

С. В. Юшко

ДОХОДИ БЮДЖЕТУ: ОЦІНКА СТАНУ ТА ПЕРСПЕКТИВ ФОРМУВАННЯ

Монографія

**Харків
ХНЕУ ім. С. Кузнеця
2017**

УДК 336.14(034)

Ю96

Рецензенти: зав. кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Тернопільського національного економічного університету, д-р екон. наук, професор *О. П. Кириленко*; зав. кафедри фінансів і кредиту Чернівецького національного університету ім. Ю. Федьковича, д-р екон. наук, професор *П. О. Нікіфоров*; канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів і кредиту Чернівецького національного університету ім. Ю. Федьковича *Н. А. Бак*; заступник начальника Управління Державної казначейської служби України у м. Харкові Харківської області *Л. Ю. Марченко*.

Рекомендовано до видання рішенням ученої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Протокол № 8 від 22.05.2017 р.

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Юшко С. В.

Ю96 Доходи бюджету: оцінка стану та перспектив формування : монографія [Електронний ресурс] / С. В. Юшко. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. – 190 с.

ISBN 978-966-676-703-8

Розглянуто теоретичні та проблемні аспекти формування й аналізу доходів бюджету; здійснено моніторинг виконання бюджетів за доходами; проаналізовано основні податково-бюджетні трансформації, пов'язані з набуттям чинності Податковим та Бюджетним (2011 р.) кодексами України у контексті їхнього впливу на формування доходів бюджету. Охарактеризовано інструменти, що використовує держава з метою розширення дохідної бази бюджету; розглянуто шляхи забезпечення зростання доходів бюджету.

Рекомендовано для наукових працівників, викладачів, докторантів, аспірантів, студентів економічних спеціальностей, працівників органів влади і всіх, хто цікавиться проблемами становлення та розвитку публічних фінансів.

УДК 336.14(034)

© С. В. Юшко, 2017

© Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця, 2017

ISBN 978-966-676-703-8

Вступ

Доходи бюджету є фінансовою базою існування держави, своєчасність та повнота їх формування визначають можливості органів влади щодо реалізації взятих на себе повноважень та поставлених завдань. Кризові явища в економіці нашої країни, що супроводжуються скороченням обсягів виробництва товарів і продукції, девальвацією гривні, інфляційними процесами, зростанням безробіття тощо, негативно позначаються на формуванні фінансових ресурсів бюджетів. Незважаючи на те що, за даними Державної казначейської служби України, фактичні доходи бюджетів за останні роки суттєво зростають, їхня реальна величина має тенденцію до зниження. Парадокс полягає в тому, що скорочення доходів бюджету в умовах кризи відбувається одночасно зі зростанням потреби у фінансуванні різноманітних програм державної підтримки найменш захищених верств населення, галузей економіки тощо. За цих обставин балансування доходів і видатків бюджету викликає чимало труднощів. Зокрема, простежуються непоодинокі прагнення держави за будь-яку ціну наповнити власну скарбницю: піднімаючи ставки оподаткування, скасовуючи податкові пільги та преференції, скорочуючи обсяги бюджетної підтримки як економічних суб'єктів економіки, так і громадян країни. Зазначений підхід не витримує жодної критики: доходи бюджету є похідною, залежною величиною, насамперед, від результатів діяльності платників податків, частина коштів яких примусово вилучається державою з метою фінансування встановленого переліку видатків у ході виконання органами влади своїх повноважень. Тож лише шляхом гармонізації інтересів держави та суб'єктів господарювання, створення сприятливих умов для ведення бізнесу, недопущення необґрунтованого надмірного оподаткування можна забезпечити поживлення економіки, що стане запорукою подальшого зростання доходів бюджету.

На сьогодні система фінансово-економічного регулювання в частині формування доходів бюджету зазнає суттєвих парадигмальних зрушень, які пов'язані із прийняттям оновлених редакцій Бюджетного й Податкового кодексів. Поряд з цим зазначені процеси не припиняються, триває їхній еволюційний розвиток. На фоні пертурбацій в усталених тисячоліттями порядках світової економіки необхідність застосування економічного аналізу до подібних явищ особливо актуалізується.

Розкриттю концептуальних положень із широкого спектру проблем у сфері формування доходів бюджету присвячені праці таких науковців, як Н. Бак, О. Василик, В. Геєць, О. Кириленко, А. Крисоватий, І. Лук'яненко, Ц. Огонь, К. Павлюк, В. Федосов, І. Чугунов, С. Юрій та ін. Проте, незважаючи на доволі значну кількість публікацій за цим напрямом дослідження, залишаються окремі невирішені питання в контексті забезпечення якісного об'єктивного аналізу бюджетних показників, з'ясування наслідків впливу бюджетно-податкових трансформацій на формування доходів бюджету, обґрунтування ролі міжбюджетних трансфертів у системі фінансового вирівнювання податкоспроможності територій, обґрунтування шляхів забезпечення зростання доходів бюджетів.

Мета цієї монографії полягає в дослідженні теоретичних засад та практичних аспектів формування і оцінювання доходів бюджету та обґрунтування шляхів їхнього зростання. Основними завданнями, що розглядаються в межах наведеного наукового дослідження, є, зокрема, розкриття теоретичних засад і умов формування доходів Державного та місцевих бюджетів, аналіз чинної практики розмежування доходів між бюджетами різних рівнів, обґрунтування доцільності формування спеціального фонду у складі бюджету, оцінювання впливу змін у бюджетному та податковому законодавстві на формування бюджетних доходів, аналіз абсолютних та відносних показників стану формування дохідної частини бюджету; ретроспективний аналіз чинної в Україні практики реалізації міжбюджетних відносин із визначенням ролі міжбюджетних трансфертів у формуванні доходів Державного та місцевих бюджетів, обґрунтування значущості місцевих податків і зборів у формуванні місцевих бюджетів, надання рекомендацій щодо об'єктивного оцінювання результатів виконання бюджету за доходами, визначення перспектив формування доходів бюджету.

Автор висловлює вдячність шановним рецензентам: завідувачу кафедри фінансів ім. С. І. Юрія Тернопільського національного економічного університету Кириленко Ользі Павлівні; завідувачу кафедри фінансів і кредиту Чернівецького національного університету ім. Ю. Федьковича Нікіфорову Петрові Опанасовичу; доцентів кафедри фінансів і кредиту Чернівецького національного університету ім. Ю. Федьковича Бак Наталії Андріївні; заступнику начальника Управління Державної казначейської служби України у м. Харкові Харківської області Марченко Людмилі Юріївні за надані поради, зауваження та пропозиції щодо монографії.

Розділ 1. Теоретичні засади і проблематика формування та аналізу доходів бюджету

1.1. Проблемно-теоретичні аспекти формування та аналізу доходів бюджету

Питання формування доходів бюджету є одним із ключових у державних фінансах, воно охоплює низку підпитань, які доволі широко висвітлені як у бюджетному законодавстві, так і в працях вітчизняних та закордонних учених. Разом із тим сьогодні в цьому питанні залишається низка проблемних, дискусійних аспектів. У наведеному дослідженні варто зупинитися на розгляді окремих аспектів, зокрема, таких, як:

- обґрунтування доцільних обсягів доходів бюджету;
- визначення місця окремих складових у формуванні доходів бюджету;
- вплив змін у бюджетній класифікації на склад бюджетних доходів;
- визначення теоретичних засад та аналіз чинної практики розподілу доходів між бюджетами різних рівнів;
- з'ясування ролі власних, закріплених та регулюючих доходів у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів;
- оцінювання пропорцій розмежування обов'язкових платежів між бюджетами;
- обґрунтування переваг та недоліків виокремлення у складі бюджету спеціального фонду;
- визначення чинників, які впливають на якість прогнозування та планування показників доходів бюджету.

Отже, одна з актуальних проблем – обсяг коштів, що зосереджується в бюджеті країни. Якою має бути його величина та наскільки обґрунтовано ставити питання про її максимізацію? Ця риторика є цілком виправданою: доходи бюджету є похідною, залежною величиною, насамперед, від результатів діяльності платників податків, частина коштів яких примусово вилучається державою з метою фінансування встановленого переліку видатків у ході виконання органами влади своїх повноважень. Незадовільний стан економічного розвитку країни, з одного боку, веде до скорочення обсягів основного об'єкта розподілу – валового внутрішнього продукту, а отже, створює труднощі з формуванням бюджету, з іншого – вимагає незмінного обсягу видатків чи навіть його

підвищення в умовах розвитку кризових явищ в економіці та соціально-економічній сфері країни. Невиправдане зростання доходів бюджету недоцільне, як і їх максимізація: на жаль, держава, а точніше, наділені владою суб'єкти, допоки не навчилися використовувати кошти, які надійшли у їх розпорядження, з ефективністю, наближеною до приватного сектора. Відповідно, зайві доходи не потрібні, їх має бути рівно стільки, скільки потрібно для фінансування запланованих видатків. Але це тільки за умов нормальної фінансової ситуації в країні.

Орієнтація на видатки у процесі формування доходів бюджету в умовах кризової ситуації не завжди доцільна, а часто – просто неможлива. Спроба протягом перших років незалежності України фінансувати з бюджету всі видатки, які фінансувалися до 1991 р., виявилася фатальною: за відсутності необхідних доходів це робилося за рахунок щораз вищого дефіциту, який покривали, спочатку використовуючи пряму емісію, а пізніше – випуск ОВДП з викупом останніх Національним банком, що обернулося значною інфляцією з усіма її негативними наслідками. Брак фінансових ресурсів і в наступні роки не дозволяє державі повною мірою виконувати взяті на себе зобов'язання. Як відзначає Ц. Огонь, влада знайшла більш-менш прийнятну в правовому плані форму розв'язання суперечності між державними зобов'язаннями та фінансовими ресурсами держави, щорічно призупиняючи дію тих чи інших нормативних документів у частині надання пільг і компенсацій [19].

На сьогодні держава зобов'язується здійснювати бюджетне фінансування окремих сфер та видів діяльності в таких обсягах (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Мінімальні обсяги бюджетного фінансування окремих сфер та видів діяльності*

Сфера (вид діяльності)	Базовий показник, від якого обчислюють обсяги фінансування	% від базового показника	Нормативний документ, яким урегульовані обсяги бюджетного фінансування
1	2	3	4
Освіта	валовий внутрішній продукт**	7	Ст. 78 Закону України "Про освіту" № 2145-VIII від 05.09.2017 р. [121]
Охорона здоров'я	національний дохід	10	Ст. 12 Закону України "Основи законодавства України про охорону здоров'я" № 2801-XII від 19.11.1992 р. [62]

Закінчення табл. 1.1

1	2	3	4
Наукова і науково-технічна діяльність	валовий внутрішній продукт	1,7	Ст. 48 Закону України "Про наукову і науково-технічну діяльність" № 848-VIII від 26.11.2015 р. [117]
Оборона	валовий внутрішній продукт	3	П. 61 Воєнної доктрини України, затвердженої Указом Президента України № 555/2015 від 24.09.2015 р. [55]

*Наведено тільки сфери та види діяльності, за якими чинним законодавством затверджені нормативи фінансування.

**До набуття чинності Законом України "Про освіту" № 2145-VIII від 05.09.2017 р. – 10 % від національного доходу.

Зауваження автора щодо наведеної таблиці стосуються кількох аспектів. Насамперед, це перелік сфер та видів діяльності, за якими встановлено такі нормативи мінімальних бюджетних асигнувань. Як видно, сьогодні це тільки освіта, охорона здоров'я, наукова і науково-технічна діяльність та оборона. Усі інші види діяльності лишилися поза увагою, тоді як до 2011 р. держава брала на себе також зобов'язання щодо бюджетного фінансування культури в обсязі не менш як 8 % від національного доходу [61], протягом 2001 – 2004 рр. – щодо фінансування розвитку сільського господарства в обсязі не менш як 5 % від видатків бюджету [131] тощо. Необґрунтованим наразі є і використання різних базових показників, за якими визначають мінімальні обсяги фінансування сфер та видів діяльності – валовий внутрішній продукт та національний дохід. Крім того, законодавець не уточнює, який із показників національного доходу слід брати за основу – валовий національний дохід чи чистий національний дохід, а різниця між ними сягає в останні роки 12 – 14 %. Усі названі зауваження, однак, втрачають свій сенс, через необов'язковий характер нормативів: проведений дослідниками аналіз демонструє невідповідність фактичних обсягів бюджетного фінансування за сферами та видами діяльності їхнім мінімально встановленим значенням [20]. Наприклад, за підсумками 2015 р. обсяги бюджетного фінансування освіти та охорони здоров'я склали 6,8 та 4,2 % від чистого національного доходу порівняно з нормативними 10 %, обсяги фінансування науки та військової оборони – 0,3 і 2,4 % від ВВП замість нормативних 1,7 та 3 %. С. Буковинський аналізує виконання державою своїх зобов'язань у частині надання пільг та гарантій, встановлених окремими нормативними

документами ("Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи", "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту", "Про державну допомогу сім'ям з дітьми" та ін.) і доходить висновку, що суми коштів, які закладаються в бюджеті для надання таких пільг і гарантій, є суттєво меншими від їх фактичної потреби [4].

Для того, аби в подібній ситуації, прагнучи до збільшення доходів бюджету, держава не вийшла за розумні межі оподаткування та не підштовхнула економічних суб'єктів своїми діями до припинення чи призупинення діяльності або навіть переходу до тіньового сектору, Дж. Б'юкенен та Дж. Бреннан рекомендують прийняти так звану фіскальну конституцію, тобто встановити ліміти норм оподаткування, підвищення яких буде вважатися антиконституційним [23].

Наступним актуальним питанням є визначення складових, за рахунок яких відбувається формування доходів бюджету. Слід зауважити, що відповідно до бюджетної класифікації [83] доходи бюджетів в Україні включають п'ять груп: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій із капіталом, трансферти та цільові фонди. Провідні українські вчені, зокрема Ц. Огонь, М. Бондар, В. Опарін, О. Тимченко відзначають, що головну роль у наповненні скарбниці мають забезпечувати податкові надходження. Частка неподаткових надходжень через високий рівень їхньої невизначеності та нерегулярність надходжень має бути мінімізована [5].

Автором розпочато власний структурний аналіз доходів бюджету в динаміці та з'ясовано таке. Склад груп доходів бюджету є нестабільним, він періодично переглядається, зникають одні складові, з'являються нові, проте найбільше зауважень викликає, по-перше, переміщення окремих складових між різними групами та підгрупами доходів, а по-друге, неузгодженість у трактуванні складових доходів різними нормативними документами. Так, згідно зі ст. 9 чинної редакції Бюджетного кодексу України [50], під податковими надходженнями розуміють *встановлені законами України про оподаткування* (виділено автором) податки і збори (обов'язкові платежі). До 2011 р. таким нормативним документом, що визначав вичерпний перелік загальнодержавних та місцевих податків і зборів, передбачених для справляння в Україні, був Закон України "Про систему оподаткування" [125], а з 2011 р. цю функцію взяв на себе Податковий кодекс [74]. Незважаючи на те що бюджетне законодавство оперує

переважно терміном "податкові надходження", а в податковому – здебільшого застосовуються терміни "податки" та "збори", фактично йдеться про одні й ті ж категорії. Слово "надходження" у терміні "податкові надходження" лише уточнює, що встановлені податки і збори зараховуються (надходять) до відповідних бюджетів. Невідповідність між бюджетним та податковим законодавством, що мала місце до 2011 р. у контексті класифікації обов'язкових платежів, можна простежити за даними табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Різниця у класифікації обов'язкових платежів до бюджету
за вимогами податкового і бюджетного законодавства**

Назва обов'язкового платежу відповідно до Закону України "Про систему оподаткування"	Складові доходів бюджету згідно з бюджетною класифікацією
Рентна плата	неподаткові надходження
Державне мито	неподаткові надходження
Бір за забруднення навколишнього природного середовища	цільові фонди
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	неподаткові надходження
Єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України	неподаткові надходження
Збір за використання радіочастотного ресурсу України	неподаткові надходження
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	неподаткові надходження
Збір за проведення гастрольних заходів	неподаткові надходження
Збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	неподаткові надходження
Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	неподаткові надходження

Дані табл. 1.2 свідчать про те, що в окреслений період часу цілу низку обов'язкових платежів, установлених податковим законодавством, згідно з бюджетною класифікацією було віднесено до другої ("неподаткові надходження") та п'ятої ("цільові фонди") груп доходів бюджету, хоча вона мала б відображатися у складі першої групи ("податкові надходження").

З переглядом бюджетної класифікації, нова редакція якої набула чинності з 2011 р., групування складових доходів бюджету було кардинально змінене (табл. 1.3).

**Зміни у класифікації окремих складових
доходів Державного бюджету**

Назва складової	Група доходів бюджету за бюджетною класифікацією 2001 р.	Група доходів бюджету за бюджетною класифікацією 2011 р.	
		станом на 01.01.2011 р.	станом на кінець 2016 р.
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	Податкові надходження. Внутрішні податки на товари та послуги	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності (з 2011 р. збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності)	Податкові надходження. Внутрішні податки на товари та послуги	Податкові надходження. Місцеві податки і збори	Податкові надходження. Місцеві податки і збори*
Кошти, отримані за вчинення консульських дій	Податкові надходження. Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	
Збір за забруднення навколишнього природного середовища (зараз екологічний податок)	Цільові фонди	Податкові надходження. Інші податки та збори	
Збір (з 2015 р. – рентна плата) за користування радіочастотним ресурсом України	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження	Податкові надходження. Інші податки та збори	Податкові надходження. Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів
Рентна плата	Неподаткові надходження. Доходи від власності та підприємницької діяльності	Податкові надходження. Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	Податкові надходження. Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів
Збори на паливно-енергетичні ресурси	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження	Податкові надходження. Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	Податкові надходження. Збори на паливно-енергетичні ресурси*

*У зв'язку зі скасуванням таких зборів у відповідній підгрупі відображається погашення заборгованості за ними.

Як видно, внаслідок перегляду бюджетної класифікації окремі складові податкових надходжень (плата за ліцензії на певні види господарської діяльності; кошти, отримані за вчинення консульських дій) потрапили до групи неподаткових надходжень; у свою чергу, збір за користування радіочастотним ресурсом, рентна плата та збори на паливно-енергетичні ресурси зі складу неподаткових надходжень були перенесені до податкових; групу податкових надходжень доповнив також збір за забруднення навколишнього природного середовища (екологічний податок).

Наслідки впливу змін у бюджетній класифікації на склад доходів бюджету буде продемонстровано в розрахунковій частині наведеного дослідження, але вже на цьому етапі можна відзначити, що, підкреслюючи необхідність надання пріоритету податковим надходженням у формуванні доходів бюджету, українські вчені [5] говорять про реальні якісні зміни, не допускаючи й гадки про запровадження подібного штучного підходу до отримання бажаного результату – збільшення частки податків у доходах бюджету шляхом перегляду бюджетної класифікації [35].

Окрім визначення переліку складових доходів бюджету загалом, надзвичайно важливим є встановлення дохідних джерел Державного бюджету та кожної з груп місцевих бюджетів. Інакше кажучи, це питання про затвердження переліку обов'язкових платежів та порядок їх розподілу між відповідними бюджетами. Вирішення цього питання нерозривно пов'язане з розмежуванням функцій та повноважень між органами влади відповідного рівня. Що більше завдань покладається та той чи інший рівень влади, то більше коштів має надійти для їх належного виконання.

На практиці це питання вирішується в один із таких способів:

1) закріплення за кожним бюджетом конкретних джерел доходів, наприклад, затвердження переліку податків та інших обов'язкових платежів, які будуть повністю або за встановленими нормативами зараховуватися до таких бюджетів. У межах цього способу в якості альтернативного варіанта можуть запроваджуватися надбавки до загальнодержавних податків, які поповнюватимуть відповідні регіональні чи місцеві бюджети;

2) проведення відррахувань із бюджетів вищих рівнів до бюджетів нижчих рівнів виходячи з їхніх потреб.

Перший спосіб застосовується за умови формування бюджетної системи виходячи з принципу автономності, другий – коли кожний із бю-

джетів бюджетної системи є складовою єдиного (зведеного) бюджету, який формується та виконується в загальному обсязі.

Принцип самостійності, покладений в основу побудови бюджетної системи України Законом № 512-XII від 5 грудня 1990 р. [84], передбачав з метою його практичної реалізації затвердження за всіма ланками бюджетної системи переліку власних та закріплених доходів. Бюджетне законодавство наразі не дає чіткого визначення поняття "власні" та "закріплені" доходи і не наводить їх вичерпного переліку. На думку окремих науковців, власними слід вважати ті з них, що формуються внаслідок дій і рішень, прийнятих органами місцевого самоврядування; це, зокрема, місцеві податки і збори, податки з прибутку комунальних підприємств, доходи від оренди комунального майна, прибутки від місцевих лотерей тощо [18]. Закріпленими ж є доходи, що на постійній або довгостроковій основі зараховуються до відповідних місцевих бюджетів. Окрім цих складових, також встановлювався перелік доходів, пропорції зарахування яких до бюджетів постійно (не рідше одного разу на рік під час затвердження бюджету) переглядалися. Це були так звані регулівні доходи, що запроваджувалися з метою балансування дохідної та видаткової частин бюджетів.

За розрахунками Ц. Огня, у 1995 – 2000 рр. частка власних та закріплених доходів складала від 15,0 % (характерно для 1996 р.) до 41,6 % (характерно для 2000 р.) у загальній сумі доходів місцевих бюджетів. Решта доходів місцевих бюджетів у зазначений період (до моменту прийняття Бюджетного кодексу 2001 р.) формуються за рахунок регулюючих складових та міжбюджетних трансфертів [20]. У Законі України "Про Державний бюджет України на 1992 рік" у якості регулівного між усіма рівнями бюджетів Республіки Крим, бюджетів областей, міст Києва і Севастополя названий тільки прибутковий податок [94], а в Законі "Про Державний бюджет України на 1993 рік" – також частина плати за землю [95]. Разом із тим, ураховуючи щорічний перегляд пропорцій зарахування до бюджетів і ряду інших обов'язкових платежів, є доцільним і їх відносити до групи регулівних доходів. Слід зауважити, що перелік таких регулівних доходів періодично переглядався, крім того, він був відмінним для різних груп бюджетів. З 18 липня 1995 р. і до набуття чинності Бюджетним кодексом України 2001 р. він застосовується в такому складі (табл. 1.4).

**Регулівні* доходи місцевих бюджетів, визначені Законом
"Про бюджетну систему України" № 512-XII від 05.12.1990 р.
у редакції Закону № 253/95-ВР від 29.06.1995 р.**

Назва обов'язкового платежу	Вид бюджету				
	обласний, АР Крим, м. Києва, м. Севастополя	районний	міський (міст обласного підпорядкування)	районний у містах	міський (міст районного підпорядкування), селищний, сільський
Податок на добавлену** (додану) вартість	+	-	-	-	-
Акцизний збір	+	-	-	-	-
Податок на доходи (на прибуток) підприємств (крім податку для підприємств комунальної власності)	+	+	+	+	+
Прибутковий податок з громадян	+	+	+	+	+
Доходи від приватизації державного майна	+	+	+	+	+
Плата за землю	-	+	-	-	+
Місцеві податки і збори	-	-	-	-	+

*До переліку регулівних доходів автором було віднесено складові доходів, пропорції зарахування яких до відповідних місцевих бюджетів щороку затверджувалися законом про бюджет (для обласних, республіки Крим, м. Києва та Севастополя бюджетів) чи Радою народних депутатів вищого рівня (для інших бюджетів).

**Одна з перших назв податку.

Як видно з табл. 1.4, за цілим переліком обов'язкових платежів в органів влади відповідного рівня не було певності щодо їхнього надходження та обсягів таких надходжень. Мало місце застосування як єдиних, групових, так і індивідуальних нормативів розподілу обов'язкових платежів. Наприклад, акцизний збір у 1992 р. зараховується до обласних, Республіки Крим, Київського та Севастопольського бюджетів за двома груповими нормативами: 50 % (для 22 бюджетів) і 100 % (для 5 бюджетів), а у 1994 р. – за єдиним для всіх нормативом 20 %. Індивідуальні нормативи в різні роки використовувалися за податком на добавлену (додану) вартість (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Нормативи зарахування податку на додану (додану) вартість
до окремих бюджетів**

Бюджет	1992 р.	1993 р.	1994 р.	1995 р.	1996 р.	з 1997 р.
Республіки Крим	58,6	100,0	20,0	0,0	100,0	0,0
Чернігівської області	56,3	23,1	20,0	86,6	86,3	0,0
Одеської області	54,3	41,1	20,0	56,5	45,3	0,0
Закарпатської області	95,5	100,0	20,0	100,0	100,0	0,0
Донецької області	15,5	22,1	20,0	30,7	23,4	0,0
Черкаської області	65,7	76,5	20,0	100,0	78,8	0,0
м. Києва	41,9	36,1	20,0	20,0	20,0	0,0
м. Севастополя	73,0	100,0	20,0	100,0	100,0	0,0
Мінімальне значення нормативу	14,5	22,1	20,0	20,0	20,0	0,0
Максимальне значення нормативу	100,0	100,0	20,0	100,0	100,0	0,0

Як видно з табл. 1.5, нормативи зарахування податку на додану (додану) вартість суттєво відрізнялися за окремими бюджетами, до того ж, були надзвичайно нестабільними. Незважаючи на те що встановлений з 18 липня 1995 р. мінімальний розмір відрахувань податку на додану вартість до обласних, Республіки Крим, Київського та Севастопольського бюджетів мав становити не менш як 20 %, з 1997 р. надходження від ПДВ зараховуються виключно до Державного бюджету України. За іншими регульованими обов'язковими платежами нормативи відрахувань були більш стабільними, хоча також щорічно переглядалися. У такій ситуації проголошений принцип самостійності бюджетів був не більше ніж декларацією: недостатня частка стабільної частини доходів (власних та закріплених), надмірна залежність результатів формування бюджетів від рішень центральної влади чи влади вищого рівня в умовах відсутності об'єктивних критеріїв у встановленні нормативів розподілу обов'язкових платежів та їх постійному перегляді. За таких обставин годі було й думати про якісне планування бюджетних доходів, а відтак, і залежних від них видатків.

