложения в Украине с учетом опыта зарубежных стран.

Ключевые слова: *налоговая система, местные налоги и сборы, доходы местных бюджетов.*

L. V. Tovkun

**Local taxes and duties as elements of ukrainian taxation system: their
distinctive features and development**

The taxation system reform has introduced changes to budget law. The main idea behind the changes was the authority decentralization and considerable expansion of powers for local communities with the primary effect of granting more financial independence to local budgets and strengthening material and financial basis for local self-government.

The institution of local taxes and duties in Ukraine is one of the important revenue sources for local budgets. That is why while conducting a local taxation reform it is important to change the attitude to local taxes and duties and not to treat them as auxiliary taxes within the taxation system.

When considering the issues of legal regulation of local taxes and duties it is important to note that this area has not been sufficiently covered in economic and legal publications. As a rule it has been considered within the analysis of Ukrainian taxation system or within the aspect of characterizing elements of legal mechanism for taxes and duties. However, the distinctive features of the present state of legal regulation of local taxes and duties in Ukraine require further study.

Under the provisions of the Tax Code of Ukraine legal regulation of local taxes and duties has certain features as it is carried out at two levels: national and local. The state determines the complete list of such levies, regulates the procedure of collecting them by giving powers to local self-government bodies to impose such taxes on the given territory. In their turn, local self-government bodies while exercising powers granted by the state determine and detail the mechanism of collecting local taxes and duties, they are responsible for their implementation as well.

Under the Tax Code local taxes and duties include those listed levies within maximum rates imposed by the decisions of village, town and city councils within their powers, and their payment is obligatory on the territory of respective communities.

The list of local taxes and duties has to include those that are the most suitable for local self-government based on international best practices. At present taxes and duties include a property tax, unified tax, parking lot duties, tourist duty. Unlike most countries of the world Ukraine has a limited list of local taxes and duties. While Ukraine has two local taxes and two local duties, EU countries have more than one hundred taxes and duties of his kind.

We believe that one of the avenues of prospective development for local taxation is to follow certain criteria such as: taxation efficiency, correlation of local taxes with local expenses, taxation flexibility, etc.

The research findings allow us to conclude that the existing system of local taxes and duties is being gradually reformed. This creates the basis to construct a solid, stable system of local self-government in Ukraine.

Keywords: *taxation system, local taxes and duties, financial independence.*