Із набуттям чинності Бюджетним кодексом (2002 р.) доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок власних та закріплених доходів, зміст та складові яких так і лишаються не визначеними законодавцем, а роль регульованих доходів починає одноосібно відігравати дотація вирівнювання. Саме цей міжбюджетний трансферт стає найвагомішою дохідною скла-

довою переважної більшості місцевих бюджетів та передбачає вирівнювання бюджетної спроможності адміністративно-територіальних одиниць для покриття поточних видатків, ліквідації негативних наслідків впливу вертикальних та горизонтальних фіскальних дисбалансів. Розрахунок величини трансферту здійснюється за спеціально розробленою Урядом формулою, застосування якої хоча й робить цей процес простішим і, що важливо – прозорішим, проте характеризується також окремими недоліками (неврахуванням низки особливостей розвитку та потреб конкретних адміністративно-територіальних одиниць; необґрунтованим складом доходів, які враховуються під час визначення суми трансфертів; завищеною розрахунків нормативів бюджетної забезпеченості; неузгодженістю соціальних та бюджетних нормативів; ступенем розвиненості мережі бюджетних закладів та вартості надання послуг тощо) [40].

За умови, що сума розрахованих за формулою доходів бюджету виявлялася вищою, аніж сума його видатків, такий "надлишок" підлягав вилученню, щоправда не в повному обсязі, а із застосуванням зменшувального коефіцієнта, значення якого коливалося від 0,6 до 0,9, тобто частина такого "надлишку" залишалася в територій для забезпечення їхнього розвитку.

Відхід від ручного управління бюджетними коштами, що став можливим завдяки впровадженню формульного підходу в міжбюджетних розрахунках, не вирішив іншої проблеми: більшість місцевих бюджетів так і залишаються залежними від рішень органів влади вищого рівня, а рівень їхньої самостійності є недостатнім. Якщо у 2002 р. кількість дотаційних бюджетів серед бюджетів, що мають прямі відносини з Державним бюджетом, складала 87 % від їх загальної кількості, у 2009 р. – 94,7 %, то у 2014 р. – уже 96,3 %. Із 2015 р. порядок вирівнювання дохідної спроможності місцевих бюджетів здійснюється вже за іншими правилами, які будуть розглянуті далі.

Позитивним у ситуації, що складалася, було те, що перерахування дотацій вирівнювання проводилося фактично в автоматичному режимі шляхом застосування нормативів щоденних відрахувань, розміри яких щорічно затверджувалися Законом про Державний бюджет. Не забезпечені за встановленими нормативами надходження сум дотацій підлягали перерахуванню із загального фонду Державного бюджету в короткі терміни: у 2002 р. – до 20 числа останнього місяця кварталу; в 2003 – 2005 рр. – до 10 числа наступного місяця (за умови відхилення обсягу отриманої дотації нарощуваним підсумком з початку року від урахованого обсягу в розписі Державного бюджету більш ніж на 10 %) чи до 20 числа

останнього місяця кварталу (в іншому разі); з 2006 р. – не пізніше 10 числа наступного місяця [50; 96 – 104].

Як результат, дотації вирівнювання стали "надійним та стабільним джерелом бюджетних надходжень місцевих бюджетів" [20]. За даними Державної казначейської служби України та Рахункової палати, протягом 2002 – 2014 рр. відхилення фактичних надходжень дотації вирівнювання до місцевих бюджетів від її планових значень мали місце лише в окремі роки та були незначними. Зокрема, у 2005, 2007 та 2010 рр. недонадходження коштів становили близько 0,1 % від планової величини трансферту, а найбільше відхилення зафіксоване у 2014 р. – 0,7 % [65; 69].

Набуття місцевими бюджетами реальної самостійності нерозривно пов'язане з вирішенням іншого питання: затвердженням обґрунтованого складу власних та закріплених джерел формування їхніх доходів. На думку дослідників [11; 12; 19], такі кошти мають забезпечувати левову частку доходів місцевих бюджетів. Слід зауважити, що прийняття Бюджетного кодексу у 2001 р. не змінило ситуацію на краще: частка міжбюджетних трансфертів у доходах місцевих бюджетів у динаміці лише зростає: 31,2 % у 2002 р., 43,4 % у 2007 р., 52,3 % у 2011 р., 53,4 % у 2016 р. [65].

Склад доходів місцевих бюджетів не є стабільним. Наприклад, податок на добавлену (додану) вартість формує доходи місцевих бюджетів протягом 1992 – 1996 рр., а починаючи з 1997 р. зараховується виключно до доходів Державного бюджету; податок на доходи (на прибуток) підприємств (крім податку для підприємств комунальної власності) надходить у затверджених пропорціях до місцевих бюджетів протягом 1992 – 2001 рр. та знову починаючи з 2015 р. (відповідно, у 2002 – 2014 рр. цей податок стовідсотково потрапляє до Державної скарбниці); акцизний збір частково надходить до місцевих бюджетів протягом 1992 – 1997 та 1999 рр.; із 2000 р. право на отримання визначеної частини надходжень за цим збором залишається виключно за бюджетом АР Крим тощо.

Не залишаються незмінними і пропорції, за якими податки та збори зараховуються до відповідних місцевих бюджетів. Слід зауважити, що автор не ставить перед собою мету охопити повний перелік обов'язкових платежів, що стягуються в Україні згідно з чинним законодавством, та розглянути порядок зарахування їх до бюджетів, а прагне лише продемонструвати, що пропорції зарахування податків і зборів до бюджету змінювалися в часі. Це можна розглянути на прикладі кількох податків: на прибуток, на доходи фізичних осіб, на землю. Розпочнемо з податку на прибуток підприємств (табл. 1.6) [49; 50].

Таблиця 1.6

**Пропорції зарахування до бюджету податку
на прибуток підприємств* в окремі роки, %**

Рік	Державний бюджет	Місцеві бюджети	
		області (АР Крим)	м. Києва
Для суб'єктів господарювання, що здійснюють діяльність на території м. Києва			
2002	51,25	—	49,25
2011	100	—	—
2017	90	—	10
Для інших суб'єктів господарювання			
2002	100	—	—
2011	100	—	—
2017	90	10	—

*Крім податку на прибуток підприємств державної власності, податку на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності.

Необхідно розглянути напрями спрямування надходжень від податку на доходи фізичних осіб (табл. 1.7) [49; 50].

Таблиця 1.7

**Пропорції зарахування до бюджету
податку на доходи фізичних осіб в окремі роки, %**

Рік	Державний бюджет	Місцеві бюджети					
		м. Києва	м. Севастополя	області (АР Крим)	району області	міста районного значення, селища, села	міста обласного (АР Крим) значення, бюджетів об'єднаних територіальних громад**
Податок, що справляється на території м. Києва							
2002	–	–	100	–	–	–	–
2011	50	50	–	–	–	–	–
2017*	60	40	–	–	–	–	–
Податок, що справляється на території м. Севастополя							
2002	–	–	100	–	–	–	–
2011	–	–	100	–	–	–	–
Податок, що справляється на території міста районного значення, селища, села							
2002	–	–	–	25	50	25	–
2011	–	–	–	25	50	25	–
2017*	25	–	–	15	60	–	–
Податок, що справляється на території міста обласного значення							
2002	–	–	–	25	–	–	75
2011	–	–	–	25	–	–	75
2017*	25	–	–	15	–	–	60

*Крім податку на доходи фізичних осіб від оподаткування пасивних доходів у вигляді відсотків на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, відсотків на внесок (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці, що сплачується (перераховується) згідно з Податковим кодексом України.

**Із 2015 р.

Податок на землю зараховується до місцевих бюджетів у таких пропорціях (табл. 1.8) [49; 50].

Таблиця 1.8

Пропорції зарахування до бюджету податку на землю в окремі роки, %

Рік	Державний бюджет	Місцеві бюджети					
		м. Києва	м. Севастополя	області (АР Крим)	району області	міста районного значення, селища, села	міста обласного (АР Крим) значення, бюджетів об'єднаних територіальних громад*
Податок, що справляється на території м. Києва							
2002	–	100	–	–	–	–	–
2011	–	100	–	–	–	–	–
2017	–	100	–	–	–	–	–
Податок, що справляється на території м. Севастополя							
2002	–	–	100	–	–	–	–
2011	–	–	100	–	–	–	–
Податок, що справляється на території міста районного значення, селища, села							
2002	–	–	–	25	15	60	–
2011	–	–	–	–	–	100	–
2017	–	–	–	–	–	100	–
Податок, що справляється на території міста обласного значення							
2002	–	–	–	25	–	–	75
2011	–	–	–	–	–	–	100
2017	–	–	–	–	–	–	100

*Із 2015 р.

Тож дані табл. 1.6 – 1.8 красномовно свідчать про постійний пошук законодавцем більш прийнятних пропорцій щодо розмежування обов'язкових платежів між бюджетами, що, однак, негативно позначається на стабільності їхніх дохідних баз та ускладнює планування і прогнозування бюджетних показників.

У процесі вирішення цих питань доцільно було б керуватися принципами, на яких базується ефективна система розподілу доходів: забезпечення стабільності під час розподілу доходів між рівнями бюджетної системи; формування зацікавленості органів влади у створенні сприятливих умов для економічного розвитку та нарощування податкового потенціалу відповідної території; передавання центральному уряду найбільш мобільних податків і тих із них, база яких нерівномірно розподілена між територіями; використання на низових рівнях найменш мобільних податків (мінімально залежних від економічної кон'юнктури та стійких до міжтериторіального переміщення), а також платежів, які стягуються за принципом еквівалентності.

Ураховуючи, що дохідна база місцевих бюджетів залишається недостатньою, рекомендації вчених стосуються переважно того, які із загальнодержавних податків чи які їхні частини слід додатково спрямувати до місцевих скарбниць [3; 10; 24]. Дискусія точиться і навколо місцевих податків і зборів, роль та значущість яких у формуванні дохідної бази місцевих бюджетів залишається недостатньою, про що детальніше йтиметься далі.

Із 2000 р. кожний бюджет, що формується в Україні, включає дві складові: загальний та спеціальний фонди. Відповідно до норм бюджетного законодавства доходи загального фонду не мають конкретного цільового призначення та спрямовуються на забезпечення фінансовими ресурсами загальних видатків. У доходах спеціального фонду накопичуються кошти, призначені для здійснення окресленого переліку цільових видатків. Інакше кажучи, на зміну однокішненьковим (єдиним) бюджетам у нашій країні приходять двокишненькові, причому у другій кишені (спеціальному фонді) може виділятися необмежена кількість відокремлених одне від одного відділень. Автором проведено аналіз особливостей формування доходів спеціального фонду Державного бюджету України та напрямів їх використання за весь період, починаючи з моменту запровадження відповідного виокремлення в бюджеті такого фонду, і виявлено таке [46].

Одна з головних причин виділення у складі бюджету спеціального фонду полягає в тому, що з 2000 р. власні надходження бюджетних установ, які до цього проходили в обліку як позабюджетні надходження, почали зараховувати до доходів бюджету. Такий крок мав на меті посилення контролю за формуванням і використанням таких коштів та підвищення прозорості державних фінансів за одночасного збереження без-

заперечного права на цільове використання цих коштів організаціями, що забезпечили їх надходження [2]. Отже, для того щоб власні надходження бюджетних установ не розчинилися в загальній сумі доходів бюджету та зберегли своє первинне цільове призначення, їх було включено до бюджету, але на особливих умовах – у складі спеціального фонду, що було абсолютно логічно. Разом із власними надходженнями бюджетних установ до складу спеціального фонду потрапили, однак, і інші доходи. Їх перелік та кількість щороку досить суттєво коригуються законодавцем. У 2000 р. їх було 13 у складі Державного бюджету, протягом 2001 – 2010 рр. – від 25 до 53 найменувань, а починаючи з 2011 р. має місце їх скорочення від 40 у 2012 р. до 16 у 2016 р. з подальшим зростанням до 25 згідно з плановими показниками на 2017 рік. Загалом було нараховано понад 120 складових, що в різні роки зараховувалися до доходів спеціального фонду Державного бюджету, а це свідчить про високий рівень нестабільності його складу.

За результатами проведеного дослідження авторіві не вдалося чітко з'ясувати логіку, якою керувався законодавець, визначаючи ті чи інші доходи складовими спеціального фонду. В окремих випадках, це було логічно і обґрунтовано, в інших – ні. Вище вже було сказано про правомірність включення до спеціального фонду власних надходжень бюджетних установ. Цільові фонди, утворювані у складі бюджету, також мали б опинитися у його спеціальному фонді. Кошти таких фондів формуються з конкретною метою, використання їх не за цільовим призначенням заборонене. Ураховуючи, що такий підхід повністю відповідає логіці виокремлення спеціального фонду у складі Державного бюджету, варіантів, до якої з кишень їх зараховувати, бути не повинно. Протягом 2000 – 2001 рр., однак, до спеціального фонду Державного бюджету потрапило лише 58,2 та 31,9 % коштів таких фондів, це пов'язано з тим, що надходження двох цільових фондів (Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення і Державного інноваційного фонду) зараховувалися до загального фонду бюджету. Включення однієї частини доходів цільових фондів до спеціального фонду, а іншої – до загального виглядає принаймні нелогічно: в однакових ситуаціях ухвалюються абсолютно різні рішення. З 2002 р. цільові фонди, що представлені у однойменній групі доходів Державного бюджету, знаходять відображення виключно у складі спеціального фонду бюджету. Разом із тим частина доходів окремих цільових фондів таки

продовжує потрапляти до загального фонду. Йдеться про фонди, що через недоліки чинної бюджетної класифікації відображаються не у складі спеціально призначеної для цього групи – "цільові фонди", а серед інших груп доходів бюджету [46].

Окремо слід сказати про обов'язкові платежі, цільове призначення яких визначене базовими нормативними документами, що регулюють порядок їх сплати. Тільки частина таких платежів цілком логічно, і далеко не на постійній основі, потрапляє до спеціального фонду. Серед них, зокрема, збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, метою стягнення якого визначено розвиток мінерально-сировинної бази; судовий збір, що спрямовується на забезпечення здійснення судочинства та функціонування органів судової влади; збір за проведення гастрольних заходів, метою впровадження якого була підтримка гастрольних заходів вітчизняних гастролерів на загальнодержавному рівні; збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих господарських операцій, запроваджені з метою збільшення дохідної бази Пенсійного фонду (перенесення надходжень від цих зборів до загального фонду вимагає коригування їхньої назви, яка більше не відповідає сутності цих платежів); збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства тощо. Аналогічні цільові платежі, такі, як рентна плата за спеціальне використання води, мета запровадження якої визначена як стимулювання раціонального використання і охорони вод та відтворення водних ресурсів; збір за використання радіочастотного ресурсу України, первісно (до внесення у червні 2004 р. змін до Закону України № 1770-III від 1 червня 2000 р.) призначений для формування джерела коштів на фінансування заходів щодо ефективного його використання, зараховуються до загального фонду Державного бюджету [124].

Цільовими завдяки Закону України № 1562-XII від 18 вересня 1991 р. визначено також частину акцизного податку з виробленого в Україні пального та транспортних засобів, частину акцизного податку із ввезеного на митну територію України пального та транспортних засобів, частину ввізного мита на нафтопродукти і транспортні засоби та шини до них: зазначені платежі відповідно до названого закону підлягають спрямуванню до того, що функціонує в межах Державного бюджету, Державного дорожнього фонду з подальшим їх використанням для фінансування

робіт, пов'язаних із будівництвом, реконструкцією, ремонтом і утриманням автомобільних доріг [108]. Слід відзначити, що будь-яких згадок про Державний дорожній фонд у законі про Державний бюджет на жодний рік немає, хоча названі вище платежі за встановленими пропорціями протягом ряду (не всіх!) років таки спрямовуються до спеціального фонду Державного бюджету, щоправда відображаються у групі податкових надходжень, а не окремого цільового фонду, що у цьому разі було б обґрунтованішим.

Запроваджені законодавцем цільові надбавки до тарифів на природний газ, електричну та теплову енергію мали б беззаперечно зараховуватися до спеціального фонду бюджету: про цільовий характер цих платежів красномовно свідчить сама їхня назва, метою їх стягнення було, зокрема, надання субвенції місцевим бюджетам на будівництво газопроводів-відводів і газифікацію населених пунктів (стосовно цільової надбавки до тарифу на газ) та будівництво енергоблоків електростанцій, ліній електропередачі, здешевлення кредитів на створення запасів твердого палива для теплоелектростанцій (стосовно цільової надбавки до тарифу на електричну та теплову енергію) [98; 112]. Фактично так і було від часу їх запровадження до 2010 р. включно, з 2011 р. такі цільові надбавки до моменту їх скасування стовідсотково спрямовуються до загального фонду, що, відповідно уже не відповідає їхній суті як *цільових* (виділено автором) надбавок.

Ряд первісно нецільових доходів наділяються цільовим призначенням через включення їх до складу спеціального фонду законами про Державний бюджет чи Бюджетним кодексом (з 2013 р.). Так було, наприклад, з рентною платою за природний газ, що видобувається в Україні: у 2001 р. її спрямовують на субвенції місцевим бюджетам на фінансування пільг та субсидій населенню на оплату електроенергії, природного і скрапленого газу та житлово-комунальних послуг); податком на прибуток підприємств, 1,5 % якого у 2002 р. спрямовують на субвенції на будівництво та придбання житла для окреслених категорій військовослужбовців; рентною платою за транзитне транспортування природного газу, що у 2009 р. йшла на компенсацію Нафтогазу України різниці між цінами закупівлі імпортованого природного газу та його реалізації суб'єктам господарювання на виробництво теплової енергії, яка споживається населенням, тощо.

За рядом платежів, встановлених чинним законодавством з метою відшкодування суб'єктам, які надають окреслений перелік державних

послуг, їхніх витрат, і які, виходячи з логіки формування спеціального фонду бюджету, доцільно було б включити саме до нього, також немає чітких правил щодо їх зарахування до доходів бюджету: більшості з них характерне "бродіння" між фондами. Наприклад, плата за оформлення посвідчення закордонного українця протягом 2005 – 2011 рр. спрямовується до спеціального фонду Державного бюджету, а з 2012 р. – до загального; збори за підготовку до державної реєстрації авторського права і договорів, які стосуються права автора на твір, включаються до спеціального фонду у 2005 – 2011 рр., а протягом 2003 – 2004 рр. і з 2012 р. – зараховуються до загального фонду. Одночасно єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України, протягом усіх років формує доходи загального фонду Державного бюджету.

Головною передумовою своєчасного та повного фінансування бюджетних видатків є належний рівень формування доходів бюджету відповідно до закладених у плані показників. Водночас специфіка формування і використання коштів спеціального фонду вимагає обов'язкового дослідження рівня виконання плану за доходами не лише за їх загальною сумою, а й за кожною окремою складовою. Чітко окреслене цільове призначення доходів робить неможливим спрямування їх за іншими, ніж визначено законодавством, напрямками. Недовиконання планових показників окремих доходів спеціального фонду призводить до того, що з року в рік низка програм реалізується лише частково, або й узагалі залишається замороженою. З іншого боку, через перевиконання планових показників окремих доходів, до бюджету зараховуються кошти для реалізації відповідних цільових програм в обсягах, які перевищують потребу в них, що може призводити до поширення фактів марнотратства, безгосподарності, незаконного використання державних ресурсів або елементарного заморожування бюджетних коштів на бюджетних рахунках в умовах їх фактичного дефіциту чи недофінансування інших бюджетних програм.

Вирішуючи дилему щодо надання переваги цільовим (із зарахуванням до спеціального фонду бюджету) чи знеособленим (із включенням до загального фонду бюджету) платежам, необхідно відзначити, що, на думку дослідників, закріплення джерела доходів за статтею видатків є слушним у випадках, коли: а) закріплені кошти доходів є єдиним джерелом фінансування певних видатків; б) існує тісний зв'язок між закріпленим джерелом доходів і напрямками його використання [28]. Зі свого боку, слід додати, що запровадження цільових платежів, на відміну від знеособ-

лених, є доцільним з точки зору демонстрації їхнім платникам та виборцям загалом того, що стягувані з них кошти не просто розчиняються в бюджеті, а спрямовуються на реалізацію конкретних заходів, що дозволяє, відповідно, посилити контроль за використанням бюджетних ресурсів. Разом із тим перелік таких платежів не може і не повинен бути всеосяжним: встановити для кожного з численних напрямів державних видатків своє індивідуальне джерело доходів неможливо. По-перше, навіть за найдосконалішого планування уникнути відхилень фактичних показників доходів від планових надзвичайно складно, а, по-друге, внаслідок таких коливань практично завжди нерозв'язаним залишається питання недофінансування одних та надмірного фінансування інших заходів, що було продемонстровано вище. Як результат, реалізація ідеї цільових платежів, далеко не завжди забезпечуючи належну реалізацію контрольної функції бюджету, призводить одночасно до ускладнень із формуванням та використанням бюджетних коштів. Що ж стосується необхідності посилення контролю за рухом бюджетних ресурсів, то прогресивним світом давно вже розроблені та ефективно використовуються інші його форми, серед яких особливе місце належить програмно-цільовому методу бюджетного планування, технології нульового бюджетування, методу "витрати – вигоди" [8], елементи яких впроваджуються сьогодні і в Україні. Слід зауважити, що закріплення джерела доходів за статтею видатків у тій чи іншій формі має місце в багатьох країнах світу. Різниця полягає лише в тому, наскільки широко конкретна держава використовує цю практику. Країни, що перейняли у спадок англійську бюджетну систему, наприклад Канада, вдаються до закріплення джерела доходів за статтею видатків менше, ніж, скажімо, країни, що успадкували французьку або іспанську систему. У Сполучених Штатах Америки закріплені доходи федерального уряду становлять приблизно 25 – 30 відсотків від усіх доходів [29].

Наявність окремих порушень бюджетного законодавства під час формування та використання коштів спеціального фонду Державного бюджету засвідчена у висновках Рахункової палати. У їх переліку, окрім уже названих автором вище, наявність фактів необґрунтованого внесення розпорядниками бюджетних коштів змін до спеціального фонду за власними надходженнями зі збільшенням затверджених Верховною Радою показників без вживання належних заходів щодо їх виконання, недостатній контроль за повнотою надходжень та правомірністю використання коштів спеціального фонду, зростання обсягів дебіторської

заборгованості та наявність значних обсягів кредиторської заборгованості бюджетних установ, а також залишків коштів спеціального фонду на їхніх рахунках. Негативна оцінка дається надмірному зростанню надходжень від грантів, дарунків та коштів, отриманих на виконання окремих доручень. Планові надходження за цією статтею постійно перевиконуються (найсуттєвіше перевиконання мало місце у 2002 та 2004 рр. – 95,5 і 65,9 разів відповідно порівняно із сумами, закладеними в законах про бюджет на відповідний рік [51; 52]), а до переліку організацій, що отримують такі доходи, потрапляють у різні роки навіть органи Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки, Державного комітету охорони Державного кордону, Державної податкової служби, Державної митної служби, Генеральної прокуратури, Державної судової адміністрації тощо. Зазначене свідчить про наявність незаконного адміністративного впливу представників таких органів на осіб, що мають із ними відповідні відносини.

Через наявні недоліки у формуванні та використанні коштів спеціального фонду фахівці Рахункової палати за підсумками аналізу результатів виконання Державного бюджету України на 2015 р. рекомендують суб'єктам законодавчої ініціативи скоротити кількість джерел спеціального фонду Державного бюджету з подальшим скасуванням останнього [54]. Ця позиція повністю узгоджується з думкою визнаного фахівця у галузі бюджету Огня Ц. Г., який ще у 2003 р. наголошував на "неефективності" та "неперспективності" поділу бюджету на фонди, підкреслюючи необхідність "повною мірою реалізовувати принцип єдності та повноти бюджетного процесу, використовуючи бюджет як єдиний фонд фінансових ресурсів" [20]. Аналогічним чином принцип універсальності, покладений в основу формування бюджету Європейського Союзу, забороняє включення до нього будь-яких цільових доходів, призначених для фінансування конкретних бюджетних заходів: бюджет цього наддержавного утворення є єдиним фондом коштів країн – його членів [7].

Формування спеціального фонду зачепило й місцеві бюджети. Особливістю виокремлення цієї складової в місцевих скарбницях стало те, що у їх складі додатково почали формувати ще одну "внутрішню кишеню" – так званий бюджет розвитку. Належне наповнення коштами цієї частини спеціального фонду бюджету давало відповідній громаді додаткові можливості для розвитку, насамперед, шляхом цільового спрямування коштів такого бюджету на фінансування капітальних видатків та підтримку підприємницької діяльності у формі внесків до статутних фондів таких

суб'єктів. Слід зауважити, що перелік потенційних складових надходжень бюджету розвитку спочатку був досить вузьким і включав у себе, зокрема, кошти від відчуження майна, яке знаходиться в комунальній власності; суми дивідендів, нарахованих на акції (частки, паї) господарських товариств, що є у власності відповідної територіальної громади; субвенції з інших бюджетів на виконання інвестиційних проектів; суми отриманих запозичень. У 2011 – 2012 рр. склад надходжень бюджету розвитку було розширено із включенням до нього, насамперед, єдиного податку, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, тощо. Такі зміни в законодавстві дозволили певною мірою збільшити обсяги коштів, які зосереджуються в бюджетах розвитку. Зазначені тенденції детально описані в дослідженнях науковців [25].

Потрібно звернути увагу на те, що закріплення в чинному законодавстві переліку складових надходжень бюджету розвитку означало, насамперед, прагнення держави забезпечити відповідне цільове спрямування цих коштів на розвиток відповідної громади. Особливо актуальною та обґрунтованою була ця норма в частині встановлення обмежень потенційних напрямів спрямування коштів від місцевих запозичень: вона робила правилом затвердження громадами активного бюджетного дефіциту, не дозволяючи навіть гіпотетично припустити можливість його пасивного стану.

Виокремлення в місцевих бюджетах бюджету розвитку надало можливість громадам в обов'язковому порядку спрямовувати частину надходжень на власний інвестиційно-інноваційний розвиток, не означаючи, однак, що видатки розвитку були обмежені обсягами такого бюджету. Зазначені видатки могли одночасно здійснюватися і за рахунок коштів загального фонду. За даними Державної казначейської служби України, протягом 2007 – 2010 рр. від 20,4 до 31,7 % капітальних видатків місцевих бюджетів фінансувалися безпосередньо із загального фонду [65]. Проте описана ситуація кардинально змінюється з 2011 р., коли фактично припиняється фінансування капітальних видатків з інших, окрім бюджету розвитку, джерел. За даними Державної казначейської служби України, протягом 2011 – 2016 рр. частка капітальних видатків, що фінансуються за рахунок спеціального фонду місцевих бюджетів, становить 99,9 – 100 % [65]. Ураховуючи, що з 2015 р. до бюджетів розвитку бюджетів місцевого самоврядування більше не зараховуються доволі вагомі надходження єдиного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної

ділянки, ситуація здається просто критичною, і певною мірою це саме так. Зокрема, дослідники [25] відзначають виникнення проблем із формуванням бюджетів розвитку для низки місцевих бюджетів, передусім базового рівня. Певним вирішенням цієї проблеми стало надання права місцевим радам спрямовувати до бюджету розвитку надлишок сформованого з профіцитом загального фонду місцевого бюджету. Такою можливістю сьогодні змушена користуватися більшість місцевих рад: фінансування капітальних видатків відбувається переважно шляхом штучного переміщення коштів між бюджетами. Водночас можливість здійснення капітальних видатків радами, кошти загального фонду бюджету яких обмежені, фактично зведена нанівець. Автор вважає, що чинний підхід до формування бюджетів розвитку у складі спеціального фонду місцевих бюджетів України є недостатньо обґрунтованим та значною мірою викривленим, що не дозволяє повною мірою реалізувати ідею його впровадження – створення реальних передумов для виконання програм соціально-економічного розвитку територій, виконання інвестиційних проектів, здійснення інших заходів, пов'язаних із розширенням відтворення. У майбутньому державі слід уточнити порядок формування надходжень бюджету розвитку та відмовитися від штучного обмеження права де-юре самостійних місцевих бюджетів здійснювати капітальні видатки. Капітальні видатки мають стати саме видатками розвитку, забезпечуючи фінансування не лише капітального ремонту та реконструкції об'єктів, а й повноцінних (на користь громади) інвестиційних проектів [37].

Продовжуючи вивчення теоретичних засад формування та використання доходів бюджету, необхідно зупинитися на питанні планування та прогнозування бюджетних показників. Слід зауважити, що формування планових показників майбутнього бюджету базується на низці офіційних нормативних документів, чільне місце серед яких належить Основним напрямкам бюджетної політики на плановий рік (бюджетній резолюції згідно з термінологією, що застосовувалася до 2001 р. включно). А. Соколовська проводить ґрунтовний аналіз бюджетних резолюцій 1997 – 2007 рр. та називає притаманні їм недоліки: відсутність єдиного підходу до обсягу, змісту та структури цього документа в різні роки; наявність випадків необґрунтованого змішування цілей бюджетної стратегії (довготривалої складової бюджетної політики) та бюджетної тактики (політики, орієнтованої на вирішення поточних завдань); недостатня конкретизація та нечітке формулювання завдань бюджетної політики без опису шляхів досягнення встановлених цілей; неповне врахування вимог бюджетної

резолуції в процесі затвердження законів про Державний бюджет [15]. А. Височина в межах аналізу бюджетної політики України за 1996 – 2013 рр. доходить висновку про її неефективність, обґрунтовуючи це тим, що перелік завдань, які декларуються в Основних напрямках бюджетної політики, протягом ряду років майже не зазнав змін [9]: держава так само прагне до посилення самостійності місцевих органів влади, підвищення ефективності розподілу державних видатків, оптимізації оподаткування, забезпечення прозорості та чесності бюджетного процесу тощо.

Проблеми, на які звернули увагу вчені, залишаються актуальними і сьогодні. Слід зауважити також, що формування Державного бюджету протягом останніх чотирьох років узагалі здійснюється в умовах відсутності належним чином затверджених напрямів бюджетної політики: відповідні проекти постанов на 2014 – 2017 рр. так і не набули законної сили. Якщо говорити про останній із таких документів – Проект основних напрямів бюджетної політики на 2017 р., то його було подано Урядом до Парламенту лише 13 липня 2016 р. замість граничної дати 4 квітня. Ураховуючи зазначені обставини, комітет Верховної Ради рекомендував Парламенту взяти до відома урядовий проект документа [140] без попереднього проходження усіх передбачених етапів його обговорення.

Для прогнозування доходів бюджету широко використовуються також макропоказники економічного і соціального розвитку країни. О. В. Зварич звертає увагу на те, що у практиці бюджетного процесу мають місце непоодинокі випадки їх кількарізового перегляду, крім того, пропонується по кілька сценаріїв можливого розвитку ситуації [13]. Як результат, відхилення значень прогнозних макропоказників, затверджених у різні роки, є доволі суттєвим, що негативно позначається на достовірності показників доходів бюджету, затверджуваних на підставі макропоказників економічного і соціального розвитку.

Продемонструвати це можна на прикладі макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2017 рік, які затверджувалися постановами Уряду у 2014, 2015 та 2016 рр. За розрахунками автора, відхилення макропоказників економічного і соціального розвитку на 2017 р. від своїх значень, які прогнозувалися у різні роки, є як незначними, наприклад, 0,4 % для індексу споживчих цін, так і досить суттєвими – 43,1 % для прибутку прибуткових підприємств і 20,2 % для фонду заробітної плати тощо. Ураховуючи, що кількість сценаріїв можливого розвитку подій 2017 р., які розглядалися, склала три в 2014 р. та по два у 2015 і 2016 рр., рівень відхилень прогнозних показників за роками є ще суттєвішим.

Значною мірою прогнозування доходів бюджету ускладнюють такі чинники, як: значні масштаби тіньової економіки; квазіфіскальні операції; інфляція та інфляційні очікування; політична нестабільність у країні; нестабільність правового поля та неузгодженість законодавчих норм; неточність та часті зміни вхідних прогнозних параметрів; світові економічні кризи; рецесія тощо. Ураховуючи зазначене, О. В. Зварич робить обґрунтований висновок про те, що за таких обставин, навіть використовуючи найкращу у світі економічно-математичну модель, зробити якісний прогноз доходів бюджету на наступні за плановим три роки не можна [13].

1.2. Інформаційне забезпечення аналізу доходів бюджету

Статтею 7 Бюджетного кодексу України одним із принципів побудови бюджетної системи названий принцип публічності та прозорості, що передбачає інформування громадськості з питань складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів усіх рівнів, контролю за їх виконанням [50]. Наразі цей принцип є настільки важливим, що знаходить своє місце і в Основному законі країни – Конституції, де зазначено, зокрема, що "регулярні звіти про доходи і видатки Державного бюджету України мають бути оприлюднені" [58]. Розглянемо основні джерела інформації про доходи бюджету та їхній зміст.

Слід відзначити попередньо, що за часом формування бюджетних показників необхідно розрізняти проектні (визначені проектом бюджету), планові (затверджені в законі (для Державного бюджету) або в рішенні відповідної місцевої ради (для місцевого бюджету)), прогнозні (на наступні за плановим два бюджетні періоди) та фактичні показники бюджетів. Зазначені показники визначають та затверджують щодо: а) Державного бюджету; б) кожного з місцевих бюджетів; в) Зведеного бюджету України та окремих інших зведених бюджетів.

Джерелами інформації про проектні показники доходів бюджету виступають: щодо Державного бюджету – проект закону про Державний бюджет України, щодо місцевих бюджетів – проект рішення про відповідний місцевий бюджет. Ураховуючи, що після остаточного узгодження проекти бюджетів набувають форми нормативних документів (закону чи рішення про бюджет), порядок подання інформації та перелік позицій у двох названих документах є ідентичними і будуть обговорюватися далі, в процесі вивчення змісту закону (рішення) про бюджет у частині доходів.

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу України проект закону про Державний бюджет України підлягає обов'язковій публікації в газеті "Уря-

довий кур'єр" не пізніше ніж через сім днів після його подання Верховній Раді України [50]. Зазначений законопроект є доступним для ознайомлення й на офіційному сайті Верховної Ради України у розділі "Законотворчість" за посиланням <http://portal.rada.gov.ua> [63]. Проекти місцевих бюджетів також підлягають оприлюдненню в термін, самостійно визначений відповідною місцевою радою. Проекти рішень зазвичай подаються на офіційних сайтах відповідних органів влади та у визначених відповідними місцевими радами друкованих засобах масової інформації.

Планові показники доходів бюджету наводяться в законі (щодо Державного бюджету) чи рішенні відповідної місцевої ради (щодо місцевого бюджету) про бюджет. Склад та загальна характеристика інформації про доходи бюджету, що знаходить відображення у законі про Державний бюджет, наведені в табл. 1.9.

Таблиця 1.9

**Джерела та зміст інформації про планові показники доходів
Державного бюджету України**

Джерело інформації	Зміст інформації*	Оприлюднення інформації
Закон України "Про Державний бюджет України" (текстова частина)	загальний обсяг доходів бюджету, тис. грн; обсяг доходів загального фонду бюджету, тис. грн; обсяг доходів спеціального фонду бюджету, тис. грн; склад доходів загального та спеціального фондів бюджету на плановий рік	офіційні друковані видання: "Офіційний вісник України"; "Урядовий кур'єр"; "Голос України"; "Відомості Верховної Ради України"; розділ "Законодавство України" офіційного веб-сайта Верховної Ради України (http://zakon2.rada.gov.ua/laws)
Додаток 1 до Закону України "Про Державний бюджет України"	планові детальні показники доходів загального та спеціального фондів бюджету в аспекті кодів бюджетної класифікації доходів бюджету за формою табл. 1.10	
Додаток 6 до Закону України "Про Державний бюджет України"	розшифрування загальної суми реверсної дотації, наведеної в додатку 1 у складі надходжень від міжбюджетних трансфертів Державного бюджету України в аспекті бюджетів-донорів	

*Довідково: склад інформації, наведеної в Законі про Державний бюджет та проекті Закону про Державний бюджет, є ідентичним.

Слід зауважити, що Закон України про Державний бюджет та додатки до нього публікуються і в інших друкованих виданнях, однак зазначені публікації мають інформаційний характер та не можуть бути використані для офіційного застосування [122]. У свою чергу, наведений на веб-сайті Верховної Ради України Закон про Державний бюджет також вважається офіційним джерелом інформації [85].

Граничний термін, протягом якого Закон України про Державний бюджет, як і інші закони України, підлягає оприлюдненню у друкованих виданнях "Офіційний вісник України" та "Урядовий кур'єр", становить 15 діб після його прийняття у встановленому порядку і підписання [122].

Окремим додатком до Закону про Державний бюджет (в Законі України "Про Державний бюджет України на 2017 рік" – у додатку 6) подається розшифровка загальної суми реверсної дотації за бюджетами-донорами.

Слід навести форму, за якою деталізують інформацію про доходи Державного бюджету України (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Форма додатка 1 до Закону України "Про Державний бюджет України"*

Код	Найменування згідно з класифікацією доходів бюджету	Усього	Загальний фонд	Спеціальний фонд
	Разом доходів:			
40000000	Офіційні трансферти			
...				
	Усього доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)			
10000000	Податкові надходження			
...				
20000000	Неподаткові надходження			
...				
30000000	Доходи від операцій із капіталом			
...				
40000000	Офіційні трансферти			
...				
50000000	Цільові фонди			
...				

*Довідково: форми додатка 1 до Закону про Державний бюджет та до Проекту Закону про Державний бюджет є ідентичними.

Планові показники доходів місцевих бюджетів наводять у рішенні відповідної місцевої ради. За текстом рішення, аналогічно до Закону про Державний бюджет, визначають загальний обсяг доходів бюджету, у тому числі за фондами; розшифрування доходів загального та спеціального фондів бюджету за кодами бюджетної класифікації наводять у додатку до рішення про бюджет. Форма такого додатка побудована на кшталт тієї, що наведена в табл. 1.10, але із включенням до неї інформації (у вигляді додаткової графи) про доходи бюджету розвитку у складі спеціального фонду місцевих бюджетів.

Відповідно до вимог Бюджетного кодексу України рішення про місцевий бюджет має бути оприлюднене не пізніше ніж через десять днів після його прийняття у газетах, визначених Верховною Радою Автономної Республіки Крим, відповідними місцевими радами [50]. Зазначена інформація знаходить відображення й на офіційних сайтах відповідних органів влади.

Слід зазначити, що інформація про планові доходи місцевих бюджетів у формі надходжень від міжбюджетних трансфертів знаходить відповідне відображення у видаткових частинах бюджетів, з яких такі трансферти надходять. Ураховуючи, що значні суми трансфертів надходять до місцевих бюджетів із Державного бюджету, закон про бюджет є джерелом інформації про такі доходи щодо цілої низки місцевих бюджетів. Зокрема, у додатках 6 і 7 (на прикладі Закону України "Про Державний бюджет України на 2017 рік") подають суми коштів, які у формі відповідних трансфертів (за їх видами) планують до передання з Державного до кожного з місцевих бюджетів. Зрозуміло, що показники трансфертів, наведені в різних нормативних документах щодо відповідного бюджету, мають бути ідентичними.

Слід сказати, що інформація про планові показники доходів бюджету знаходить відображення також у розписі бюджету та у звітах про виконання бюджету. Разом із тим розпис бюджету є внутрішнім документом, що використовується органами Державної казначейської служби у ході виконання бюджету, він не підлягає офіційному оприлюдненню, а відтак не доступний широкій громадськості. У свою чергу, планові показники доходів бюджету та уточнені планові показники доходів бюджету, що подаються у звітах про виконання бюджету, з одного боку, не несуть нової інформації про доходи бюджету, оскільки першоджерелом наведених у таких формах показників є закон (рішення) про бюджет та закони (рішення) про внесення змін до бюджету, а з іншого – вони наводяться разом із фактичними доходами бюджету, а їхнім основним призначенням

залишається встановлення рівня виконання плану за доходами. Дійсно актуальною у цих звітах є інформація про планові квартальні показники доходів, наведені наростаючим підсумком за перші 3 місяці бюджетного року, перше півріччя та за 9 місяців.

Вище було зазначено, що окрім проектів та ухваленого закону про Державний бюджет (рішень про місцеві бюджети) плануються також показники зведених бюджетів. Разом із тим, ураховуючи, що бюджетну систему України побудовано за принципом самостійності, жодний із зведених бюджетів (Зведений бюджет України, зведений бюджет АР Крим, зведений бюджет відповідної області, зведений бюджет відповідного району області, зведений бюджет відповідного міста за умови утворення окрім міського бюджету бюджетів районів такого міста, бюджетів інших міст, селищ чи сіл, адміністративно підпорядкованих цьому місту) офіційному ухваленню не підлягає. Водночас обов'язкове оприлюднення проектних показників доходів передбачене тільки щодо Зведеного бюджету України, а також зведеного бюджету району, міста з районним поділом, міста, що об'єднує бюджети села, селища, міста районного значення [50].

Доходи Зведеного бюджету України планового року наводяться з відповідним виокремленням доходів Державного бюджету України (у тому числі за загальним та спеціальним фондами бюджету) і сумарного обсягу доходів місцевих бюджетів (у тому числі за загальним та спеціальним фондами бюджету) з деталізацією за групами, підгрупами та окремими складовими. Зазначена інформація подається на розгляд до Верховної Ради у складі матеріалів, що додаються до проекту Закону про Державний бюджет України, і є доступною на офіційному сайті Верховної Ради України у розділі "Законотворчість" [63].

Проект показників зведеного бюджету району, міста з районним поділом, міста, що об'єднує бюджети села, селища, міста районного значення подається на розгляд відповідної ради у складі матеріалів, що додаються до проекту рішення про місцевий бюджет, і підлягає оприлюдненню відповідним органом влади.

Запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі вимагає, окрім розроблення та ухвалення проектних і планових показників бюджету, складання також прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. Бюджетним кодексом України передбачене складання прогнозів Державного бюджету України, Зведеного бюджету України та кожного з місцевих бюджетів. Зазначені прогнози, окрім іншого, містять інфор-

мацію про індикативні прогнозні показники кожного бюджету за основними видами доходів. Прогнози бюджетів подаються:

щодо Державного та Зведеного бюджетів України – одночасно з проектом Закону про Державний бюджет України і підлягають подальшому уточненню на підставі прийнятого Закону про Державний бюджет України та схвалюються Урядом до 1 квітня планового року;

щодо місцевих бюджетів – одночасно з проектом рішення про місцевий бюджет, уточнюються на підставі схваленого Урядом прогнозу Державного бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди і прийнятого рішення про місцевий бюджет; схвалюються Радою міністрів АР Крим, місцевими державними адміністраціями, виконавчими органами відповідних місцевих рад.

Прогнози Державного та Зведеного бюджетів України подані на офіційному сайті Верховної Ради України у розділі "Законотворчість" [63]; прогнози місцевих бюджетів – на офіційних сайтах відповідних рад.

Наведемо перелік основних прогнозних показників доходів Зведеного та Державного бюджету на прикладі Прогнозу Державного бюджету України на 2018 – 2019 рр. [134] (табл. 1.11).

Таблиця 1.11

**Перелік основних прогнозних показників доходів
Зведеного бюджету України***

Показники	Перший рік, наступний за плановим	Другий рік, наступний за плановим
Загальний обсяг доходів		
у тому числі:		
<i>податкові надходження</i>		
з них:		
податок та збір на доходи фізичних осіб		
податок на прибуток підприємств		
податок на додану вартість		
акцизний податок		
<i>неподаткові надходження</i>		
<i>інші доходи</i>		

*Основні прогнозні показники Державного бюджету України містять аналогічний перелік показників, окрім першого ("Загальний обсяг доходів") показника, який називається "Загальний обсяг доходів (без трансфертів)".

Аналогічним чином подається інформація про прогнозні індикативні показники доходів місцевих бюджетів. Слід навести перелік таких показників на прикладі Прогнозу бюджету м. Києва на 2018 – 2019 роки (табл. 1.12) [133].

Таблиця 1.12

Перелік основних прогнозних показників доходів бюджету м. Києва

Найменування показників	Значення показників, млн грн		У % від валового регіонального продукту (оптимістичний сценарій)
	перший рік, наступний за плановим	другий рік, наступний за плановим	
Загальний обсяг доходів			
Податкові надходження, з них:			
<i>податок та збір на доходи фізичних осіб</i>			
<i>податок на прибуток підприємств</i>			
<i>акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів</i>			
<i>податок на майно, у тому числі орендна плата за землю та земельний податок</i>			
<i>єдиний податок</i>			
Неподаткові надходження			
Інші доходи, у тому числі субвенції з Державного бюджету			
Бюджет розвитку (без урахування коштів, що передаються із загального фонду до бюджету розвитку)			

Як видно, прогноз доходів як Державного, так і місцевих бюджетів подається в узагальненому вигляді за основними, найвагомішими складовими надходжень бюджету; деталізація показників не передбачена.

Фактичні показники доходів бюджету знаходять відображення у звітності про виконання бюджетів (табл. 1.13).

Джерела інформації про фактичні показники доходів бюджету

Державний бюджет	Місцеві бюджети	Зведені бюджети
<p>А. Бюджетна звітність: 1) Звіт про виконання Державного бюджету України, розділ 1 "Доходи" (місячна, квартальна та річна форми Звіту) (за формою додатка 1 до Інструкції про складання органами Державної казначейської служби України звітності про виконання Державного бюджету [57]; 2) Звіт про виконання Державного бюджету України, розділ 1 "Доходи" (місячна, квартальна та річна форми Звіту) (за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.01.2018 р. № 41) [119].</p> <p>Б. Фінансова звітність: 1) Ф. 2дб "Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України", розділ 1 "Операційний дохід" (квартальна та річна форми Звіту) (за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.01.2018 р. № 41) [119].</p>	<p>А. Бюджетна звітність: 1) Звіт про виконання місцевих бюджетів, розділ 1 "Доходи" (місячна за формою 2ммб форма Звіту (за формою додатка 2 до Інструкції про складання органами Державної казначейської служби України бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів) [139]; 2) Звіт про виконання місцевих бюджетів, розділ 1 "Доходи" (квартальна та річна за формою 2кмб(мб) форми Звіту) (за формою додатка 3 до Інструкції про складання органами Державної казначейської служби України бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів [139].</p> <p>Б. Фінансова звітність: 1) Ф. 2мб "Звіт про фінансові результати виконання місцевих бюджетів", розділ 1 "Операційний дохід" (квартальна та річна форми Звіту) (за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 17.01.2018 р. № 12) [120].</p>	<p>А. Бюджетна звітність: <i>Звіт про виконання Зведеного бюджету України</i> 1) Звіт про виконання Зведеного бюджету України, розділ 1 "Доходи" (місячна, квартальна та річна форми Звіту) (за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.01.2018 р. № 41 [119]) з розшифруванням доходів за складовими; <i>Зведений звіт про виконання всієї сукупності місцевих бюджетів</i> 1) Звіт про виконання місцевих бюджетів АР Крим, областей, міст Києва та Севастополя (місячна, квартальна та річна форми Звіту) (за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 січня 2018 р. № 41 [119]); <i>Звіт про виконання окремих зведених бюджетів (зведеного бюджету АР Крим, зведеного бюджету області, зведеного бюджету району, зведеного бюджету міста)</i> 1) Звіт про виконання місцевих бюджетів, розділ 1 "Доходи" (місячна за формою 2ммб форма Звіту (за формою додатка 2 до Інструкції про складання органами Державної казначейської служби України бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів [139]; 2) Звіт про виконання місцевих бюджетів, розділ 1 "Доходи" (квартальна та річна за формою 2кмб(мб) форми Звіту) (за формою додатка 3 до Інструкції про складання органами Державної казначейської служби України бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів [139]</p>

Як видно з табл. 1.13, фактичні показники доходів Державного бюджету України представлені у складі бюджетної та фінансової звітності про його виконання. Водночас бюджетна звітність включає дві форми, за якими подається майже ідентична інформація. Розглянемо зміст такої інформації на прикладі форми звітності, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.01.2018 р. № 41, оскільки саме за даною формою Державна казначейська служба України подає інформацію про доходи Державного бюджету на своєму офіційному сайті (<http://www.treasury.gov.ua>) (табл. 1.14).

Таблиця 1.14

**Склад інформації про фактичні показники доходів
Державного бюджету України**

Місячний звіт			Квартальний звіт			Річний звіт		
Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом	Загальний фонд	Спеціальний фонд	Разом
А. Планові показники доходів бюджету за кодами бюджетної класифікації:								
1) затверджено Верховною Радою на звітний рік з урахуванням внесених змін								
2) план на звітний рік з урахуванням внесених змін								
3) план на звітний період з урахуванням внесених змін						—		
Б. Фактичні показники доходів бюджету за кодами бюджетної класифікації:								
виконано за звітний період (рік)								

Розділ 1 "Операційний дохід" Звіту про фінансові результати виконання Державного бюджету України також подає інформацію про доходи бюджету, але виключно про їхні фактичні значення за загальним та спеціальним фондами і з істотно меншим, порівняно з формами бюджетної звітності, рівнем деталізації складу доходів (шляхом виокремлення тільки груп та підгруп доходів бюджету). Загалом подані за формами бюджетної та фінансової звітності фактичні показники доходів бюджету є ідентичними. Звіт про фінансові результати виконання Державного бюджету України також доступний для дослідників та всіх зацікавлених осіб на офіційному сайті Державної казначейської служби України [65].

Фактичні показники доходів окремих місцевих бюджетів також знаходять відображення в бюджетній (розділі 1 "Доходи" Звіту про виконання міс-

цевих бюджетів) та фінансовій (розділі 1 "Операційний дохід" Звіту про фінансові результати виконання місцевих бюджетів) формах звітності. Інформація про доходи бюджету в бюджетній звітності подається за загальним та спеціальним фондами з відображенням як планових доходів бюджету (затверджених радами на звітний рік з урахуванням змін та затверджених розписом на звітний рік з урахуванням змін), так і їх фактичних (за відповідний період) значень. Показники доходів у місячному звіті (за формою 2 ммб) подаються у спрощеному форматі, в кварталному та річному звіті (за формою 2 кмб(мб)) – у розширеному форматі.

Розділ 1 "Операційний дохід" Звіту про фінансові результати виконання місцевих бюджетів також подає інформацію про доходи місцевого бюджету, але виключно про їхні фактичні значення за загальним та спеціальним фондами та з істотно меншим, порівняно із формами бюджетної звітності, рівнем деталізації складу доходів. У складі спеціального фонду місцевих бюджетів додатково розшифровують показник "у тому числі на рахунках в установах банків", що пояснюється наданим місцевим громадам правом розміщувати кошти на депозитах та/або переходити на часткове (щодо коштів бюджету розвитку та власних надходжень бюджетних установ) обслуговування в установах банків.

Обсяги міжбюджетних трансфертів, які планувалися та надійшли у розпорядження кожного з місцевих бюджетів, який має відповідні відносини з Державним бюджетом України з Державного бюджету України, представлені у таких формах бюджетної звітності про виконання Державного бюджету України, як: 1) Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (базова та реверсна дотації, освітня та медична субвенції з Державного бюджету місцевим бюджетам) та 2) Інформація про виконання показників міжбюджетних трансфертів (інших дотацій та субвенцій) із Державного бюджету України місцевим бюджетам. Представлена у цих формах звітності інформація узгоджується зі змістом та форматом відповідних додатків до Закону про Державний бюджет, у яких відображаються суми трансфертів місцевим бюджетам з Державного бюджету України (додатки 6 та 7 на прикладі Закону України "Про Державний бюджет України на 2017 рік").

Інформація про доходи Зведеного бюджету України подається за формою табл. 1.14. За цією ж формою подаються показники доходів за всією сукупністю місцевих бюджетів. Власне доходи Зведеного бюджету за їх групами, підгрупами та окремими складовими за кожною з позицій

являють собою суму представлених у звітності доходів Державного бюджету України та доходів усієї сукупності місцевих бюджетів. Інформація про доходи Зведеного бюджету України є доступною на офіційному сайті Державної казначейської служби України [65].

Звіт про виконання окремих зведених бюджетів (зведеного бюджету АР Крим, зведеного бюджету області, зведеного бюджету району, зведеного бюджету міста) подаються за формами звітності про виконання окремих місцевих бюджетів. Причому місячні звіти включають зведені показники доходів бюджетів без розшифрування доходів за бюджетами, які їх сформували. Квартальний та річний звіти про доходи зведених бюджетів розшифровують показники зведених бюджетів за окремими групами місцевих бюджетів: а) бюджетом АР Крим, обласними, міськими (Києва та Севастополя) бюджетами; б) бюджетами міст республіканського (АР Крим) значення, у тому числі бюджетами внутрішньоміських районів; в) районними бюджетами; г) селищними бюджетами; д) сільськими бюджетами; е) бюджетами об'єднаної територіальної громади.

Вивчаючи інформацію про виконання бюджетів за доходами, слід пам'ятати про встановлений Бюджетним кодексом України рівень її деталізації: обов'язковому розшифруванню підлягають доходи, які забезпечують надходження не менш як 3 % від загального обсягу доходів відповідного бюджету [50].

Слід відзначити також, що бюджетне законодавство, вимагаючи оприлюднювати інформацію про результати виконання бюджетів, не містить чіткого визначення складу такої інформації, форми, у якій вона має бути представлена, і термінів її представлення широкій громадськості. Показники Державного бюджету мають обов'язково надаватися за підсумками місяця, кварталу та року; показники місцевих бюджетів – принаймні поквартально. Бюджетний кодекс визначає, що не пізніше 1 березня інформація про виконання Державного бюджету України та місцевих бюджетів (крім бюджетів сіл і селищ) за рік, що минув, підлягає обов'язковій публікації в газетах "Голос України" та "Урядовий кур'єр"; місцевих бюджетів – у газетах, визначених Верховною Радою АР Крим, відповідними місцевими радами [50].

Слід відзначити також, що на сьогодні значна кількість місцевих рад обмежується поданням інформації про бюджет виключно у друкованій формі, що не суперечить вимогам чинного законодавства, але обмежує

потенційних користувачів такої інформації в доступі до неї в сучасну еру інформаційних та комп'ютерних технологій. У будь-якому разі обсяги інформації про бюджетні показники більшості місцевих рад залишаються недостатніми. У ряді випадків така інформація подається в текстовому, довідковому форматі, з розтлумаченням змісту лише незначної частини показників. Та навіть представлена окремими місцевими радами у вигляді офіційної звітності, інформація подається переважно за обмеженим переліком її форм або в урізаному вигляді. І якщо показники бюджетної звітності про виконання бюджетів є більшою мірою доступними для ознайомлення, то показники фінансової звітності, як правило, недосяжні для дослідника, що не дозволяє отримувати повне та неупереджене уявлення про результати виконання відповідного бюджету та стан фінансів відповідної адміністративно-територіальної одиниці.

Бюджетний кодекс України визначає обов'язок органів, що контролюють справляння надходжень бюджету, зокрема Державної фіскальної служби України, подавати Верховній Раді України, Президенту України, Кабінету Міністрів України, Рахунковій палаті та Міністерству фінансів України інформацію про фактичні надходження обов'язкових платежів до бюджету; про суми податкового боргу; про суми надміру сплачених грошових зобов'язань платників податків та суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступних звітних періодах; про бюджетне відшкодування податку на додану вартість, включаючи інформацію про заборгованість бюджету із відшкодування податку на додану вартість. Зазначена інформація подається в галузевому і територіальному аспекті та в аспекті джерел доходів і форм власності окремо щодо Зведеного бюджету України, Державного бюджету та місцевих бюджетів [50].

Наявність такої інформації дозволяє визначати внесок окремих галузей, територій та окремих суб'єктів господарювання у формування доходів бюджету. Показники наявного податкового боргу характеризують потенційні доходи бюджету, що надійдуть до відповідної скарбниці за умови його погашення; суми надміру сплачених грошових зобов'язань та заборгованість із відшкодування податку на додану вартість свідчать про завищення доходів бюджету поточного року. Доступ до цієї інформації почасти надається Державною фіскальною службою України на її офіційному сайті [68], а також у звітах Рахункової палати про виконання Державного бюджету України [69].

1.3. Податково-бюджетні трансформації 2011 – 2016 років у контексті їхнього впливу на формування доходів бюджету

Найбільшу частку в доходах бюджету посідають податкові надходження. Від того, якою є система оподаткування, безпосередньо залежить формування доходів бюджету. Необхідно звернутися до норм податкового законодавства, яке має визначати склад податкових надходжень бюджету. Слід зазначити, що до 2011 р. єдиного документа, який би одночасно регулював усі базові питання у сфері справляння податків і зборів в Україні, не існувало. Законом України "Про систему оподаткування" був закріплений виключний перелік податків та зборів (обов'язкових платежів), які підлягали справлянню в Україні, а окремими нормативними документами визначалися порядки нарахування і сплати кожного конкретного податку зі встановленням переліків платників податку, об'єктів оподаткування, податкових ставок, пільг, термінів подання звітності та перерахування податків до бюджету тощо. Зокрема, справляння податку на прибуток регулювалося Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", податку на додану вартість – Законом України "Про податок на додану вартість" тощо.

Прийняття Податкового кодексу [74] означало втрату чинності 34-ма нормативними документами з фактичним узагальненням основних (хоча й не всіх!) питань податкового законодавства в одному документі. Наррахування та сплата окремих податків і після 2011 р. певний час здійснювалися чи здійснюються й сьогодні з використанням інших нормативних документів, зокрема, Митного кодексу України (стягнення мита), Закону України "Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства" (стягнення однойменного збору), Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" (стягнення єдиного податку), розділу IV Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року № 13-92 "Про прибутковий податок з громадян" (стягнення фіксованого податку) тощо.

Набуття чинності Податковим кодексом з 1 січня 2011 р. означало скорочення кількості податків та податкових платежів (рис. 1.1).

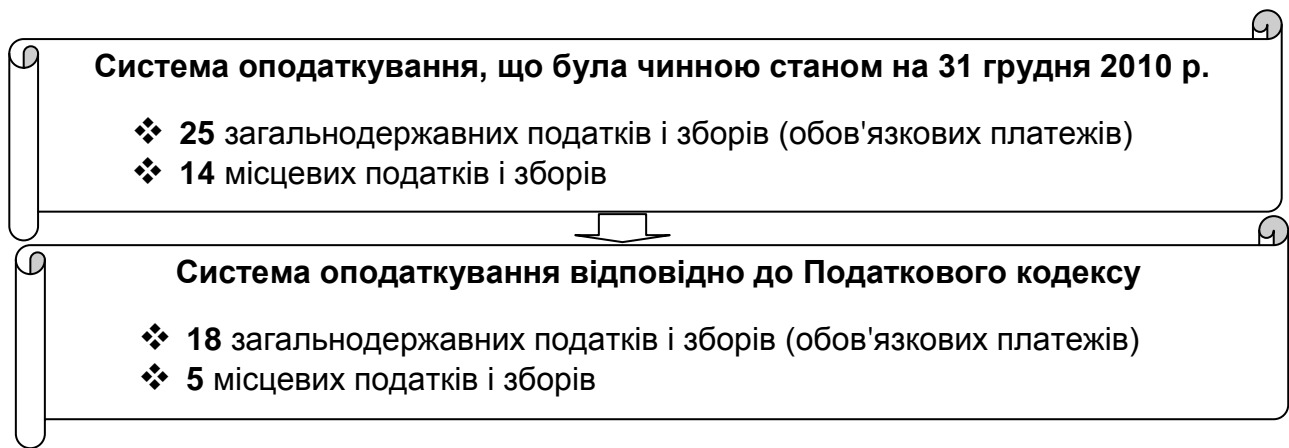


Рис. 1.1. Зміни у складі податкової системи України після набуття чинності Податковим кодексом (після 1 січня 2011 р.)

Слід відзначити, що розрахована автором на рис. 1.1 кількість податків і зборів станом на 31 грудня 2010 р. стосується виключно платежів, які не лише були зазначені в Законі України "Про систему оподаткування", а й дійсно стягувалися на цей момент часу. Інакше кажучи, автор не брав до уваги вже скасовані платежі (збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, збір до Державного інноваційного фонду, гербовий збір) або ще не впроваджені платежі (податок на нерухоме майно (нерухомість), судовий збір). Разом із тим не згаданий у Законі України "Про систему оподаткування", але широко застосовуваний в Україні ще з 1998 р. відповідно до Указу Президента від 03.07.1998 р. № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" єдиний податок був автором урахований.

Слід з'ясувати основні причини змін кількості податків і зборів з набуттям чинності Податковим кодексом України (рис. 1.2) [21]. Як видно, тільки три обов'язкові платежі чинної на кінець грудня 2010 р. системи оподаткування дійсно були скасовані: збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, податок на промисел та збір за проведення гастрольних заходів. Слід зауважити, що внаслідок цього бюджет не зазнав суттєвих втрат: надходження згаданих платежів за підсумками 2010 р. склали: щодо податку на промисел – 8,5 млн грн [65], щодо збору за проведення гастрольних заходів – 4,6 млн грн [65]. З метою компенсації втрат бюджету через скасування збору на геологорозвідувальні роботи, від якого у 2010 р. до казни надійшло 584,7 млн грн [65], з 2011 р. було істотно підвищено ставки плати за користування надрами.

Решта змін, що відбулися у складі податків і зборів (обов'язкових платежів) мали переважно формальний, косметичний характер. Так, єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України, державне мито та збір на обов'язкове державне пенсійне страхування стягуються й після перехідної дати 31.12.2010 р., хоча й не знайшли відображення у Податковому кодексі. Це пов'язано з тим, що навіть названі в Законі "Про систему оподаткування", згідно з вимогами бюджетної класифікації й до 2011 р., вони фактично відображалися в неподаткових надходженнях бюджету, що означало неузгодженість норм податкового і бюджетного законодавства. Затвердженням Податковим кодексом законодавчі колізії були ліквідовані.

1. Скорочення переліку податків і зборів:

а) скасування окремих податків та зборів (обов'язкових платежів):

- ✓ збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету
- ✓ податок на промисел
- ✓ збір за проведення гастрольних заходів

б) трансформація окремих податків та зборів (обов'язкових платежів) у неподаткові платежі:

- ✓ єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України
- ✓ збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб
- ✓ державне мито
- ✓ збір на обов'язкове державне пенсійне страхування (у випадку відчуження легкових автомобілів, під час здійснення операцій купівлі-продажу нерухомого майна, послуг стільникового зв'язку, торгівлі ювелірними виробами)
- ✓ збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження

в) переведення окремих податків та зборів (обов'язкових платежів) зі складу загальнодержавних до складу місцевих:

- ✓ плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності (трансформовано у збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності)
- ✓ єдиний податок

2. Збільшення кількості найменувань податків і зборів – трансформація окремих податків і зборів:

~~Збір за спеціальне використання природних ресурсів~~



- 1) збір за спеціальне використання води;
- 2) збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- 3) плата за користування надрами

~~Рентні платежі~~



- 1) рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктоводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
- 2) рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні

Рис. 1.2. Причини зміни кількості загальнодержавних податків і зборів із набуттям з 01.01.2011 р. чинності Податковим кодексом

Ще один із обов'язкових платежів – збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб – з моменту запровадження спрямовується виключно до названого Фонду, який був і залишається відокремленим від Державного бюджету. Тому відсутність згадки про цей платіж у Податковому кодексі, з одного боку, надаючи право характеризувати його обов'язковим неподатковим платежем, з іншого боку, не змінює звичної ситуації – збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб як не впливали, так і не впливають на доходи державної скарбниці.

Два обов'язкові платежі (плата за торговий патент з новою назвою "збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності" та єдиний податок) лише змінили місце власної дислокації, перемістившись зі складу загальнодержавних до місцевих податків. Такі зміни не означали, проте, втрат для Державного бюджету та додаткових надходжень для місцевих бюджетів: зазначені платежі як до 2011 р., так і після цієї дати формують ресурси місцевих бюджетів.

Збір за спеціальне використання природних ресурсів, який і до податкової реформи передбачав серед своїх складових збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів та пла-

ту за користування надрами, в Податковому кодексі містить три названі елементи, але вже як окремі податки. Аналогічне стосується й рентних платежів, які знайшли відображення в Податковому кодексі у вигляді двох окремих платежів: а) рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктоводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України і б) рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні.

Слід відзначити також, що два загальнодержавні податки зазнали зміни назв без суттєвого коригування засад їхнього справляння: акцизний збір став акцизним податком, а збір за забруднення навколишнього природного середовища – екологічним податком. Податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів був трансформований з досить суттєвими змінами у збір за першу реєстрацію транспортного засобу.

Із набуттям чинності Податковим кодексом суттєво змінилася система місцевих податків і зборів в Україні: були скасовані 2 місцеві податки (з реклами та комунальний) та 10 зборів (ринковий; за видачу ордера на квартиру; за участь у бігах на іподромі; за виграш на бігах на іподромі; з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі; за право використання місцевої символіки; за право проведення кіно- і телезйомок; за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей; за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; із власників собак). З 2011 р. запрацювали два місцеві податки: абсолютно новий – на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та переміщений зі складу загальнодержавних єдиний податок. Три збори – за місця для паркування транспортних засобів, туристичний і за провадження деяких видів підприємницької діяльності – це фактично більш чи менш трансформовані місцеві збори за припаркування автотранспорту і курортний збір та плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності, яка була загальнодержавним платежем.

Наступні вагомі зміни у складі податкової системи відбулися вже з 1 січня 2015 р. [90] Порівняймо склад загальнодержавних податків і зборів на дві звітні дати: на 31.12.2014 р. та 01.01.2015 р. (табл. 1.15).

Таблиця 1.15

Склад загальнодержавних податків і зборів до та після внесення змін до Податкового кодексу України від 28.12.2014 р.

Станом на 31.12.2014 р.	Станом на 01.01.2015 р.
1) податок на прибуток підприємств	
2) податок на додану вартість	
3) екологічний податок	
4) податок на доходи фізичних осіб	
5) військовий збір	
6) акцизний податок	
7) мито	
8) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	
9) плата за користування надрами	9) рентна плата
10) рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України	
11) збір за спеціальне використання води	
12) збір за спеціальне використання лісових ресурсів	
13) збір за користування радіочастотним ресурсом України	
14) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	—
15) збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	—
16) плата за землю	—
17) фіксований сільськогосподарський податок	—
18) збір за першу реєстрацію транспортного засобу	—

Слід розглянути склад місцевих податків і зборів на дві звітні дати: на 31.12.2014 р. та 01.01.2015 р. (табл. 1.16).

Таблиця 1.16

Склад місцевих податків і зборів до та після внесення змін до Податкового кодексу України від 28.12.2014 р.

Станом на 31.12.2014 р.	Станом на 01.01.2015 р.
1	2
1) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	1) податок на майно: а) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; б) транспортний податок; в) плата за землю

1	2
2) єдиний податок	2) єдиний податок для чотирьох груп платників, у тому числі для сільськогосподарських товаровиробників, що виконують встановлені вимоги
3) збір за місця для паркування транспортних засобів	
4) туристичний збір	
5) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	–

Отже, після податкової реформи 2011 р. у переліку загальнодержавних податків і зборів з'явився новий – військовий збір (з 03.08.2014 р.), а з 2013 р. було скасовано рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні і, таким чином, їхня кількість на грудень 2014 р. залишилася незмінною – 18. Слід зауважити, що скасування рентної плати за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні, не означало, що держава відмовилася від отримання таких платежів – вони продовжують стягуватися і надалі, але у складі іншого обов'язкового платежу – плати за користування надрами: з 2013 р. перелік корисних копалин, за видобування яких передбачена така плата, включає також нафту, природний газ і газовий конденсат.

Із січня 2015 р. кількість загальнодержавних податків і зборів зменшується до 9-ти, а місцевих податків і зборів – з 5-ти до 4-х. Необхідно зазначити, що таке скорочення відбувається переважно номінально: через укрупнення платежів (впровадження комплексних податків "рентна плата", "податок на майно"; включення до складу платників єдиного податку всіх суб'єктів, що застосовують спрощені системи оподаткування, у тому числі й колишніх платників фіксованого сільськогосподарського податку); трансформацію порядків сплати окремих податків (скасування збору у вигляді цільової надбавки на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками за одночасного включення електроенергії до переліку підакцизних товарів; скасування збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства за одночасного впровадження акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів).

Найбільш вагомі зміни у складі місцевих податків і зборів стосуються впровадження комплексного податку на майно, який окрім уже наявного податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, об'єднав у собі також новозапроваджений транспортний податок та плату за землю, перенесену з групи загальнодержавних податків.

Поповнення бюджету у 2015 – 2016 рр. забезпечується також упрощенням із 16 лютого 2015 р. й до кінця 2015 р. додаткового імпортного мита, а з 2016 р. – податку на нерухоме майно в оновленій редакції зі стягненням з особливо великих об'єктів житлової нерухомості (понад 300 м² для квартири та 500 м² – для будинку) 25 000 грн на рік за кожний із таких об'єктів. Втрати бюджету в цей період пов'язані зі скасуванням з 2016 р. збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності. Одночасно з 1 січня 2016 р. скасовано рентну плату за транзитне транспортування трубопроводами природного газу територією України. Натомість із метою збереження доходів бюджету операції з постачання послуг, що виконуються (надаються) для забезпечення переміщення (транспортування) природного газу транскордонними газопроводами (транспортування природного газу територією України в митному режимі транзиту), були виключені з переліку пільгових (звільнених від оподаткування ПДВ), віднині вони оподатковуються ПДВ на загальних умовах.

Окрім загальних зазначених змін, законодавцем переглянуто правила стягнення окремих обов'язкових платежів. Автор не ставить за мету охарактеризувати всі нововведення (для цього знадобилася б не одна сотня сторінок), а зупиниться лише на найвагоміших та найбільш помітних трансформаціях, що відбулися [43].

Доцільно розпочати з податку на прибуток. Найбільш помітними досягненнями впровадженого з 2011 р. Податкового кодексу стали:

1) закладена норма щодо поступового скорочення базової ставки оподаткування, її рівень мав бути зменшений з 25 до 16 % (фактично з 01.01.2014 р. ставка становить 18 % і про її подальше скорочення більше не йдеться);

2) зближення податкового та бухгалтерського обліку в частині визначення величини фінансового результату:

а) перехід до застосування принципу нарахувань та відповідності доходів і витрат;

б) визначення груп основних засобів та запровадження методів нарахування амортизації на основі П(С)БО 7 "Основні засоби";

3) запровадження 0 % ставки податку на період з 01.04.2011 р. до 01.01.2016 р. для: новостворених (після 01.04.2011 р.) підприємств; тих, що діють протягом трьох останніх років з доходом до 3 млн грн та кількістю працівників до 20 осіб; юридичних осіб, які до набрання чинності Податковим кодексом перебували на єдиному податку за умови дотримання ними встановлених вимог;

4) запровадження ряду галузевих та специфічних пільг шляхом звільнення від оподаткування прибутку підприємств легкої промисловості, електроенергетики, судно- та літакобудівної промисловості, прибутку, отриманого від надання готельних послуг, продажу біопалива тощо (оголошені терміном на 10 років названі пільги, однак, були скасовані уже після закінчення четвертого року, що не додає інвестиційної привабливості нашій країні).

У 2015 р. в частині оподаткування прибутку відбуваються просто революційні зміни: віднині об'єкт оподаткування за цим податком визначається на основі бухгалтерського фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), відображеного у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) шляхом його коригування на перелік затверджених податкових різниць; разом із тим платники податку з величиною річного доходу (за винятком непрямих податків) до 20 млн грн можуть ухвалити рішення взагалі не коригувати бухгалтерський фінансовий результат (крім коригування на від'ємне значення об'єкта оподаткування минулих звітних років та окремі перехідні податкові коригування). Решта платників мають проводити відповідні коригування, але в будь-якому разі це істотно простіше, аніж здійснювати окремий податковий облік для визначення прибутку як об'єкта оподаткування.

Із 2017 р. держава вдруге оголошує про можливість піти на 5 років на податкові канікули в частині сплати податку на прибутку платникам, які виконуватимуть встановлені вимоги, зокрема щодо обсягу річного доходу (в межах 3 млн грн), розміру заробітної плати, яка нараховується кожному зайнятому на підприємствах працівникові (не менше двох мінімальних заробітних плат), деякі інші (обмеження щодо чисельності працівників, видів здійснюваної діяльності тощо).

Найбільш вагомими змінами у частині оподаткування ПДВ, які мали статися із впровадженням Податкового кодексу, були, зокрема:

а) зниження базової ставки податку з 20 до 17 % починаючи з 2014 р. (фактично ставка податку так і не була змінена);

б) впровадження механізму автоматичного відшкодування податку, яке повною мірою так і не було реалізоване на практиці. Із 2017 р. з Податкового кодексу вилучають навіть згадку про автоматичне бюджетне відшкодування ПДВ, бюджетне ж відшкодування податку за новим порядком здійснюється виключно в межах коштів, наявних на єдиному казначейському рахунку, що є прямим порушенням прав платників податку.

Із 2015 р. впроваджено систему електронного адміністрування ПДВ: покликана скоротити обсяг паперової роботи платників податків, зменшити кількість фактів ухилення платників від оподаткування та імовірність отримання незаконного бюджетного відшкодування сум податку, ця система продемонструвала, однак, і окремі вузькі місця: заморожування коштів платників податку на електронних рахунках, залежність від непорядних контрагентів, труднощі з реєстрацією податкових накладних тощо. Законодавцем підвищено з 300 тис. грн до 1 млн грн граничну суму обсягів постачання товарів/послуг, які передбачають необхідність для суб'єктів господарювання зареєструватися платниками податку. Законодавець також уточнює порядок визначення бази оподаткування за податком із 2015 р.: щодо операцій з постачання товарів/послуг вона не може бути нижчою від ціни придбання таких товарів/послуг; щодо операцій із постачання самостійно виготовлених товарів/послуг – нижче від звичайних цін, а щодо операцій із постачання необоротних активів – нижче від балансової (залишкової) вартості таких активів. Із квітня 2014 р. під оподаткування податком за ставкою 7 % потрапляє також низка лікарських засобів, медичних виробів, медичного обладнання, які до цього звільнялися від оподаткування.

Екологічний податок, який із 2011 р. замінив собою збір за забруднення навколишнього природного середовища, почали стягувати за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин пересувними джерелами забруднення не лише з юридичних, а й з фізичних осіб, щоправда через податкових агентів – осіб, які здійснюють реалізацію нафтопродуктів; під оподаткування потрапили також нові види нафтопродуктів, зокрема бензин авіаційний, гас, мазут. Додаткові доходи бюджету протягом вересня 2013 р. – березня 2014 р. формує запроваджений у складі екологічного податку податок за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів. З 1 січня 2015 р. стягнення податку за викиди в атмосферне повітря забруднювальних речовин пересувними джерелами забруднення припиняється, компенсації ж втрат для бюджету забезпечують переглянуті ставки акцизного податку за паливом.

Потрібно назвати найбільш помітні зміни в частині справляння податку на доходи фізичних осіб. Так, з 2 серпня 2014 р. до переліку об'єктів оподаткування цим податком потрапили окремі, раніше не оподатковувані, доходи фізичних осіб, зокрема, проценти, нараховані на суму поточного або вкладного (депозитного) банківського рахунку, процентний або дисконтний дохід за ощадними (депозитними) сертифікатами, проценти на вклад (депозит) члена кредитної спілки в кредитній спілці тощо. У 2014 р. за такими доходами стягується ставка на рівні 15 %, з 2015 р. – 20 %, з 2016 р. – 18 %. З липня 2014 р. доходи бюджету поповнюються за рахунок упровадженого оподаткування пенсій: до кінця 2014 р. під оподаткування потрапили суми пенсій або щомісячного довічного грошового утримання фізичних осіб, якщо їх розмір перевищував 10 тис. грн на місяць (у частині такого перевищення); з 2015 р. податок брали вже з пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, розмір яких перевищував три мінімальні заробітні плати, тобто 3 654 грн станом на 01.01.2015 р. (у частині такого перевищення); з липня 2016 р. оподатковуються тільки суми пенсій або щомісячного довічного грошового утримання, розмір яких перевищує 10 розмірів прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність, у розрахунку на місяць (у частині такого перевищення).

Потреба в додаткових надходженнях до бюджету призводить до впровадження з 2015 р. нового, підвищеного значення ставки податку на доходи фізичних осіб з доходів понад 10 мінімальних заробітних плат на місяць на рівні 20 % (протягом 2011 – 2014 рр. застосовували ставку 17 %). З 2016 р. регресія в оподаткуванні скасовується, і до всіх зарплатних доходів застосовують єдину ставку в розмірі 18 %.

З 2015 р. мало відбутися дворазове зростання розміру податкових соціальних пільг за цим податком, що було б цілком логічно та обґрунтовано. Наразі ця норма була скасована, так і не набувши чинності. У 2017 р. через недосконалість податкового законодавства і маніпулювання показниками прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати кількість осіб, що можуть скористатися правом на пільгу, суттєво зменшилася. Це переважно особи, зайняті неповний робочий день, та працівники, на утриманні яких перебуває двоє та більше дітей. Дійсно, загальне обмеження доходу, понад який право на отримання пільги втрачається, становить для 2017 р. 2 240 грн, а заробітна плата працівників, що працюють на умовах повної зайнятості, не може бути меншою за мінімальну заробітну плату 3 200 грн. Працівники, які претендують на "дитячу" соціальну

пільгу, мають більше шансів нею скористатися: у такому разі граничний розмір їхнього доходу береться в розмірі, кратному до кількості дітей: для працівника з двома дітьми він становитиме $2 \times 2\,240 = 4\,480$ грн, з трьома дітьми – 6 720 грн тощо.

Окремо слід зупинитися на військовому зборі. Починаючи з 3 серпня 2014 р., коли збір було запроваджено, під оподаткування ним потрапили виключно доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграш у державній та недержавній грошовій лотереї; виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри, а уже починаючи з 2015 р. перелік об'єктів оподаткування був суттєво розширений: під обкладання ним потрапили також, зокрема, будь-які виплати за цивільно-правовими договорами, у тому числі за договорами підряду, надання послуг, купівлі-продажу рухомого і нерухомого майна, оренди, авторськими договорами; суми дивідендів, процентів, додаткових благ, добровільної допомоги в частині оподаткування податком на доходи фізичних осіб, іноземні доходи, вартість успадкованого майна, інвестиційного прибутку. Військовий податок став обов'язковим для сплати підприємцями на загальній системі оподаткування та самозайнятими особами.

Надзвичайно суттєві зміни відбуваються в акцизному податку: неодноразово переглядався перелік підакцизних товарів та податкові ставки. Так, із квітня 2014 р. лави підакцизних товарів поповнили мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з двигуном внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом і робочим об'ємом циліндрів двигуна до 250 куб. см; із січня 2015 р. – моторні транспортні засоби, призначені для перевезення 10 і більше осіб, включаючи водія; моторні транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія; із 2016 р. розширено перелік підакцизних товарів у частині пального: під оподаткування потрапили суміші ароматичних вуглеводнів, толуол, ксилоли, вуглеводні ациклічні, інші ефіри прості, антидетонатори, антиоксиданти тощо.

Перелік підакцизних товарів також розширено через зміну тлумачення терміна "слабоалкогольні напої" – з 1 липня 2015 р. під такими розуміють "продукти... із вмістом спирту етилового понад 0,5 % об'ємних одиниць...", тоді як до цієї дати нижньою граничною межею для віднесення напою до алкогольного були 1,2 % об'ємних одиниць. Із 2015 р.

розпочинається стягнення принципово нового різновиду акцизного податку – акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів.

Суттєві зміни відбуваються і в частині справляння новозапровадженого податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: якщо у 2011 р. під оподаткування потрапляла виключно житлова площа об'єктів житлової нерухомості; з 01.04.2014 р. – уже загальна площа об'єктів житлової нерухомості або їх часток, то з 2015 р. – це загальна площа об'єктів як житлової, так і нежитлової нерухомості або їх часток. Незважаючи на молодий вік цього податку, за ним уже неодноразово переглядався перелік пільг та податкові ставки (у 2015 р. їх збільшено порівняно з 2014 р. удвічі).

Спрощена система оподаткування, яку планували скасувати ще з 2011 р., завдяки активній позиції представників малого бізнесу, частини політичної та наукової спільноти таки вистояла. Разом із тим умови та правила її застосування порівняно з дореформеними уже неодноразово змінювалися. Із 2017 р. держава додатково зобов'язала фізичних осіб-платників єдиного податку навіть за відсутності діяльності сплачувати єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в мінімальному розмірі: 352,50 грн для першої групи платників податку і 704 грн – для другої та третьої груп платників податку. Автором з'ясовано, що на сьогодні перелік привілеїв за цією системою суттєво урізаний; у ряді випадків стане вигіднішим обрання загальної системи оподаткування. Однак спрощена система оподаткування все ж не втрачає своєї актуальності та лишається доволі привабливою для бізнесу через одну просту, але надзвичайно важливу причину – простоту застосування. Спрощення фінансової та податкової звітності, зменшення її обсягів – перевага, яка набуває мало не першочергового значення в умовах наявних колізій у законодавстві: неоднозначного трактування норм законів, заплутаності та складності обчислення об'єктів оподаткування в умовах застосування жорстких санкцій за виявлені порушення [47].

Із 2015 р. в переліку потенційних платників єдиного податку значаться також сільськогосподарські виробники: вони сплачують цей податок за особливими правилами (фактично правилами, за якими справлявся скасований фіксований сільськогосподарський податок) у складі 4-ї групи

платників податку. Основні зміни в оподаткуванні сільгоспвиробників за спрощеною системою пов'язані зі збільшенням ставок податку: у 3 рази із січня 2015 р. і, додатково, в середньому в 1,8 раза із січня 2016 р., що в підсумку склало 5,4 раза. З урахуванням того, що з 2015 р. сільськогосподарські товаровиробники-платники єдиного податку в складі 4-ї групи сплачують податок виходячи з проіндексованої грошової оцінки сільгоспугідь, тоді як протягом 1999 – 2014 рр. розраховували суму податку на підставі грошової оцінки земель, зафіксованої станом на 1 липня 1995 р., загальне зростання надходжень за цим податком виявилось ще суттєвішим.

Одночасно з податковими змінами у 2011 – 2016 рр. відбувається коригування бюджетного законодавства. Найвагоміші його трансформації пов'язані з ухваленням нового Бюджетного кодексу, що набув чинності з 1 січня 2011 р., та бюджетною реформою 2015 р.

Доцільно виокремити два напрями змін, які відбулися з 2011 р.:

- а) зміни, які позначилися на загальній величині доходів бюджетів;
- б) зміни, які позначилися на обсягах загального/спеціального (у тому числі бюджету розвитку) фонду чи складі доходів першого і другого кошиків.

У межах першого напрямку змін бюджети, з одного боку, зазнали окремих втрат, а з іншого – отримали додаткові потенційні джерела надходжень. Це сталося внаслідок перегляду складових доходів відповідних бюджетів. Можна навести такі приклади. Так, із 2011 р. обласні та районні бюджети більше не отримують надходжень від плати за землю: остання залишається в повному розпорядженні бюджетів місцевого самоврядування, відповідним чином збільшуючи бюджетний ресурс останніх. Для компенсації зазначених втрат у переліку доходів обласних та АР Крим бюджетів з'явилася низка нових складових, зокрема надходження 50 % збору за спеціальне використання лісових ресурсів в частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування; 50 % збору за спеціальне використання води (крім збору за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення); 50 % плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім плати за користування надрами в межах континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони); плата за ліцензії

за широким переліком операцій тощо. Названі доходи з 2011 р. поповнюють також скарбниці столичного та Севастопольського бюджетів.

Зміни другого напрямку, які, на перший погляд, не мали позначитися на загальних обсягах доходів окремих бюджетів, оскільки в першу чергу характеризували внутрішній перерозподіл коштів у межах бюджетів, могли обумовити відповідне скорочення або збільшення їх кінцевої величини за результатами вирівнювання податкоспроможності територій. Це пов'язано з переглядом складу доходів бюджетів, що враховуються (перший кошик) та не враховуються (другий кошик) у процесі визначення обсягів міжбюджетних трансфертів. Автор не стане детально зупинятися на характеристиці всіх змін, які сталися: по-перше, їх було досить багато, а по-друге, законодавець продовжує вносити їх і далі.

Значно вагомішими та ґрунтовнішими виявилися зміни, внесені в межах бюджетної реформи 2015 р. Зазначені зміни, з одного боку, відбувалися за двома напрямками, описаними вище, а з іншого – були пов'язані зі зміною підходів до проведення горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій.

Не заглиблюючись у деталі таких змін, слід зазначити, що найголовнішою втратою для більшості місцевих бюджетів у межах змін, що відбулися, виявилася втрата надходжень за податком на доходи фізичних осіб: сільські, селищні та міські (міст районного значення) бюджети віднині взагалі позбавлені цього джерела доходів, бюджети міст обласного значення отримують тільки 60 із колишніх 75 %, обласні бюджети – 15 замість колишніх 25 %, бюджет Києва – 40 замість 50 % надходжень за цим податком, і лише районні бюджети замість 25 отримують 60 % за цим податком. Одночасно законодавцем було розширено перелік інших потенційних доходів у формі податкових та неподаткових надходжень для всіх груп місцевих бюджетів.

Набуття чинності Законом України "Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин" № 79-VIII від 28.12.2014 р. [88] кардинальним чином змінило підходи до горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій. Віднині в основі розрахунку суми коштів, яка надаватиметься чи вилучатиметься з місцевого (області, району чи міста обласного значення) бюджету, лежить значення коефіцієнта податкоспроможності (табл. 1.17)

**Умови проведення
горизонтального вирівнювання
податкоспроможності територій**

Значення індексу податкоспроможності	Міжбюджетний трансферт	Величина міжбюджетного трансферту
менше від 0,9	базова дотація	80 % від суми, необхідної для досягнення індексом податкоспроможності значення 0,9
0,9 – 1,1	вирівнювання не здійснюється	
більше від 1,1	реверсна дотація (вилучення коштів до Державного бюджету)	50 % від суми, що перевищує значення індексу податкоспроможності 1,1

Позитивним за такого підходу є надана самодостатнім територіям можливість передавати до Державного бюджету лише 50 % від суми перевищення індексом податкоспроможності значення 1,1, а інші 50 % залишати у власному розпорядженні, що є відповідним стимулом для їх розвитку. Натомість надання "бідним" територіальним одиницям тільки 80 % потрібної для досягнення індексом податкоспроможності значення 0,9 суми, з одного боку, генерує ризики зростання браку коштів для виконання завдань і функцій, покладених на відповідні органи влади, а з іншого – вимагає від них відповідної самовіддачі в контексті посилення роботи над пошуком джерел зростання дохідної бази відповідних бюджетів [33].

Запроваджений підхід істотно спростив порядок усунення фіскальних дисбалансів, хоча й не зробив його досконалішим. Якщо за чинним раніше порядком індекс податкоспроможності використовувався в розрахунках задля визначення прогнозних показників доходів бюджету, то тепер він став самодостатнім чинником для віднесення того чи іншого бюджету до розряду донорів чи реципієнтів. Поза увагою при цьому залишилося співвідношення потенційних доходів відповідних бюджетів та обсягу законодавчо закріплених за ними видатків, а отже, система фінансового вирівнювання потребує подальшого вдосконалення.

Розділ 2. Практика формування та аналізу доходів бюджету

2.1. Моніторинг виконання бюджету за доходами

Доходи бюджету є особливою економічною категорією, обов'язковим атрибутом держави. Обсяги бюджетів сучасних країн характеризуються такими розмірами [70] (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Обсяги дохідної частини бюджетів розширеного уряду окремих країн Європи за 2016 р., млрд євро*

Країни з найменшими обсягами доходів бюджету	Доходи бюджету	Країни з найбільшими обсягами доходів бюджету	Доходи бюджету
Мальта	3,9	Велика Британія	927,1
Кіпр	5,4	Німеччина	805,0
Латвія	6,8	Франція	600,4
Естонія	8,5	Італія	454,1
Литва	8,5	Іспанія	277,7

*Без урахування доходів фондів соціального страхування.

Як видно, абсолютні розміри бюджетів досить відрізняються в різних країнах світу, що є цілком логічним і пояснюється, окрім іншого, розмірами самої країни, кількістю населення, що працює, обсягами виробництва товарів (робіт, послуг), наявними природними ресурсами тощо. Для України цей показник (доходи Зведеного бюджету) становлять за досліджуваний рік 27,7 млрд євро [65].

Для отримання порівнянних показників потрібно навести інформацію про доходи бюджетів окремих країн Європи з розрахунку на одного жителя [70] (табл. 2.2). Дані табл. 2.2 свідчать про досить суттєвий розрив між величиною доходів бюджетів окремих країн Європи з розрахунку на душу населення. Співвідношення між мінімальним (1 387,06 євро для Болгарії) та максимальним (34 483,09 євро для Норвегії) значеннями цього показника становить майже 25:1. Усереднене значення цього показника, розраховане для чинного складу країн Європейського Союзу (28 країн), становить 8 603,06 євро; цей же показник для країн, що здобули членство у ЄС до 1 травня 2004 р. (15 країн), складає 10 037,45 євро. Якщо додати до порівняння Україну, отримаємо 649,78 євро, що у 2,1 раза менше від мінімального значення показника для наведених країн Європи і у 13,2 раза менше від середнього значення по ЄС-28.

Таблиця 2.2

**Доходи бюджетів розширеного уряду* окремих країн Європи
з розрахунку на душу населення за 2016 р., євро**

Доходи бюджету з розрахунку на душу населення	Середнє значення величини доходів бюджету з розрахунку на душу населення	Країни, що потрапили до групи
до 3 тис. євро	2 202,07	Болгарія, Румунія, Польща, Литва
від 3,01 до 6 тис. євро	5 235,02	Хорватія, Латвія, Угорщина, Словаччина, Словенія, Греція, Португалія, Чехія, Іспанія
від 6,01 до 10 тис. євро	8 812,73	Кіпр, Естонія, Італія, Мальта, Франція, Німеччина
від 10,01 до 15 тис. євро	13 039,93	Нідерланди, Бельгія, Фінляндія, Австрія, Велика Британія
від 15,01 до 20 тис. євро	17 258,93	Ірландія, Швейцарія**
понад 20,01 тис. євро	25 037,31	Швеція, Люксембург, Данія, Ісландія, Норвегія

*Без урахування доходів фондів соціального страхування.

**Показник 2015 р.

Додатково слід розглянути, яка частка ВВП централізується в бюджетах європейських країн [70] (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Частка ВВП, що централізується в бюджетах* окремих країн Європи
(фактичні показники 2016 р.), %**

Частка ВВП у доходах бюджету	Середнє значення частки ВВП у доходах бюджету	Країни, що потрапили до групи
до 25 %	24,1	Болгарія, Румунія, Литва, Польща, Люксембург, Іспанія
від 25,01 до 30 %	26,5	Швейцарія**, Словенія, Німеччина, Словаччина, Нідерланди, Ірландія, Франція, Італія, Латвія, Хорватія, Бельгія, Португалія
від 30,01 до 35 %	32,0	Греція, Кіпр, Угорщина, Австрія, Фінляндія, Чехія
понад 35,01 %	42,2	Мальта, Велика Британія, Естонія, Швеція, Ісландія, Данія, Норвегія

*Без урахування доходів фондів соціального страхування.

**Показник 2015 р.

У бюджетах європейських країн централізується від мінімальних 20,8 % ВВП, що характерно для Болгарії, до 54,0 % ВВП, що характерно для Норвегії. Усереднене значення цього показника, розраховане для ЄС-28 та ЄС-15, складає 29,6 та 29,9 % відповідно, для України 32,8 % [65].

Дані, подані в наведених табл. 2.2 і 2.3, демонструють наявність прямого зв'язку між обсягами ВВП, що централізується у бюджетах окремих країн, та величиною доходів таких бюджетів із розрахунку на душу населення відповідної країни. Так, чотири країни із рівнем централізації ВВП до 25 % (Болгарія, Румунія, Литва, Польща) мають і найнижчі обсяги доходів бюджету на душу населення (до 3 тис. євро), аналогічно Норвегія, Данія, Ісландія, Швеція з рівнем централізації ВВП, що перевищує 35 %, формують доходи бюджету понад 20 тис. євро з розрахунку на одного мешканця країни. Найбільш суттєво відхиляються від такої тенденції, з одного боку, Люксембург та Швейцарія, у яких за досить незначного рівня централізації ВВП (24,0 та 25,1 % відповідно) обсяги доходів бюджетів на душу населення складають вагомі 22,0 та 18,4 тис. євро, а з іншого боку, Угорщина, Естонія та Чехія, які за значно вищого від середнього для європейських країн рівня централізації ВВП (30,7; 40,3 та 34,4 %) характеризуються доволі незначними обсягами доходів бюджету на душу населення (3,5; 6,5 та 5,7 тис. євро відповідно). До когорти країн другого списку (з високим рівнем централізації ВВП та невідповідними йому доволі незначними розмірами доходів бюджетів на душу населення) потрапляє наразі й Україна.

У табл. 2.4 проаналізовано динаміку доходів Зведеного та Державного бюджетів України.

Таблиця 2.4

Динаміка доходів Зведеного та Державного бюджетів України

Роки	Зведений бюджет			Державний бюджет		
	у цінах відповідного року, млрд грн	у порівнянних цінах, млрд грн	у млрд євро	у цінах відповідного року, млрд грн	у порівнянних цінах, млрд грн	у млрд євро
1	2	3	4	5	6	7
2001*	52,7	52,7	10,9	36,7	36,7	7,6
2002	61,9	58,9	12,3	45,5	43,3	9,0
2003	75,3	66,3	12,5	55,1	48,5	9,1
2004	91,5	70,0	13,8	70,3	53,8	10,6
2005	134,2	82,5	21,0	105,3	64,7	16,5

Закінчення табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7
2006	171,8	92,0	27,1	133,5	71,5	21,1
2007	219,9	96,0	31,8	165,9	72,4	24,0
2008	297,9	101,1	38,6	231,7	78,6	30,1
2009	273,0	82,0	25,1	209,7	63,0	19,3
2010	314,5	83,0	29,9	240,6	63,5	22,8
2011	398,6	92,1	35,9	314,6	72,7	28,4
2012	445,5	95,5	43,4	346,1	74,2	33,7
2013	442,8	91,0	41,7	339,2	69,7	32,0
2014	456,1	80,9	29,0	357,1	63,3	22,7
2015	652,0	83,2	26,9	534,7	68,3	22,1
2016	782,9	85,4	27,7	616,3	67,2	21,8
2016 р. до 2001 р., разів	14,86	1,62	2,54	16,79	1,83	2,87

*Доходи бюджету без урахування надходжень від приватизації.

Дані табл. 2.4 свідчать про те, що зростання номінальних доходів Зведеного та Державного бюджетів України, обчислених у цінах відповідних років, склало за досліджуваний шістнадцятирічний період 2001 – 2016 рр. 14,86 та 16,79 раза. Ці ж показники, відкориговані відповідним чином на значення індекса-дефлятора ВВП, дають уже зовсім іншу картину – реальні доходи бюджету збільшилися за цей час значно менше – на 62 та 83 % відповідно. Перераховані за офіційним середньорічним курсом гривні до євро доходи Зведеного та Державного бюджетів зросли з 10,9 та 7,6 млрд євро у 2001 р. до 43,4 та 33,7 млрд євро у 2012 р., а за підсумками 2016 р., у тому числі й через суттєву девальвацію гривні, – скоротилися до 27,7 та 21,8 млрд євро.

Слід зауважити, що доходи бюджету визначаються за касовим методом, тобто за фактом надходження коштів на рахунки казначейської служби без урахування часу (періоду) нарахування зазначених платежів їхніми платниками. Потрібно звернутися до загальновстановлених правил визначення термінів проведення розрахунків за податками і зборами [74] (табл. 2.5).

**Базові звітні податкові періоди,
встановлені чинним податковим законодавством України**

Звітний податковий період	Термін подання податкової декларації (розрахунку) (загальне правило)	Термін сплати податкового зобов'язання (загальне правило)
Календарний місяць	протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця	протягом 10 календарних днів після закінчення граничного терміну подання податкової декларації (розрахунку)
Календарний квартал	протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу	
Календарне півріччя	протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) півріччя	
Календарний рік	протягом 60 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) року	

Дані наведеної табл. 2.5 свідчать про те, що сплата податків платниками за останній звітний період для місячного і квартального звітних періодів та за рік в цілому (для річного звітного періоду) відбувається вже в наступному році. Як результат, до доходів поточного року не потрапляють платежі, нараховані за звітний рік за терміном сплати в наступному році, проте включаються платежі, нараховані за попередній рік, що надійшли у поточному році. Такий стан речей визначається прийнятим порядком здійснення розрахунків із бюджетом, а відтак, нарікань не викликає.

Натомість зовсім інакше виглядає ситуація, за якої має місце попередня (за термінами, що не настали, або й навіть за ще не нарахованими платежами) сплата податків і зборів. Наразі зауваження викликають не узаконені факти таких сплат (зокрема, за деякими податковими платежами, наприклад, єдиним податком для платників 1 і 2 груп, збором за провадження деяких видів підприємницької діяльності, чинним податковим законодавством передбачена можливість їхньої сплати не лише

за базовим варіантом – за один місяць (квартал), а й за більшу кількість періодів – аж до кінця календарного року), а випадки, що виходять за межі правового поля.

На такі непоодинокі випадки, що мають місце в українських реаліях, звертають увагу вчені-дослідники А. І. Крисоватий і Т. Л. Томнюк [17]. Вони описують, зокрема, багаторічну незаконну практику доведення головним податковим відомством країни до податкових органів регіонального і базового рівня (нині органів фіскальної служби) щомісячних планових завдань із формування дохідної бази Державного бюджету, які на 25 – 30 % завищені порівняно з показниками Міністерства фінансів. Враховуючи, що за невиконання розрахункової бази доходів бюджету до "порушників" застосовуються заходи дисциплінарного стягнення, фіскальні органи змушені проводити відповідну "виховну" роботу щодо платників податків. Автори монографії відзначають, що "у випадку незабезпечення виконання доведених показників розрахункова база головним чином виконується за рахунок авансованих коштів добросовісних платників податків – суб'єктів господарювання, які проявляють готовність до співпраці з податковими органами" [17].

Цілком зрозуміло, що в зазначений спосіб держава намагається вирішувати проблеми браку фінансових ресурсів у скарбниці, проте, завчасно вилучаючи з цієї метою оборотні кошти суб'єктів господарювання, фактично підриває їхню платоспроможність. Натомість кошти, які надійшли, зараховуються до доходів бюджету, штучно збільшуючи його обсяги та занижуючи розміри бюджетного дефіциту. Як результат, створюється примарна видимість благополуччя в розвитку державних фінансів в умовах фактичного приховування наявних проблем.

Потрібно також звернути особливу увагу на окремі ситуації, за яких виникнення фактів переплат за податками відбувається з огляду на об'єктивні причини в межах чинного правового поля. Така ситуація має місце, наприклад, коли в суб'єкта господарювання – платника податку на прибуток – сума сплачених авансових внесків виявляється більшою за суму нарахованого податку на прибуток, виходячи з фактично отриманої його величини. Наявна переплата означає виникнення боргу держави перед цим суб'єктом. До запровадження авансових внесків за податком на прибуток аналогічна ситуація виникала у платників цього податку, коли, маючи прибутки за результатами дев'яти місяців роботи, за підсумками року вони декларували збитки.

Нерідко спостерігається й переплата підприємствами податку на додану вартість. Ураховуючи, що належна до сплати сума ПДВ визначається як різниця між величиною податкових зобов'язань та податкового кредиту, перевищення другою величиною першої створює описаний раніше прецедент. Таке явище відображає також специфіку фінансово-господарської діяльності осіб, операції яких оподатковуються за ставкою 0 відсотків (насамперед, експортерів): не маючи податкових зобов'язань, вони претендують на податковий кредит, а в кінцевому рахунку – на бюджетне відшкодування податку.

Платник ПДВ згідно з нормами Податкового кодексу може прийняти рішення як про відшкодування належної йому суми податку на його банківський рахунок, так і про її зарахування в рахунок зменшення майбутніх податкових зобов'язань з цього податку. Фахівці Рахункової палати України відзначають, що відшкодування ПДВ в рахунок майбутніх платежів за цим податком здійснюється податківцями виключно через особові картки платників та не знаходить відображення у звітності Державної казначейської служби про виконання Державного бюджету за доходами, що призводить до викривлення реального стану бюджетних надходжень і знижує ефективність управлінських рішень у частині виконання Державного бюджету [53].

Суми ж ПДВ, які вимагаються платниками для відшкодування на їхні банківські рахунки, після проведення встановлених перевірок та контрольних процедур з боку уповноважених органів мають беззаперечно повертатися державою. Наразі реалізація цієї норми на практиці відбувається, як правило, із суттєвим затягуванням встановлених строків розрахунків, наслідком чого є постійна наявність бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ платникам податку. Так, за офіційними даними, на 1 січня 2016 р. вона складає 12,9 млрд грн [54]. Суми цієї заборгованості також не знаходять відображення у звітності Державного казначейства про виконання бюджету, завищуючи обсяги оприлюднених сум доходів Державного бюджету.

Далі слід оцінити наявні обсяги переплат за податками і зборами (обов'язковими платежами) за останній семирічний період на підставі даних приведеної табл. 2.6. Слід відзначити, що, згідно з прийнятим порядком, у ній не знайшли відображення заявлені до відшкодування та невідшкодовані суми податку на додану вартість.

Таблиця 2.6

**Інформація про суми переплат податків, зборів
(обов'язкових платежів) до Державного бюджету України
станом на 1 січня відповідного року, млрд грн**

Показники	Роки						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Суми переплати податків, зборів (обов'язкових платежів)	8,6	14,3	14,9	18,7	21,1	27,5	35,4
з них: надміру сплачені суми податків, зборів (обов'язкових платежів)	8,3	11,7	10,2	13,3	10,1	13,2	20,8
суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді	0,3	2,6	4,6	5,4	10,9	14,3	14,6

Як видно, загальна сума переплати платниками податків і зборів за обов'язковими платежами до бюджету зросла за досліджуваний період з 8,6 до 35,4 млрд грн, або у 4,1 раза. Найбільш значущим та показовим у наведеній таблиці є другий поданий у ній показник – надміру сплачені суми податків, зборів (обов'язкових платежів). Зазначені кошти підлягають безумовному та обов'язковому поверненню платникам податків за фактом їх звернення до органів фіскальної служби. Значення цього показника коливається за роками в межах 8,3 – 20,8 млрд грн. Останній показник у таблиці – суми платежів, які сплачені та будуть нараховані в наступному звітному періоді, – характеризує сплачені платником суми податкових зобов'язань у період між законодавчо встановленими граничними строками їх сплати, в результаті чого в обліковій системі органів фіскальної служби створюється тимчасова переплата за податком. Суттєве зростання цього показника з 0,3 до 14,6 млрд грн також може бути демонстрацією "плідних" результатів роботи фіскалів.

Наявний незадовільний стан з наповненням української скарбниці доходами, суттєве відставання від інших європейських країн пояснюється впливом низки чинників: падінням ВВП, скороченням обсягів експортно-імпортних операцій, прискоренням інфляційних та девальваційних процесів, зниженням реальної заробітної плати, зростанням рівня безробіття. Не сприяють зростанню економіки наявні політичні протистояння, узурпація Російською Федерацією АР Крим та військові дії на Сході нашої країни.

Далі в дослідженні буде розглянуто структуру доходів Державного бюджету в динаміці за 2007 – 2015 рр. (табл. 2.7) [65].

Таблиця 2.7

**Структура доходів Державного бюджету України
за даними Державної казначейської служби, %**

Група доходів	Роки									
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Податкові надходження	70,3	72,5	71,0	69,4	83,2	79,4	77,5	78,5	76,6	81,8
Неподаткові надходження	25,4	22,8	24,2	27,0	15,6	19,7	21,5	19,1	22,4	16,8
Доходи від операцій із капіталом	1,1	0,9	0,5	0,2	0,2	0,4	0,1	0,2	0,0	0,0
Трансферти	2,7	3,4	4,0	2,9	1,0	0,5	0,9	2,1	0,9	1,3
Цільові фонди	0,6	0,4	0,3	0,5	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0
Разом	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Ураховуючи, що групування доходів бюджету до 2010 р. включно здійснювалося за одними правилами, а з 2011 р. через зміни, внесені до бюджетної класифікації, – уже за іншими, суттєво оновленими, трактувати результати аналізу наведених у табл. 2.7 даних без їхнього попереднього коригування та забезпечення єдиного методичного підходу до їх формування є не зовсім коректним.

Ураховуючи, що найбільш вагомі коригування у складі груп та підгруп доходів бюджету відбулися у 2011 р., слід розглянути, як саме зміни до бюджетної класифікації позначилися на структурних складових доходів Державного бюджету України (табл. 2.8) [65].

Таблиця 2.8

Склад доходів Державного бюджету, млрд. грн

Групи доходів бюджету	2010 р.	2011 р.	
	згідно з бюджетною класифікацією, чинною у відповідному звітному періоді	згідно з бюджетною класифікацією 2001 р. із змінами станом на кінець 2010 р.	
Податкові надходження	166,9	261,6	239,5
Неподаткові надходження	65,1	49,1	70,0
Доходи від операцій із капіталом	0,6	0,5	0,5
Офіційні трансферти	6,9	3,2	3,2
Цільові фонди	1,2	0,2	1,3
Разом	240,6	314,6	314,6

Як видно, зафіксоване органами Державної казначейської служби України зростання податкових надходжень Державного бюджету зі 166,9 до 261,5 млрд грн, або на 56,8 %, з урахуванням забезпечення порівнянності показників, сягнуло б лише рівня 43,6 %; скорочення величини неподаткових надходжень з 65,1 до 49,1 млрд грн за об'єктивного аналізу продемонструвало б протилежну тенденцію, а саме їхнє зростання до 70,0 млрд грн, шестиразове ж зменшення надходжень до цільових фондів обернулося б зростанням їхньої величини на 0,1 млрд грн.

Нижче буде наведено структуру доходів Державного бюджету, згрупованих за єдиними вимогами бюджетної класифікації 2011 р., чинної на момент проведення дослідження (кінець 2016 р.) (табл. 2.9) [65].

Таблиця 2.9

**Структура доходів Державного бюджету України
згідно з бюджетною класифікацією 2011 р.,
чинною на кінець 2016 р.**

Група доходів	Роки									
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Податкові надходження	77,5	79,6	76,4	75,2	83,2	79,4	77,5	78,5	76,6	81,8
Неподаткові надходження	18,6	15,9	19,0	21,6	15,6	19,7	21,5	19,1	22,4	16,8
Доходи від операцій із капіталом	1,1	0,9	0,5	0,2	0,2	0,4	0,1	0,2	0,0	0,0
Трансферти	2,7	3,4	4,0	2,9	1,0	0,5	0,9	2,1	0,9	1,3
Цільові фонди	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0
Разом	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Для кращого усвідомлення різниці в результатах, наведених у табл. 2.7 і 2.9, на рис. 2.1 продемонстровано в динаміці одночасно два показники частки податкових надходжень (як найбільшої складової доходів Державного бюджету), обчисленої в порівнянних умовах (із застосуванням єдиного порядку класифікації показників) та в непорівнянних умовах (із застосуванням порядків класифікації показників, чинних у відповідних звітних періодах).

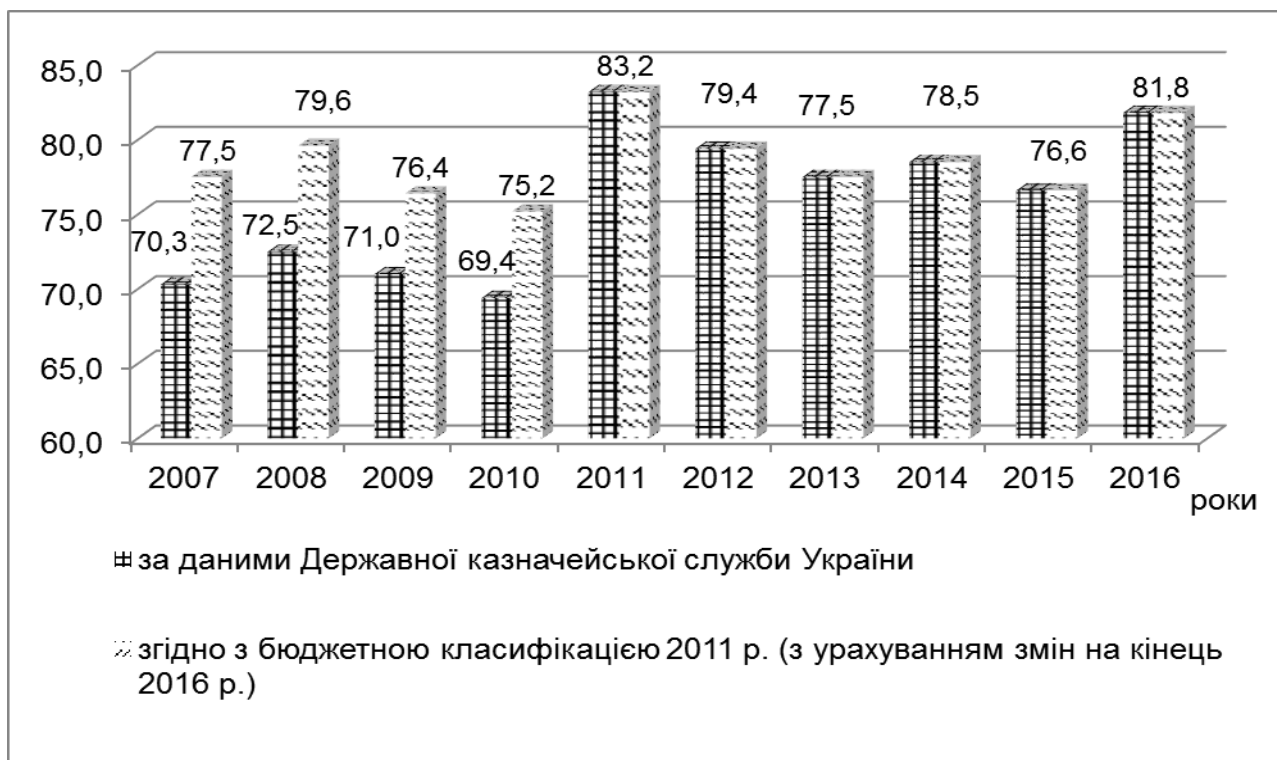


Рис. 2.1. Частка податкових надходжень Державного бюджету, розрахована в порівнянних та непорівнянних умовах

Як видно з рис. 2.1, різниця між розрахованими показниками частки податкових надходжень у доходах Державного бюджету є доволі суттєвою – від 5,4 до 7,2 % у різні роки, з 2011 р. вона зникає. Це означає, що погруповий аналіз доходів бюджету починаючи з 2011 р. можна здійснювати без додаткових коригувань показників, але тільки до моменту наступного перегляду бюджетної класифікації.

Ураховуючи також, що чинна бюджетна класифікація не є бездоганною (зокрема, досить спірним є питання щодо віднесення рентної плати до групи податкових надходжень), дослідники проблем розвитку державних фінансів мають можливість самостійно перегрупувати показники доходів бюджету, головне при цьому – забезпечити єдиний підхід до подання аналізованих показників. У табл. 2.8 автор, зокрема, теж порівнював показники доходів бюджету за 2010 та 2011 р., спираючись на вимоги бюджетної класифікації 2001 р. з урахуванням змін станом на кінець 2010 р., а не її оновленої редакції 2011 р.

Повертаючись до аналізу структури доходів Державного бюджету, слід відзначити, що найбільшу частку в доходах посідають податкові надходження, забезпечуючи в різні роки від мінімальних за досліджуваний період (75,2 %) до максимальних (83,2 %); на другому місці, хоча й із суттєвим відривом, йдуть неподаткові надходження (від 15,6 до 22,4 %), три інші групи забезпечують у різні роки від 0,9 до 4,6 % доходів Державного бюджету.

Ураховуючи, що частка доходів Державного бюджету в загальному обсязі доходів Зведеного бюджету України є переважною, структура доходів Зведеного бюджету є наближеною до наведеної структури доходів Державного бюджету: висока частка податкових надходжень (78,7 % у 2007 р., 84,0 % у 2011 р., 83,1 % у 2016 р.), істотно нижча – неподаткових (17,2 % у 2007 р., 15,1 % у 2011 р., 16,0 % у 2016 р.), досить незначна – трьох інших складових (4,1 % у 2007 р., 1,0 % у 2011 р., 0,8 % у 2016 р.) [65]. Слід зауважити, що зазначені показники розраховані згідно з вимогами бюджетної класифікації 2011 р., чинної на кінець 2016 р.

Слід детальніше розглянути складові і структуру податкових надходжень бюджету. Дослідження буде обмежене 2007 – 2016 рр., а в табл. 2.10 і 2.11 буде наведено структуру доходів бюджету за 2007 р. (перший досліджуваний рік), 2010 р. (останній рік перед упровадженням Податкового кодексу), 2011 р. (перший рік чинності першої редакції Податкового кодексу), 2014 р. (рік перед унесенням змін до Податкового кодексу), 2015 р. (перший рік чинності нової редакції Податкового кодексу), 2016 р. (останній з досліджуваних років) [65].

Таблиця 2.10

Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України*

Податки і збори	Роки					
	2007	2010	2011	2014	2015	2016
Податок на додану вартість	34,3	34,7	38,9	37,8	35,2	36,2
Податок на доходи фізичних осіб (до 2011 р. податок з доходів фізичних осіб)	20,1	20,5	18,0	19,8	17,9	19,6
Податок на прибуток підприємств	19,9	16,2	16,5	10,9	7,7	9,3
Акцизний податок (до 2011 р. – акцизний збір)	6,1	11,4	10,1	12,3	13,9	15,6
Мито	5,7	3,6	3,5	3,4	7,9	3,1
Плата за користування надрами (у тому числі рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні)	3,3	3,6	5,1	5,3	7,5	6,3
Плата за землю	2,2	3,8	3,2	3,3	2,9	3,5
Збори у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію та збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ	2,0	1,5	1,3	1,2	0,5	0,0
Рентна плата за транзитне транспортування природного газу, транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та продуктопроводами, транзитне транспортування аміаку	1,8	0,9	0,8	0,4	0,9	0,2
Інші податки і збори	4,4	3,9	2,7	5,5	5,5	6,1
Разом	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Довідково: непрямі податки – усього	46,1	49,7	52,5	53,5	57,0	55,0

*Відповідно до бюджетної класифікації доходів бюджету 2011 р., чинної на кінець 2016 р.

Як видно з табл. 2.10, хоча загальна картина за досліджуваний період суттєво не змінюється (найвагомішими в податкових надходженнях Зведеного бюджету протягом усіх років залишаються податок на додану вартість, на доходи (з доходів) фізичних осіб, на прибуток підприємств, акцизний податок (збір), мито та плата за користування надрами (у тому числі рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні) (сумарний обсяг надходжень за названими складовими становить від 89,4 до 92,1 %), проте чітко простежується тенденція до підвищення ролі непрямих податків у формуванні коштів бюджету: їхня сумарна частка у податкових надходженнях зросла із 46,1 у 2007 р. до 55 – 57 % у 2015 – 2016 рр. Частка прямих податків скорочується, що особливо помітно в податку на прибуток підприємств (зменшення з 19,9 до 7,7 – 9,3 %); одночасно суттєво підвищується роль плати за користування надрами у формуванні податкових надходжень Зведеного бюджету: з 3,3 % у 2007 р. до 6,3 – 7,5 % у 2015 – 2016 рр.

Розглянемо структуру доходів Державного бюджету України (табл. 2.11) [65].

Таблиця 2.11

Структура податкових надходжень Державного бюджету України*

Податки і збори	Роки					
	2007	2010	2011	2014	2015	2016
Податок на додану вартість	46,2	47,7	49,7	49,6	43,6	46,7
Податок на прибуток підприємств	26,4	22,1	20,9	14,3	8,5	10,8
Акцизний податок (до 2011 р. – акцизний збір)	8,2	15,3	12,6	16,0	15,4	17,9
Мито	7,7	4,9	4,5	4,4	9,8	4,0
Плата за користування надрами (у тому числі рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні)	4,5	4,8	5,9	6,5	9,0	7,9
Збори у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну й теплову енергію та збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на природний газ	2,7	2,1	1,7	1,6	0,7	0,1
Рентна плата за транзитне транспортування природного газу, транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами і продуктопроводами, транзитне транспортування аміаку	2,4	1,2	1,0	0,5	1,1	0,3
Податок на доходи фізичних осіб (до 2011 р. податок із доходів фізичних осіб)	0,0	0,0	2,4	3,6	8,8	9,6
Інші податки і збори	2,0	2,0	1,3	3,4	3,1	2,8
Разом	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Довідково: непрямі податки – усього	62,0	67,9	66,8	70,1	68,8	68,7

*Відповідно до бюджетної класифікації доходів бюджету 2011 р., чинної на кінець 2016 р.

Значущість окремих податків у формуванні доходів Державного бюджету загалом відповідає описаній ситуації щодо Зведеного бюджету. Суттєво меншою є роль податку на доходи (з доходів фізичних осіб): до 2011 р. останній узагалі не зараховувався до державної скарбниці, починаючи з 2011 р. зазначені надходження забезпечує м. Київ, а з 2015 р. до Державного бюджету на постійній основі надходять і 25 % податку, зібраного на решті території України (крім податку на пасивні доходи), а також 100 % податку на пасивні доходи. Частка непрямих податків у загальній сумі податкових надходжень є надзвичайно вагомою: від 62,0 до 70,1 % за досліджуваний період; роль податку на прибуток зменшилася з 26,4 у 2007 р. до 14,3 % у 2014 р., додаткове зниження цієї частки до 8,5 % у 2015 р. пов'язане також зі зміною пропорцій розподілу податку між бюджетами (саме з 2015 р. до Державного бюджету надходить тільки 90 % від зібраного податку, 10 % спрямовуються до місцевих бюджетів).

Розглянемо структуру неподаткових надходжень Зведеного бюджету України (табл. 2.12) [65].

Таблиця 2.12

Структура неподаткових надходжень Зведеного бюджету України*

Види доходів	Роки					
	2007	2010	2011	2014	2015	2016
Кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України "Про Національний банк України"	5,0	25,3	19,8	28,3	44,1	30,4
Власні надходження бюджетних установ	55,4	46,8	52,5	39,3	29,7	39,0
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	2,9	1,6	1,7	1,2	7,2	0,9
Частина чистого прибутку (доходу) державних унітарних підприємств та їхніх об'єднань, що вилучається до бюджету, і дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна власність	3,5	3,7	4,5	4,3	5,2	9,5
Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій	16,1	6,7	6,1	11,9	2,8	4,3
Надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном	2,8	2,1	2,6	2,1	1,4	1,5
Судовий збір	—	—	—	1,3	1,2	2,9
Державне мито	1,6	1,2	1,2	0,9	0,3	0,3
Інші	12,8	12,4	11,5	10,7	8,1	11,2
Разом	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

*Відповідно до бюджетної класифікації доходів бюджету 2011 р., чинної на кінець 2016 р.

Представимо також структуру неподаткових надходжень Державного бюджету України доходів (табл. 2.13) [65].

Таблиця 2.13

Структура неподаткових надходжень Державного бюджету України*

Види доходів	Роки					
	2007	2010	2011	2014	2015	2016
Кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України "Про Національний банк України"	6,1	29,9	24,2	33,4	51,5	36,8
Власні надходження бюджетних установ	53,6	42,5	47,4	32,3	22,0	32,9
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	1,6	0,7	0,3	0,4	7,7	0,1
Частина чистого прибутку (доходу) державних унітарних підприємств та їхніх об'єднань, що вилучається до бюджету, і дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є державна власність	4,0	4,2	5,3	4,8	6,0	11,4
Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій	19,8	8,0	7,5	14,1	3,3	5,2
Судовий збір	–	–	–	1,6	1,4	3,5
Надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим державним майном	1,6	1,2	1,7	1,4	1,0	1,0
Державне мито	1,1	0,9	0,9	1,0	–	–
Інші	12,1	12,6	12,7	11,1	7,1	9,2
Разом	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

*Відповідно до бюджетної класифікації доходів бюджету 2011 р., чинної на кінець 2016 р.

За результатами проведеного аналізу можна сказати, що найбільш значущими в переліку неподаткових надходжень як Зведеного, так і Державного бюджетів України за останній досліджуваний рік є кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України "Про Національний банк України", власні надходження бюджетних установ та плата за ліцензії на певні види господарської діяльності. За останні 10 років частка коштів, що перераховуються Національним банком України, зросла з 5,0 % у 2007 р. до 30,4 – 44,1 % у 2015 – 2016 рр. в доходах Зведеного бюджету та від 6,1 до 36,8 – 51,5 % у доходах Державного бюджету за окреслений період. Водночас істотно скоротилася

частка надходжень від зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій (з 16,1 до 2,8 – 4,3 % за Зведеним бюджетом і від 19,8 до 3,3 – 5,2 % за Державним бюджетом) та власних надходжень бюджетних установ (із 55,4 до 29,7 – 39,0 % за Зведеним бюджетом і від 53,6 % до 22,0 – 32,9 % за Державним бюджетом).

Окремою складовою аналізу доходів бюджету є оцінювання фактичного стану розподілу коштів між загальним та спеціальним фондами. Як було з'ясовано раніше, зазначений поділ не завжди є доцільним та обґрунтованим. Розглянемо тенденції у формуванні доходів Державного бюджету за загальним та спеціальним фондами (табл. 2.14) [65].

Таблиця 2.14

**Доходи загального та спеціального фондів
Державного бюджету України (фактичні показники)**

Рік	Загальний фонд, млрд грн	Спеціальний фонд, млрд грн	Частка доходів спеціального фонду в загальній сумі доходів бюджету, %
2000	28,1	8,1	22,4
2001	28,5	10,4	26,7
2002	34,7	10,8	23,7
2003	42,3	12,8	23,3
2004	52,0	18,4	26,1
2005	84,4	20,9	19,9
2006	101,3	32,2	24,1
2007	126,1	39,8	24,0
2008	185,9	45,9	19,8
2009	156,6	53,1	25,3
2010	207,5	33,1	13,8
2011	265,8	48,8	15,5
2012	289,6	56,5	16,3
2013	291,6	47,7	14,0
2014	310,7	46,4	13,0
2015	503,8	30,9	5,8
2016	574,7	41,6	6,8
2017*	673,7	57,3	7,8

*Планові показники.

Дані табл. 2.14 показують, що основна частина коштів Державного бюджету зосереджена в загальному фонді; частка спеціального фонду є більш значущою у 2000 – 2009 рр., коли вона складає 19,8 – 26,7 % у загальній сумі доходів бюджету. З 2010 р. спостерігається скорочення частки доходів спеціального фонду: у 2010 р. це вже 13,8 %, а протягом

останніх трьох років вона не виходить за межі 8 %. Найвні тенденції щодо поступового зменшення частки спеціального фонду відповідають рекомендаціям органів Державної влади та окремих науковців [20; 54].

Важливою складовою аналізу доходів бюджету є зіставлення фактичних та планових показників його виконання. Автором було розраховано рівень відхилення фактичних показників виконання Державного бюджету України від планових (з урахуванням унесених змін) показників за 2007 – 2016 рр. (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Відхилення фактичних показників виконання Державного бюджету України за доходами від планових (з урахуванням унесених змін) показників*

*Розрахунки здійснено згідно з чинною на 31.12.2016 р. класифікацією доходів бюджету.

Як видно з рис. 2.2, за середнього в 4,8 % рівня недовиконання фактичних показників доходів Державного бюджету порівняно з плановими значеннями, у 2009 р. недовиконання сягнуло значних 17,9 %, або 45,6 млрд грн, і лише протягом двох років (2011-го та 2015-го) показники доходів бюджету було перевиконано (на 0,4 та 0,5 % відповідно).

Детальніше стан виконання планових показників буде розглянуто за групами доходів бюджету та їх основними складовими (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Відхилення фактичних показників виконання Державного бюджету
за групами та складовими доходів протягом 2007 – 2016 рр.
від планових (з урахуванням унесених змін) показників*, %**

Складові доходів бюджету	Нижня межа відхилення		Верхня межа відхилення		Середній рівень відхилення, %
	%	рік	%	рік	
Податкові надходження – усього	-16,2	2009	1,8	2011	-4,4
у тому числі:					
податок на додану вартість	-15,4	2012	1,3	2011	-5,6
податок на прибуток підприємств	-23,1	2009	18,6	2007	1,7
ввізне мито	-39,0	2009	8,2	2007	-4,8
вивізне мито	-68,7	2013	175,2	2014	5,0
податок на доходи фізичних осіб	-10,9	2014	6,6	2016	-3,1
Неподаткові надходження – усього	-23,2	2009	8,6	2015	-3,1
у тому числі:					
кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України "Про Національний банк України"	-63,3	2009	79,2	2012	19,3
власні надходження бюджетних установ	-19,3	2014	-2,0	2013	-9,8
Доходи від операцій із капіталом – усього	-84,9	2016	-18,6	2011	-52,8
Трансферти – усього	-45,8	2016	9,7	2013	-12,3
у тому числі:					
міжбюджетні трансферти	-24,3	2015	1,4	2007	-7,8
Цільові фонди – всього	-96,3	2016	196,9	2009	9,2
Доходи – всього	-17,9	2009	0,5	2015	-4,8

*Розрахунки здійснено згідно з чинною на 31.12.2016 р. класифікацією доходів бюджету.

Як видно, за загальними показниками рівня виконання Державного бюджету за доходами, наведеними на рис. 2.2, приховуються більш тривожні цифри: масові факти суттєвого відхилення фактичних показників окремих складових доходів від планових, найбільш показовими серед яких є, зокрема, недовиконання надходжень до цільових фондів обсягом 96,3 % у 2016 р., від операцій із капіталом обсягом 84,9 % у 2016 р., вивізного мита – на 68,7 % у 2013 р. та перевиконання надходжень до цільових фондів на 196,9 % у 2009 р., вивізного мита на 175,2 % у 2014 р., надходжень коштів, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України "Про Національний банк України", на 79,2 % тощо.

Разом із тим, розглядаючи проблему відхилення фактичних показників виконання доходів від планових, слід особливу увагу звертати на фінансову роль тих чи інших складових доходів у формуванні бюджету. Навіть суттєві відхилення показників виконання плану за окремими складовими з незначною часткою в доходах бюджету меншою мірою вплинуть на загальний рівень виконання плану порівняно з мінімальним відхиленням від плану складових зі значно вищою часткою в доходах бюджету. Наведемо приклад. Так, ураховуючи, що збори на паливно-енергетичні ресурси формують лише 0,2 % від планових доходів Державного бюджету 2016 р., навіть таке суттєве недовиконання плану за цим показником (131,4 %) обумовило недовиконання загального плану за доходами обсягом лише 0,2 %. З іншого боку, перевиконання надходжень за податком на додану вартість на 1,2 % за умови частки цього податку в плановій структурі доходів бюджету 2016 р. 36,9 % обумовило відповідне перевиконання загального плану за доходами на 0,45 %.

Це, звичайно, не означає, що в процесі планування фінансово менш значущих складових доходів можна формально підходити до встановлення їхніх величин, однак потребує більш зваженого, прискіпливого та обґрунтованого проведення планування основних бюджетоформувальних доходів бюджету з тим, щоб звести відхилення фактичних показників від планових до статистично незначущих.

Для оцінювання впливу результатів виконання плану за окремими складовими доходів бюджету на загальне відхилення фактичних показників доходів бюджету від планових автор пропонує здійснювати відповідні розрахунки та подавати отримані результати в рейтинговому порядку. Вплив зміни кожної складової доходів бюджету на загальне відхилення потрібно визначати як добуток відносного відхилення фактичного показника від планового за кожною складовою доходів та планової частки таких доходів у структурі доходів бюджету. Інакше кажучи, якщо за запланованих у сумі 48,6 млрд грн надходжень за податком на прибуток до бюджету в 2016 р. фактично надійшло 54,3 млрд грн, а планова частка податку на прибуток у доходах бюджету становить 7,69 %, перевиконання плану за цим податком на 11,7 % $((48,6 \text{ млрд грн} - 54,3 \text{ млрд грн}) / 48,6 \text{ млрд грн})$ забезпечить перевиконання загального плану за доходами бюджету обсягом 0,92 % $(7,69 \times 11,9 / 100)$.

Слід розглянути вплив результатів виконання плану за окремими складовими доходів Державного бюджету на загальне відхилення

фактичного показника доходів бюджету від його планового рівня у 2016 р. (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Оцінювання впливу результатів виконання плану за окремими складовими доходів Державного бюджету на загальний рівень виконання планових показників Державного бюджету за доходами у 2016 р.

Показники	%
Загальне відхилення фактичних показників виконання Державного бюджету за доходами від планових, %	-2,38
у тому числі:	
1) за рахунок невиконання плану за статтями дохідної частини бюджету – усього	-5,98
із них за складовими доходів:	
а) рентна плата за користування надрами	-2,90
б) цільові фонди	-1,20
в) власні надходження бюджетних установ	-0,94
г) збори на паливно-енергетичні ресурси	-0,24
д) від урядів зарубіжних країн та міжнародних організацій	-0,22
е) доходи від операцій з капіталом	-0,17
є) доходи від власності та підприємницької діяльності	-0,14
ж) інші неподаткові надходження	-0,11
з) рентна плата за спеціальне використання води	-0,02
и) офіційні трансферти	-0,02
і) рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України	-0,01
2) за рахунок перевиконання плану за статтями дохідної частини бюджету – усього	3,60
із них за складовими доходів:	
а) акцизний податок	1,30
б) податок на прибуток підприємств	0,92
в) податок та збір на доходи фізичних осіб	0,58
г) податок на додану вартість	0,45
д) адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності	0,22
е) ввізне мито	0,11
є) рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів	0,01
ж) рентна плата за транспортування	0,01
з) вивізне мито	0,00

Як видно з табл. 2.16, загальне недовиконання фактичних показників доходів бюджету за 2016 р. порівняно із показниками, затвердженими планом, склало 2,38 %, що відповідає даним на рис. 2.2. Основні причини загального невиконання плану Державного бюджету за доходами в 2016 р. – невиконання плану за рентною платою, надходженнями

до цільових фондів, власними надходженнями бюджетних установ тощо. Три зазначених складових забезпечили 84,3 % від загального недовиконання плану доходів бюджету за 2016 р. (у частині недовиконання). Недонадходження обов'язкових платежів були певною мірою були перекриті перевиконанням плану надходжень за акцизним податком, податком на прибуток підприємств, податком та збором на доходи фізичних осіб, акцизним податком тощо. Чотири зазначених складових забезпечили 90,3 % від загального перевиконання плану доходів бюджету за 2016 р.

Особливу увагу дослідникові варто звернути на показники виконання плану за спеціальним фондом бюджету. Важливість належного виконання плану доходів бюджету як загалом за спеціальним фондом, так і за окремими складовими доходів обґрунтована автором раніше. Отже, як було з'ясовано, рівень виконання плану за окремими видами доходів спеціального фонду був незадовільним за весь період з моменту виокремлення цього фонду у складі бюджету (2000 р). Наприклад, у 2004 р. за 14-ма дохідними джерелами мало місце перевиконання надходжень спеціального фонду, тоді як за іншими 14-ма – їх недовиконання; у 2011 р. не довиконано доходи за 21-ю складовою, а перевиконано – за 18-ма [46].

Через недовиконання планових показників окремих доходів спеціального фонду з року в рік низка програм реалізується лише частково, а то й узагалі залишається замороженою. Наприклад, у 2015 р. від реалізації надлишкового озброєння, військової і спеціальної техніки, нерухомого військового майна надійшло лише 0,1 млн грн, як результат, не проводилися видатки за бюджетною програмою Міністерства оборони України на будівництво (придбання) житла для військовослужбовців Збройних сил України. Аналогічно надходження конфіскованих коштів і коштів від реалізації конфіскованого майна, які були привласнені корупційними методами, за рахунок яких передбачалася реалізація бюджетної програми Міністерства фінансів України на реалізацію заходів щодо підвищення обороноздатності і безпеки держави, а також на відновлення об'єктів Донецької та Луганської областей, склали лише 0,1 млн грн, замість запланованих 1,5 млрд, через що такі видатки також не фінансувалися [54]. Одночасно перевиконання планових показників доходів за окремими складовими автор також оцінює незадовільно: це призводить як до заморожування бюджетних коштів, так і до неефективного використання обмежених бюджетних коштів.

З іншого боку, через перевиконання планових показників окремих доходів до бюджету зараховують кошти для реалізації відповідних цільових програм в обсягах, які перевищують потребу в них, що може призводити до поширення фактів марнотратства, безгосподарності, незаконного використання державних ресурсів або елементарного заморожування бюджетних коштів на бюджетних рахунках в умовах їх фактичного дефіциту чи недофінансування інших бюджетних програм.

Аналізуючи доходи бюджету, важливо порівняти темпи зростання доходів бюджету порівняно з темпами зростання видатків (з урахуванням кредитування). Це можна зробити на прикладі Державного бюджету України (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

**Порівняння темпів зростання доходів Державного бюджету
порівняно з темпами зростання його видатків**

Рік	Річний темп зростання доходів (порівняно з попереднім роком)	Річний темп зростання видатків (з урахуванням кредитування) (порівняно з попереднім роком)	Темп зростання доходів, % до темпу зростання видатків (з урахуванням кредитування)
2008	139,6	138,9	100,5
2009	90,5	100,4	90,1
2010	114,7	124,3	92,3
2011	130,8	110,9	117,9
2012	110,0	118,1	93,1
2013	98,0	101,1	97,0
2014	105,3	107,7	97,7
2015	149,7	133,2	112,4
2016	115,3	118,4	97,4
2016 р. порівняно з 2007 р.	3,71 раза	3,90 раза	95,1

Дані табл. 2.17 демонструють, що протягом шести з дев'яти років темпи зростання видатків (з урахуванням кредитування) перевищують темпи зростання доходів. Загалом за досліджуваний період темпи зростання видатків (з урахуванням кредитування) виявилися на 4,9 % вищими, аніж темпи зростання доходів. Така ситуація є негативною та свідчить про від'ємні (з дефіцитом) результати виконання Державного бюджету, а відтак необхідність пошуку джерел його фінансування.

Розглянемо стан формування доходів місцевих бюджетів (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Склад і структура доходів місцевих бюджетів згідно з бюджетною класифікацією 2011 р., чинною на кінець 2016 р. (фактичні дані)

Складові доходів бюджетів	Роки					
	2007	2010	2011	2014	2015	2016
Податкові надходження, млрд грн	44,4	67,9	73,1	87,3	98,2	146,9
% від загального обсягу доходів	41,5	42,6	40,3	37,7	33,4	40,1
у тому числі, млрд грн:						
податок на доходи фізичних осіб (до 2011 р. податок із доходів фізичних осіб)	34,8	51,0	54,1	62,6	54,9	79,0
податок на прибуток підприємств	0,4	0,4	0,4	0,3	7,7	11,6
плата за землю	3,9	9,5	10,7	12,1	14,8	23,3
акцизний податок із реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів	—	—	—	—	4,3	5,9
Неподаткові надходження, млрд грн	7,0	9,4	10,9	12,3	20,1	21,9
% від загального обсягу доходів	6,6	5,9	6,0	5,3	6,8	6,0
у тому числі, млрд грн:						
власні надходження бюджетних установ	4,5	6,6	8,3	9,6	15,3	14,9
плата за оренду майнових комплексів та іншого майна, що перебуває в комунальній власності	0,5	0,7	0,7	0,7	0,8	0,9
Доходи від операцій з капіталом, млрд грн	4,6	2,6	1,8	1,1	1,6	1,4
% від загального обсягу доходів	4,3	1,6	1,0	0,5	0,6	0,4
Трансферти*, млрд грн	48,7	78,9	94,9	130,6	174,1	195,5
% від загального обсягу доходів	45,5	49,5	52,3	56,4	59,1	53,4
Цільові фонди, млрд грн	2,3	0,7	0,8	0,4	0,4	0,5
% від загального обсягу доходів	2,2	0,4	0,5	0,2	0,1	0,1
Усього	107,1	159,4	181,5	231,7	294,5	366,1

*Без урахування суми міжбюджетних трансфертів, які передаються місцевими бюджетами різних рівнів або між місцевими бюджетами однієї підпорядкованості.

Дані табл. 2.18 свідчать про те, що за період 2007 – 2016 рр. фактичний сумарний обсяг доходів місцевих бюджетів зріс зі 107,1 до 366,1 млрд грн, або у 3,4 раза. Ці ж показники, перераховані з урахуванням індекса-дефлятора ВВП, дозволяють побачити зовсім іншу картину – скорочення реальної величини доходів місцевих бюджетів на 14,6 % [65; 67]. Основними складовими доходів місцевих бюджетів виступають трансферти та податкові надходження, причому починаючи з 2011 р. частка трансфертів складає понад 50 %. Неподаткові надхо-

дження забезпечують у загальній сумі доходів бюджетів від 5,3 до 6,8 % за досліджувані роки. Основним бюджетоформувальним податком місцевих бюджетів виступає податок на доходи (з доходів) фізичних осіб. До 2014 р. включно це стосується всіх місцевих бюджетів, починаючи з 2015 р. – тільки обласних, районних та міських (міст обласного значення) бюджетів, оскільки із зазначеної дати цей податок до бюджетів сіл, селищ та міст районного значення взагалі не спрямовується. Вагоме місце в податкових надходженнях місцевих бюджетів посідає також плата за землю. З 2015 р. зростає значущість податку на прибуток підприємств, що пов'язано, в першу чергу, зі спрямуванням, починаючи з названого року 10 % цього податку (крім податку на прибуток підприємств державної та комунальної власності) до обласних бюджетів. Новозапроваджений з 2015 р. акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів також посідає вагоме місце в бюджетах місцевого самоврядування, збільшуючи фінансовий ресурс останніх. Найвагомішу (на рівні 63,5 – 78,2 % за досліджувані роки) частку у складі неподаткових надходжень місцевих бюджетів забезпечують власні надходження бюджетних установ, істотно меншу, але також важливу – плата за оренду майнових комплексів та іншого майна, що перебувають у комунальній власності.

Слід додатково назвати основні бюджетоформувальні (без урахування трансфертів, оскільки частка останніх лишається переважно найвагомішою для більшості бюджетів) складові доходів окремих груп місцевих бюджетів для післяреформеного (з 2015 р.) періоду. Для обласних бюджетів – це, насамперед, податок на доходи фізичних осіб, а також (зі значно меншою в доходах таких бюджетів часткою) податок на прибуток, рентна плата та власні надходження бюджетних установ. Для районних бюджетів – це податок на доходи фізичних осіб та власні надходження бюджетних установ. Для бюджетів міст обласного значення – це податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, місцеві податки і збори, державне мито, плата за надання адміністративних послуг, надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим майном, що перебуває в комунальній власності, власні надходження бюджетних установ. Для селищних, сільських та міських (міст районного значення) бюджетів, в умовах, коли податок на доходи фізичних осіб перестав формувати їхні доходи, основними

бюджетоформувальними стали надходження від місцевих податків і зборів, новозапроваджений акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, а також традиційно власні надходження бюджетних установ [27].

Дохідна частина місцевих бюджетів, як і Державного бюджету, включає дві складові – доходи загального та спеціального фондів. Частка загального фонду є переважною протягом усіх років дослідження. Тенденція до поступового скорочення питомої ваги спеціального фонду стає особливо помітною з 2015 р.: якщо протягом 2007 – 2014 рр. доходи спеціального фонду формують від 10,4 до 17,7 % загального обсягу доходів місцевих бюджетів, то в 2015 – 2016 рр. – тільки 6,7 та 6,8 % відповідно [65]. Болісним при цьому є одночасне зменшення обсягів бюджету розвитку, що утворюється у складі спеціального фонду місцевих бюджетів, яке пов'язане, насамперед, зі скороченням законодавчо затвердженого переліку його складових. Як результат, виникають труднощі із фінансуванням капітальних видатків, реалізацією громадами інвестиційно-інноваційних проектів: з 2011 р. фактично єдиним дозволеним джерелом фінансування таких заходів стають саме кошти бюджету розвитку. Певним вирішенням цієї проблеми є наявність у місцевих рад права спрямовувати до бюджету розвитку надлишок сформованого з профіцитом загального фонду місцевого бюджету. На прикладі м. Києва можна показати, що видатки бюджету розвитку столиці на 2017 р. в сумі 7,8 млн грн планується на 8 % (0,6 млн грн) профінансувати за рахунок відповідних доходів цього (бюджету розвитку) бюджету і на 92 % (7,2 млн) – за рахунок передачі коштів із загального фонду цього бюджету [82]. Аналогічна ситуація масово складається в більшості місцевих рад: фінансування капітальних видатків відбувається переважно шляхом штучного переміщення коштів між бюджетами [37].

Автором досліджено стан виконання місцевих бюджетів за доходами у 2007 – 2011 рр. За умови загального (за бюджетами в цілому) виконання затверджених (з урахуванням внесених змін) показників на рівні 93,8 – 107,0 % за загальним фондом бюджетів виконання становить 94,3 – 104,1 %, за спеціальним фондом – 87,8 – 185,6 % [65]. Водночас за окремими показниками зазначені коливання є значно більш вираженими. Такий стан речей свідчить про недоліки у плануванні доходів бюджету та генерує ризики недофінансування запланованих видатків в умовах недовиконання бюджетів за доходами.

Більш детальне дослідження практики формування і виконання місцевих бюджетів за доходами доцільно здійснювати за кожним окремим бюджетом. Зазначений аналіз вимагає обов'язкового врахування ряду нюансів дослідником. Насамперед, варто сказати про порядок оцінювання показників доходів бюджету в динаміці. З метою виключення впливу цінового чинника на результати розрахунків потрібно показники доходів, наведені у фактичних цінах, обов'язково доповнювати аналогічними показниками, обчисленими з урахуванням індекса-дефлятора ВВП. Застосування цього інструменту дозволяє отримати реальні показники доходів бюджету, які можна порівнювати між собою.

Структурний аналіз доходів бюджету з визначенням частки кожної з його складових (податкових надходжень, неподаткових надходжень, доходів від операцій із капіталом, трансфертів, цільових фондів) слід проводити, враховуючи зміни в бюджетній класифікації, що мали місце протягом досліджуваного періоду. Неврахування факту блукання окремих платежів між різними групами та підгрупами доходів бюджету призводить до штучного завищення чи заниження частки відповідних груп чи підгруп у загальній сумі доходів. Наприклад, суттєве зростання питомої ваги місцевих податків і зборів у загальній сумі доходів бюджетів місцевого самоврядування, що яскраво простежується після 2011 р., відбулося насамперед у зв'язку із перенесенням ряду загальнодержавних податків (зокрема, єдиного податку, плати за землю) до переліку місцевих податків і зборів [50, 74].

Окремою складовою аналізу досліджуваного в роботі питання має стати оцінювання темпів зростання доходів бюджету відносно темпів зростання його видатків (з урахуванням операцій кредитування): перевищення другого показника над першим генерує ризики нарощування бюджетного дефіциту, а отже, має бути поставлене під контроль. Заслужовує на увагу також показник еластичності доходів місцевого бюджету: в ідеалі його значення має бути наближеним до одиниці, що відповідатиме інтересам як місцевої влади, так і платників податків.

Важливе місце в аналізі доходів бюджету посідає з'ясування рівня виконання їх планових показників. Виконання плану за доходами – головна передумова наступного повноцінного фінансування запланованих видатків. Надзвичайно важливо обчислити показники виконання плану не лише в цілому за загальною сумою доходів бюджету, а й в аспекті окремих складових; з'ясувати причини недовиконання чи перевиконання плану, виявити факти неякісного, поверхневого планування. Особливо прискіпли-

вої уваги до результатів виконання плану вимагають показники доходів спеціального фонду бюджету: зайві, понадпланові надходження за однією складовою не можуть бути використані для зменшення суми недонадходжень за іншою, тож важливим є забезпечення неухильного виконання плану за кожним видом доходів спеціального фонду, інакше реалізація окремих програм чи заходів може бути поставлена під сумнів.

Окрема увага в процесі аналізу має бути приділена з'ясуванню наявності фактів переплат податків і зборів до бюджету. Цей показник у зв'язку із застосуванням касового методу обліку доходів бюджету штучно завищує дохідну частину місцевого бюджету, а тому в ході аналізу доцільно якщо не ігнорувати такі доходи, то принаймні наголошувати на їхній частці в загальному обсязі.

Аналіз виконання місцевого бюджету за доходами, що буде проводитися з урахуванням окреслених у роботі аспектів, дозволить суттєво підвищити рівень об'єктивності, обґрунтованості та значущості його результатів, а прийняті на підставі такого аналізу рішення дадуть змогу покращити фінансовий стан відповідного бюджету [38].

2.2. Обґрунтування місця та ролі міжбюджетних трансфертів у формуванні доходів бюджету

Відповідно до ст. 81 Бюджетного кодексу України, міжбюджетні відносини – це відносини між державою, АР Крим та територіальними громадами щодо забезпечення відповідних бюджетів фінансовими ресурсами, необхідними для виконання функцій, передбачених Конституцією України та законами України [50].

Головна причина, яка викликає необхідність у таких відносинах, – наявні фіскальні дисбаланси, або невідповідність між обсягами фінансових ресурсів того чи іншого рівня влади й обсягами завдань і обов'язків, які на нього покладаються. Так, ст. 66 Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні" передбачає, що:

а) місцеві бюджети мають бути достатніми для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування наданих їм законом повноважень та забезпечення населення послугами не нижче рівня мінімальних соціальних потреб;

б) повноваження на здійснення витрат місцевого бюджету мають відповідати обсягу надходжень місцевого бюджету;

в) держава в разі потреби забезпечує збалансування місцевих бюджетів шляхом передавання необхідних коштів до відповідних місцевих бюджетів у вигляді дотацій та субвенцій [115].

Ще однією причиною існування міжбюджетних відносин є визначений ст. 82 Бюджетного кодексу поділ видатків за ступенем їх значущості та порядком розмежування між бюджетами, на три групи: 1) видатки державного значення, які фінансуються виключно з Державного бюджету та не можуть бути передані на виконання АР Крим та місцевому самоврядуванню; 2) видатки, які хоча й впливають із функцій держави, але з метою забезпечення найбільш ефективного їх виконання, передаються до виконання АР Крим та місцевому самоврядуванню; 3) видатки місцевого значення, фінансування яких має здійснюватися за рахунок коштів місцевих бюджетів. Виконання місцевими органами влади і самоврядування функцій держави, покладених на них у процесі делегування повноважень, вимагає забезпечення їх відповідними джерелами коштів.

З метою регулювання міжбюджетних відносин використовуються міжбюджетні трансферти. Згідно зі ст. 2 Бюджетного кодексу України, міжбюджетні трансферти – це кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого [50].

Для з'ясування значущості міжбюджетних трансфертів у формуванні доходів відповідних бюджетів слід звернутись до табл. 2.19 [65]. Як стає зрозумілим, за досліджуваний період (2001 – 2016 рр.) значущість міжбюджетних трансфертів як однієї зі складових дохідної частини Державного бюджету, зменшилася: якщо у 2001 р. у вигляді міжбюджетних трансфертів до Державного бюджету було залучено 2,54 млрд грн, то за підсумками 2016 р. – 4,17 млрд грн, з урахуванням же впливу цінового чинника у 2016 р. надійшло лише 18 % від рівня 2001 р. Частка міжбюджетних трансфертів у загальній величині доходів Державного бюджету впала за цей період з 6,53 до 0,68 %.

У свою чергу, абсолютна величина міжбюджетних трансфертів як дохідної складової місцевих бюджетів зросла з 7,2 до 195,4 млрд грн, що в порівнянних цінах становить 2,96 раза. Частка трансфертів у доходах місцевих бюджетів також суттєво зросла за досліджуваний період: якщо у 2001 р. на міжбюджетні трансферти припадало 29,1 %, то у 2016 р. – уже 53,4 %, що відповідно в 1,83 раза більше. Незважаючи на те що

в окремі періоди частка трансфертів несуттєво скорочувалася (наприклад, із 46,1 % у 2006 р. до 41,7 % у 2007 р., з 55,2 % у 2012 р. до 52,4 % у 2013 р., з 59,1 % у 2015 р. до 53,4 % у 2016 р.), загальна тенденція до зростання значущості трансфертів у доходах місцевих бюджетів залишається незмінною.

Таблиця 2.19

Місце міжбюджетних трансфертів у доходах бюджетів

Рік	Трансферти в доходах Державного бюджету України		Трансферти в доходах місцевих бюджетів України**	
	млрд грн	% від доходів (з урахуванням міжбюджетних трансфертів)	млрд грн	% від доходів (з урахуванням міжбюджетних трансфертів)
2001	2,54	6,53	7,2	29,1
2002	2,94	6,47	8,8	31,2
2003	2,37	4,30	11,7	34,2
2004	1,59	2,26	16,8	42,5
2005	1,46	1,39	23,4	43,5
2006	1,58	1,18	34,2	46,1
2007	4,35	2,62	44,7	43,4
2008	7,70	3,32	59,1	44,5
2009	7,77	3,70	62,2	46,7
2010	6,62	2,75	77,8	49,1
2011	2,72	0,86	94,9	52,3
2012	1,34	0,39	124,5	55,2
2013	1,61	0,47	115,8	52,4
2014	2,12	0,59	130,6	56,4
2015	3,14	0,59	174,0	59,1
2016	4,17	0,68	195,4	53,4
2016 р., % від 2001 р.	18,0*	10,4	збільшення в 2,96 раза*	збільшення в 1,83 раза

*Розраховано за показниками величини міжбюджетних трансфертів, обчислених у цінах 2001 р.

**Без урахування суми міжбюджетних трансфертів, які передаються місцевими бюджетами різних рівнів або між місцевими бюджетами однієї підпорядкованості, а також коштів, отриманих з іншої частини бюджету.

Слід детальніше розглянути склад і структуру міжбюджетних трансфертів як складових дохідної частини місцевих бюджетів. Виконано дослідження за останній десятирічний період (2007 – 2016 рр.) (табл. 2.20) [65].

Таблиця 2.20

**Склад і структура міжбюджетних трансфертів
як складової доходів місцевих бюджетів**

Рік	Міжбюджетні трансферти – усього, млрд грн	З них			
		дотації		субвенції	
		млрд грн	% від загальної суми трансфертів	млрд грн	% від загальної суми трансфертів
2007	44,7	23,3	52,2	21,3	47,8
2008	59,1	30,4	51,5	28,7	48,5
2009	62,2	36,1	58,0	26,1	42,0
2010	77,8	44,2	56,9	33,5	43,1
2011	94,9	48,1	50,7	46,8	49,3
2012	124,5	60,6	48,7	63,8	51,3
2013	115,8	61,2	52,8	54,6	47,2
2014	130,6	64,4	49,3	66,2	50,7
2015	174,0	7,3	4,2	166,7	95,8
2016	195,4	6,8	3,5	188,6	96,5

Як видно, у складі доходів місцевих бюджетів є дві групи міжбюджетних трансфертів: дотації та субвенції. Протягом 2007 – 2014 рр. значущість цих груп у формуванні доходів бюджетів є приблизно однаковою; з 2015 р. частка дотацій скорочується до рівня 3,5 – 4,2 %, а частка субвенцій, відповідно, зростає до рівня 95,8 – 96,5 %, причини чого буде з'ясовано далі.

Перейдемо до аналізу дотацій (табл. 2.21) [65].

Таблиця 2.21

**Дотації у складі міжбюджетних трансфертів
дохідної частини місцевих бюджетів**

Рік	Загальна кількість дотацій	з них персональних дотацій	Частка дотації вирівнювання (з 2015 р. базової дотації) у загальній сумі дотацій
2007	5	2	79,7
2008	5	2	94,6
2009	5	2	92,5
2010	4	2	98,7
2011	9	2	90,7
2012	11	3	85,2
2013	7	2	91,0
2014	7	3	93,9
2015	4	2	72,3
2016	4	1	69,4

Кількість дотацій, які включалися до доходів місцевих бюджетів за досліджуваний період, складає від 4-х до 11-ти. Незважаючи на це, найвагомішою серед цих трансфертів залишалася дотація вирівнювання. Її частка протягом 2007 – 2014 рр., коливаючись у межах 79,7 – 98,7, становила в середньому 90,8 % у загальній сумі дотацій.

Слід відзначити, що з 2015 р. порядок вирівнювання дохідної спроможності місцевих бюджетів, який був чинним протягом тринадцяти попередніх років, кардинально змінюється. У бюджетному законодавстві зникає навіть згадка про дотацію вирівнювання, натомість дещо схожу місію починає виконувати новозапроваджений трансферт – базова дотація. Незважаючи на те що частка цієї дотації складає суттєві 69,4 – 72,3 % у загальній сумі дотацій у 2015 – 2016 рр., її загальна значущість істотно скорочується. Так, якщо сумарна величина дотації вирівнювання у 2014 р. для всіх місцевих бюджетів становила 60,5 млрд грн, то сумарна величина базової дотації для всіх місцевих бюджетів склала у 2015 р. лише 5,3 млрд грн, або в 11,4 раза менше. Важливу роль серед загального переліку дотацій з 2015 р. починає відігравати ще одна дотація, запроваджена з метою ліквідації можливих фактичних диспропорцій у процесі запровадження нової моделі взаємовідносин Державного бюджету з місцевими бюджетами – стабілізаційна дотація. За фактом виконання місцевих бюджетів її величина в 2015 – 2016 рр. склала 2 млрд грн щороку, або 27,5 – 29,3 % у загальній сумі дотацій у дохідній частині місцевих бюджетів [14; 65].

Необхідно продемонструвати склад бюджетів, які мали міжбюджетні відносини з Державним бюджетом України: отримували від нього дотацію вирівнювання (за умови, що розрахункова величина їхніх видатків перевищувала розрахункову величину їхніх доходів) або передавали частину своїх ресурсів до державної скарбниці (за умови перевищення розрахунковою величиною їхніх доходів величини видатків) (табл. 2.22) [65].

**Склад бюджетів, які мали міжбюджетні відносини
з Державним бюджетом України**

Роки	Усього бюджетів, що мають відносини з Державним бюджетом	з них бюджетів-донорів – усього	у тому числі бюджетів					Частка бюджетів-донорів у загальній кількості бюджетів	Частка дотаційних бюджетів у загальній кількості бюджетів
			міст – обласних центрів	інших міст	областей	районів	м. Києва		
2002	686	89	23	55	3	7	1	13,0	87,0
2003	686	77	16	52	4	4	1	11,2	88,8
2004	689	56	12	37	3	3	1	8,1	91,9
2005	690	55	12	38	2	2	1	8,0	92,0
2006	690	41	10	27	1	2	1	5,9	94,1
2007	691	46	10	32	1	2	1	6,7	93,3
2008	691	46	11	28	1	5	1	6,7	93,3
2009	691	37	9	22	1	4	1	5,4	94,6
2010	691	24	4	17	–	2	1	3,5	96,5
2011	692	32	8	21	–	2	1	4,6	95,4
2012	692	30	6	21	–	2	1	4,3	95,7
2013	692	33	9	20	–	4	–	4,8	95,2
2014	667	25	4	18	–	2	1	3,7	96,3

Як видно, у динаміці спостерігається щорічне збільшення частки дотаційних бюджетів і, відповідно, – скорочення бюджетів-донорів. Так, у 2002 р. нараховувалося 89 бюджетів-донорів, або 13 % від їх загальної кількості, а до 2013 р. їх залишилося тільки 33, або 4,8 %. З урахуванням факту окупації АР Крим у 2014 р. лише 25 із 667 бюджетів були самодостатніми. Основними бюджетами-донорами виступають бюджети міст: у 2002 р. таких було 79 із 89-ти, у 2014-му – 23 із 25-ти.

Незважаючи на те що переважна кількість місцевих бюджетів, які мали відносини з Державним бюджетом, були дотаційними, значення дотації вирівнювання для таких бюджетів було неоднаковим. Автором розраховано частку цього трансферту в розрахунковому обсязі доходів місцевих бюджетів, що враховуються під час визначення міжбюджетних трансфертів, за 2004 – 2014 рр. і отримано такі результати (табл. 2.23) [65].

Таблиця 2.23

**Дотація вирівнювання в розрахунковому обсязі доходів
місцевих бюджетів, що враховуються під час визначення
міжбюджетних трансфертів, %**

Рік	Мінімальне значення показника	Максимальне значення показника	Середнє значення показника
2004	0,83	4 413	127,0
2005	0,19	1 625	119,0
2006	0,61	1 760	122,2
2007	0,31	1 421	103,7
2008	0,27	1 216	113,3
2009	0,40	1 195	117,2
2010	0,80	1 216	76,7
2011	1,62	1 190	113,7
2012	1,03	1 024	103,3
2013	0,37	1 180	94,8
2014	0,89	1 252	119,3

Як видно, за середнього значення частки дотації вирівнювання в розрахунковому обсязі доходів місцевих бюджетів від 76,0 до 127,0 % за досліджуваний період, існував суттєвий розрив між мінімальним та максимальним значеннями цього показника. Мінімальне значення коливалося від 0,2 до 1,6 %, максимальне – в межах 10,2 – 44,1 раза. Можна навести такий приклад. Так, у 2014 р., м. Львів, розрахунковий обсяг доходів якого становив 1,28 млрд грн, отримало дотацію вирівнювання обсягом 11,4 млн грн, або 0,89 % від розрахункового обсягу доходів. У свою чергу, Хустський район Закарпатської області з розрахунковим обсягом доходів 18,8 млн грн отримав дотацію вирівнювання обсягом 234,8 млн грн, що у 12,5 раза більше від обсягу доходів цього бюджету [65].

Для кращого розуміння ситуації потрібно згрупувати бюджети, що отримують дотацію вирівнювання з Державного бюджету у 2014 р. за часткою даного міжбюджетного трансферту в розрахунковому обсязі доходів таких бюджетів (табл. 2.24) [65].

Дані табл. 2.24 додатково засвідчують суттєву залежність місцевих бюджетів від дотації вирівнювання: для 80,4 % таких бюджетів сума цього трансферту перевищує розрахункову величину їхніх доходів.

Таблиця 2.24

**Групування місцевих бюджетів за значущістю дотації вирівнювання
у формуванні доходів таких бюджетів**

Дотація вирівнювання в розрахунковому обсязі доходів місцевих бюджетів, %	Кількість бюджетів	% від загальної кількості бюджетів- реципієнтів	Середнє значення дотації вирівнювання в розрахунковому обсязі доходів місцевих бюджетів, %
До 20	14	2,2	6,0
20,01 – 50	32	5,0	31,8
50,01 – 100	80	12,5	73,5
100,01 – 150	69	10,7	125,3
150,01 – 200	91	14,2	170,6
200,01 – 250	77	12,0	222,2
250,01 – 300	69	10,7	274,4
300,01 – 350	53	8,3	318,3
350,01 – 400	32	5,0	374,0
400,01 – 500	43	6,7	447,0
500,01 – 700	48	7,5	591,6
700,01 – 1 000	31	4,8	829,1
Понад 1 000	3	0,5	1 165,1

Для формування більш обґрунтованих висновків автором з'ясовано значущість дотації вирівнювання окремо для обласних, АР Крим, районних та міських (міст обласного та державного значення) бюджетів на прикладі 2014 р. (останній рік перед реформою системи міжбюджетних відносин в Україні (табл. 2.25)) [65].

Як видно з табл. 2.25, частка дотації вирівнювання у формуванні розрахункового обсягу дохідної частини місцевих бюджетів складає в середньому 119,3 % із коливанням від 49,5 % у бюджетах міст обласного значення і до 267,1 % у бюджетах районів. Найвищі значення цього показника (понад 1 000 %) характерні для Хустського та Березівського (Закарпатської області) і Острозького (Рівненської області) районів. Тож найгірше фінансове забезпечення мають бюджети районів областей (99,6 % із них є дотаційними), дещо краще – бюджети областей. І хоча всі обласні бюджети є дотаційними, частка дотації в розрахунковому обсязі доходів областей є на кілька порядків нижчою, ніж у доходах бюджетів районів – 94,8 порівняно з 267,1 %. Найменш фінансово залежними є бюджети міст: незважаючи на те що 146 зі 168 бюджетів претендують на дотацію, її частка в розрахунковому обсязі доходів таких бюджетів є найнижчою серед усіх груп бюджетів і становить 49,5 %. Відповідно, загальна сума

дотації вирівнювання з Державного бюджету розподіляється переважно між бюджетами районів (53,7 %) і бюджетами областей (30,9 %). Середня величина дотації вирівнювання з розрахунку на один бюджет є досить вагомою, сягаючи 63,3 млн грн для міста обласного значення, 68,3 млн грн – для бюджету району і 774,5 млн грн – для бюджету області.

Таблиця 2.25

Склад дотаційних бюджетів, що мали міжбюджетні відносини з Державним бюджетом України у 2014 р., і значення дотації вирівнювання у формуванні розрахункового обсягу їх дохідної частини

Місцеві бюджети	Кількість дотаційних бюджетів		Частка дотації в розрахунковому обсязі доходів бюджетів, %	Частка дотації, яка спрямовується до відповідної групи бюджетів, у загальній сумі дотації, %	Середня сума дотації на один бюджет, млн грн
	усього	у відсотках від кількості бюджетів відповідної групи			
областей	24	100,0	94,8	30,9	774,5
районів	472	99,6	267,1	53,7	68,3
міст обласного значення	146	86,9	49,5	15,4	63,3
Разом	642	–	119,3	100,0	93,5

Суттєва залежність місцевих бюджетів від дотації вирівнювання вимагала об'єктивного, досконалого механізму її розрахунку. Незважаючи на існування спеціально розробленої формули, за якою проводилися всі обчислення, повної прозорості в цьому процесі досягти не вдалося: планові обсяги трансфертів у директивному порядку доводилися Міністерством фінансів до відповідних адміністративно-територіальних одиниць. І хоча ніхто не відбирав у місцевої влади права проконтролювати цей процес, можливості для оскарження доведених сум трансфертів та їх подальшого перерахунку чинне законодавство також не передбачало.

Із 2015 р. запроваджується новий підхід до здійснення вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів, про що йшлося раніше. Як результат, кількість дотаційних бюджетів скорочується (табл. 2.26) [65].

Бюджети-отримувачі базової дотації

Види бюджетів	2015 р.		2016 р.	
	кількість бюджетів	% від бюджетів відповідної групи	кількість бюджетів	% від бюджетів відповідної групи
Дотаційні бюджети – усього	499	74,6	582	73,4
з них бюджети: областей	18	75,0	18	75,0
районів	421	88,8	386	83,7
міст обласних центрів	0	0,0	0	0,0
інших міст	60	40,3	53	41,7
об'єднаних територіальних громад	–	–	125	78,6

Як видно, кількість дотаційних бюджетів зменшилася з 96,3 % у 2014 р. до 74,6 та 73,4 у 2015 та 2016 рр. відповідно. Причому до переліку дотаційних не потрапило жодне місто обласного значення; кількість бюджетів інших міст, районів та областей, що отримують базову дотацію, також певною мірою скоротилася. Використання отриманих показників не дозволяє, однак, зробити висновок, що ситуація із забезпеченням адміністративно-територіальних одиниць коштами покращилася. Це тільки результат здійснених розрахунків за новозапровадженим алгоритмом. Слід звернути увагу й на значущість кожної з дотацій: дотація вирівнювання за підсумками 2014 р. складала 59,8 % у доходах місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів), базова ж дотація у 2015 та 2016 рр. – тільки 4,4 та 2,8 % відповідно.

Потрібно зауважити, що за 80-ма та 85-ма бюджетами адміністративно-територіальних одиниць у 2015 та 2016 рр. відповідно вирівнювання узагалі не проводилося: доходи таких бюджетів із розрахунку на душу населення перебували на середньоукраїнському рівні в межах 90 – 110 % [65].

У контексті здійснюваного дослідження варто розуміти, що продемонстрована масова дотаційність місцевих бюджетів обумовлена чинними пропорціями розмежування податків і зборів між бюджетами У табл. 2.27 наведено п'ять основних бюджетоформувань податків: їхня сумарна частка в доходах Зведеного бюджету за всі роки дослідження становить від 82,3 до 87,2 %. Як видно, чотири з таких податків повністю чи більшою мірою зараховуються до Державного бюджету. Винятком є лише

податок на доходи фізичних осіб: до 2010 р. він формує тільки доходи місцевих бюджетів, а починаючи з 2011 р. спрямовується й до державної скарбниці: у межах 10,2 – 13,9 % протягом 2011 – 2014 рр. і значно більше (у межах 38,0 – 39,5 %) у 2015 – 2016 рр. [65].

Таблиця 2.27

Розмежування податків і зборів між бюджетами (фактичні дані)

Рік	Податок на додану вартість		Податок на доходи фізичних осіб		Податок на прибуток підприємств		Акцизний податок (до 2011 р. – акцизний збір)		Мито	
	Державний бюджет	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Місцеві бюджети	Державний бюджет	Місцеві бюджети
2007	100,0	0,0	0,0	100,0	98,7	1,3	99,2	0,8	100,0	0,0
2008	100,0	0,0	0,0	100,0	99,2	0,8	99,2	0,8	100,0	0,0
2009	100,0	0,0	0,0	100,0	98,6	1,4	98,4	1,6	100,0	0,0
2010	100,0	0,0	0,0	100,0	99,0	1,0	97,5	2,5	100,0	0,0
2011	100,0	0,0	10,2	89,8	99,4	0,6	97,3	2,7	100,0	0,0
2012	100,0	0,0	10,3	89,7	99,2	0,8	96,8	3,2	100,0	0,0
2013	100,0	0,0	10,5	89,5	98,8	1,2	96,3	3,7	100,0	0,0
2014	100,0	0,0	13,9	86,1	99,4	0,6	99,6	0,4	100,0	0,0
2015	100,0	0,0	39,5	60,5	89,0	11,0	89,1	10,9	100,0	0,0
2016	100,0	0,0	38,0	62,0	90,2	9,8	88,6	11,4	100,0	0,0-

Свідченням перекосів у процесі встановлення нормативів розмежування обов'язкових платежів між бюджетами є й наявний рівень централізації бюджетних коштів. Так, за останній шістнадцятирічний період (2001 – 2016 рр.) частка місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету України зменшилася з 32,6 до 21,8 %, разом із тим мінімальне значення на рівні 18,5 % вона мала у 2015 р. [65]. Вирівнювання динамічного ряду за логарифмічною функцією також підтвердило наявність сталої тенденції до скорочення рівня вихідного показника. Рівняння, що описує динаміку частки доходів місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету, має такий вигляд: $y = 32,807 - 4,129 \ln(x)$, $R^2 = 0,7426$ Це, у свою чергу, є підтвердженням посилення рівня централізації бюджетних коштів в Україні. Тож, змінивши нормативи розмежування обов'язкових платежів між бюджетами, можна змінити і ситуацію зі станом бюджетної дотаційності. Продемонструємо зазначене

на прикладі міста Києва. Починаючи з моменту запровадження системи трансфертного регулювання бюджетних доходів (2002 р.) і до 2010 р. включно столиця виступала головним беззмінним донором Державного бюджету; тільки протягом 2009 – 2010 рр. з бюджету Києва було вилучено 6,4 та 7,4 млрд грн відповідно. Ситуація кардинально змінюється з 2011 р.: у цьому році з міського бюджету вилучається вже тільки 1,45 млрд грн, у 2012 р. – 2,23 млрд грн, а в 2013 р. Київ узагалі претендує на дотацію вирівнювання та отримує її в обсязі 124,7 млн грн. Причиною такої ситуації є зміна порядку зарахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб, який є основним бюджетоформувальним податком міста. Якщо до 2011 р. 100 % надходжень за цим платежем зараховувалося до бюджету м. Києва, то в 2011 – 2014 рр. у місті залишається тільки 50 % отриманого податку, а решта спрямовується до бюджету держави.

На продовження висвітлення питання слід відзначити, що окрім дотації вирівнювання в окремі роки для місцевих бюджетів передбачалися також, зокрема, додаткова дотація з Державного бюджету на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів, додаткова дотація з Державного бюджету місцевим бюджетам на компенсацію втрат доходів місцевих бюджетів унаслідок наданих державою податкових пільг зі сплати окремих податків, додаткова дотація на стимулювання місцевих органів влади за перевиконання річних розрахункових обсягів податку на прибуток підприємств та акцизного податку, окремі індивідуальні (для конкретних територіальних одиниць) трансферти тощо. Обсяг коштів за цими трансфертами був, однак, непорівнянним із тими коштами, які виділялися місцевим бюджетам у формі дотації вирівнювання (табл. 2.21).

Серед додаткових дотацій найбільшу частку в загальній сумі планових обсягів додаткових дотацій посідає дотація на вирівнювання фінансової забезпеченості місцевих бюджетів – її запроваджено з метою врахування особливостей окремих бюджетів, які не враховує формула розподілу обсягу міжбюджетних трансферів. Основним зауваженням відносно цієї дотації є відсутність законодавчо визначеного порядку її обчислення (встановлена вимога тільки в частині недопущення скорочення обсягів цієї дотації у плановому році порівняно з попереднім роком) і первісного розподілу між областями та АР Крим. Визначені без будь-яких обґрунтувань суми додаткової дотації в аспекті 24 областей та АР Крим щороку подавалися в Законі про Державний бюджет. Подальший розподіл сум дотації між відповідними територіями проводився в межах

встановлених процедур з урахуванням особливостей депресивних та гірських територій, а також тих, що мають низький показник чисельності населення і розгалужену мережу бюджетних установ, а тому є значно об'єктивнішим і не викликає особливих нарікань [31].

У 2011 р. державою запроваджується новий трансферт, покликаний підвищити зацікавленість місцевого керівництва в нарощуванні надходжень за двома обов'язковими платежами – податком на прибуток підприємств та акцизним податком: 50 % надходжень за цими податками понад річні розрахункові обсяги підлягали перерахуванню у формі додаткової дотації до загального фонду місцевих бюджетів. Незважаючи на законні підстави для щорічного запровадження названого трансферту в Державному бюджеті, фактично це було зроблено лише одного разу – в Законі про Державний бюджет на 2012 рік. З 2015 р. такий трансферт більше не передбачений бюджетним законодавством.

Далі слід перейти до аналізу субвенцій, які спрямовуються до доходів місцевих бюджетів (табл. 2.28) [65].

Таблиця 2.28

**Субвенції у складі міжбюджетних трансфертів
дохідної частини місцевих бюджетів**

Показники	Роки									
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Загальна кількість субвенцій	44	50	18	24	48	40	27	15	24	19
з них персональних субвенцій	16	27	5	8	30	17	8	2	4	4
Частка окремих субвенцій у загальній сумі субвенцій, %:										
1) на виплату допомоги сім'ям із дітьми, малозабезпеченим сім'ям, інвалідам з дитинства, дітям-інвалідам та тимчасової державної допомоги дітям	44,4	44,4	63,6	67,8	59,1	52,2	72,4	61,7	25,1	25,0
2) на надання пільг та житлових субсидій населенню на оплату електроенергії, природного газу, послуг тепло-, водопостачання і водовідведення, квартирної плати, вивезення побутового сміття та рідких нечистот	18,6	12,6	16,9	15,3	13,0	10,5	11,1	9,3	10,8	23,4
3) на надання пільг з послуг зв'язку та окремих передбачених законодавством пільг і компенсацію за пільговий проїзд окремих категорій громадян	5,7	4,8	5,1	4,3	3,7	3	3,3	2,7	1,0	–

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
4) на погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, послуги з водопостачання та водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню, яка виникла у зв'язку з невідповідністю фактичної вартості теплової енергії, послуг з водопостачання та водовідведення тарифам, що затверджувалися органами державної влади чи органами місцевого самоврядування	0,0	10,8	9,2	0,0	6,1	22,6	3,8	18,8	2,8	–
5) освітня субвенція	–	–	–	–	–	–	–	–	26,4	23,6
6) медична субвенція	–	–	–	–	–	–	–	–	27,7	23,6
Частка наведених субвенцій у загальній сумі субвенцій	68,6	72,6	94,9	87,4	82,0	88,4	90,6	92,5	93,9	95,6

Ще один різновид субвенції, який щороку закладався у видатковій частині Державного бюджету – субвенція на погашення заборгованості з різниці в тарифах на окремі комунальні послуги, що постачалися населенню, яка виникла у зв'язку з невідповідністю фактичної вартості цих послуг тарифам, затвердженим органами влади. Необхідність відшкодування підприємствам житлово-комунального господарства вартості їхніх послуг загалом є незаперечною; зауваження викликають чинні пропорції розподілу сум субвенції між територіями: так, на 2013 р. 65,7 % від загальної суми субвенції були розподілені між чотирма бюджетами: Києва (29,2 %), Донецької (17,7 %), Одеської (9,8 %) та Дніпропетровської (9,0 %) областей; решта ж суми (34,3 %) – між іншими 23-ма (!) бюджетами [105]. На зазначену проблему звернув увагу Аналітичний центр асоціації міст України, яким було встановлено, що в процесі розподілу сум субвенції жодний із можливих критеріїв їх розподілу (зокрема, чисельність населення регіону, чисельність міського населення регіону, фактичний рівень тарифів на послуги порівняно з економічно обґрунтованим рівнем, фактичний рівень заборгованості держави перед підприємствами) не був узятий до уваги, що призвело до названих диспропорцій і поставило питання про рівень обґрунтованості і прозорості використання 5,1 млрд грн коштів Державного бюджету [64].

Із 2015 р. вагоме місце серед трансфертів дохідної частини місцевих бюджетів посідають освітня та медична субвенції. Незважаючи на існування затверджених порядків та розроблених формул для обчислення обсягів даних субвенцій, окремі складові таких формул описані чи розшифровані недостатньо чітко, що вносить елемент суб'єктивізму в розрахунок сум відповідних трансфертів.

Слід зауважити, що певна частина субвенцій і додаткових дотацій, які щороку закладаються у видатках Державного бюджету, мають індивідуальний характер, що передбачає вирішення конкретного вузького питання економічного чи соціального спрямування окремо взятих адміністративно-територіальних одиниць, та спрямовуються до сформованих ними бюджетів, зокрема субвенція на виконання заходів щодо радіаційного та соціального захисту населення м. Жовті Води; субвенція на забезпечення функціонування Київської міської клінічної лікарні "Київський міський центр серця"; субвенція на завершення будівництва метрополітену в м. Дніпропетровськ(нині Дніпро); додаткова дотація бюджету м. Славутич на забезпечення утримання соціальної інфраструктури м. Славутич тощо). Загалом у різні роки кількість таких індивідуальних дотацій коливалася від однієї до трьох, а субвенцій – від двох до тридцяти (табл. 2.21 і 2.28), тобто була доволі суттєвою. Не заперечуючи загалом необхідності фінансової підтримки відповідних заходів, автор підкреслює, що зауваження викликає закритість процедури включення відповідних об'єктів до держбюджетного фінансування.

Названі зауваження вимагають коригування механізму подальшого розвитку системи міжбюджетних відносин: вони мають здійснюватися у напрямі підвищення обґрунтованості розрахунків міжбюджетних трансфертів з наданням цьому процесові максимальної прозорості.

Розглянемо детальніше склад і структуру міжбюджетних трансфертів як складових дохідної частини Державного бюджету України. Дані табл. 2.29 свідчать про те, що міжбюджетні трансферти в дохідній частині Державного бюджету України надходять у двох основних формах: 1) у формі коштів, які вилучаються з місцевих бюджетів у ході бюджетного вирівнювання, і 2) у формі субвенції на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів. Разом із тим частка першої складової є переважною (від 73,1 до 97,6 % за досліджувані роки) (табл. 2.29) [65].

Таблиця 2.29

**Склад і структура міжбюджетних трансфертів
як складової доходів Державного бюджету України**

Рік	Міжбюджетні трансферти – усього, млрд грн	З них			
		кошти, що передаються з місцевих бюджетів у ході бюджетного вирівнювання		субвенція з місцевого бюджету Державному бюджету на виконання програм соціально-економічного та культурного розвитку регіонів	
		млрд грн	% від загальної суми трансфертів	млрд грн	% від загальної суми трансфертів
2007	4,35	3,80	87,3	0,55	12,7
2008	7,70	7,26	94,3	0,44	5,7
2009	7,77	7,58	97,6	0,19	2,4
2010	6,62	6,40	96,6	0,23	3,4
2011	2,72	2,48	91,2	0,24	8,8
2012	1,34	1,11	83,0	0,23	17,0
2013	1,61	1,47	91,3	0,14	8,7
2014	2,12	1,95	92,2	0,17	7,8
2015	3,14	2,67	84,9	0,48	15,1
2016	4,17	3,05	73,1	1,12	26,9

Слід зауважити, що у 2002 – 2014 рр. частину ресурсів своїх бюджетів до Державного бюджету України у ході бюджетного вирівнювання передавали 105 адміністративно-територіальних одиниць (табл. 2.30) [65].

Таблиця 2.30

**Інформація про бюджети, які виступали донорами
Державного бюджету України у 2002 – 2014 рр.**

Характер вилучення коштів з місцевого бюджету до Державного бюджету	Кількість років, протягом яких відбувалося вилучення коштів до Державного бюджету	Кількість адміністративно-територіальних одиниць
на безперервній основі	13	15
протягом тривалого часу	9 – 12	17
періодично	4 – 8	23
зрідка	2 – 3	27
одноразово	1	23

Як видно з табл. 2.30, протягом усіх тринадцяти років незмінними донорами Державного бюджету виступали 15 адміністративно-територіальних одиниць; протягом тривалого часу кошти Державного бюджету формували 17 місцевих бюджетів; періодично – 23 бюджети; зрідка та одноразово – 50.

Необхідно назвати територіальні одиниці, які були донорами Державного бюджету на безперервній основі та протягом тривалого часу (табл. 2.31).

Таблиця 2.31

Адміністративно-територіальні одиниці*, з бюджетів яких на безперервній основі та протягом тривалого часу вилучалися кошти до Державного бюджету України

Адміністративно-територіальні одиниці за областями	Кількість років, протягом яких відбувалося вилучення коштів до Державного бюджету
Вінницька область: м. Козятин; Дніпропетровська область: м. Дніпропетровськ; Донецька область: м. Красноармійськ; м. Донецьк; Запорізька область: м. Запоріжжя; м. Енергодар; Київська область: м. Славутич; м. Бориспіль; Кіровоградська область: м. Знам'янка; Луганська область: Краснодонський р-н; Миколаївська область: м. Южноукраїнськ; Одеська область: м. Іллічівськ; м. Южне; Рівненська область: м. Кузнецовськ; Хмельницька область: м. Нетішин	13
Донецька область: м. Вугледар; м. Київ; Полтавська область: м. Полтава; м. Кременчук Сумська область: м. Суми;	12
Київська область: м. Фастів Львівська область: м. Львів	11
АР Крим: м. Сімферополь; Вінницька область: м. Жмеринка; Донецька область: м. Жданівка, м. Ясинувата; Закарпатська: м. Чоп; Луганська область: м. Алчевськ; Харківська область: м. Харків	10
Дніпропетровська область: Павлоградський р-н; Донецька область: м. Кіровське; Полтавська область: м. Комсомольськ	9

*Назви адміністративно-територіальних одиниць подано за назвою, чинною на кінець 2014 р.

Слід назвати також адміністративно-територіальні одиниці, які одно-разово виступили в якості донорів Державного бюджету України. Серед них: м. Євпаторія (АР Крим); м. Хмільник (Вінницька область); м. Луцьк (Волинська область); міста Орджонікідзе, Павлоград, Синельникове (Дніпропетровська область); міста Артемівськ, Горлівка, Дмитров (Донецька область); м. Калуш (Івано-Франківська область); Бориспільський та Іванківський райони (Київська область); м. Очаків (Миколаївська область); Одеська область, м. Ізмаїл, Овідіопольський район (Одеська область); Шосткинський район, м. Охтирка (Сумська область); м. Тернопіль (Тернопільська область), м. Херсон (Херсонська область); м. Хмельницький (Хмельницька область); м. Канів (Черкаська область); м. Новодністровськ (Чернівецька область).

Необхідно подати інформацію щодо участі адміністративно-територіальних одиниць у формуванні доходів Державного бюджету України від міжбюджетних трансфертів за областями (табл. 2.32).

Таблиця 2.32

Групування бюджетів-донорів за областями

Кількість випадків вилучення коштів із бюджетів адміністративно-територіальних одиниць області за 2002 – 2014 рр., % від загальної кількості випадків		Області-репрезентанти	
граничні значення показника	середнє значення показника	кількість областей	назви областей
до 0 % (фактів вилучення коштів не зафіксовано)	0,00	1	Житомирська
до 1 %	0,54	4	Чернівецька, Херсонська, Волинська, Тернопільська
1,00 – 2,99 %	1,90	8	Харківська, Рівненська, Сумська, Хмельницька, Кіровоградська, Івано-Франківська, Чернігівська, Черкаська
3,00 – 4,99 %	3,76	5	Запорізька, Вінницька, Закарпатська, Львівська, Миколаївська
5,00 – 5,99 %	5,64	4	АР Крим, Одеська, Полтавська, Луганська
10,00 – 12,99 %	11,21	2	Київ і Київська область, Дніпропетровська
понад 18 %	18,82	1	Донецька

Як свідчать дані табл. 2.32, основними (за кількістю випадків) донорами Державного бюджету України протягом 2002 – 2014 рр. виступали бюджети адміністративно-територіальних одиниць Донецької області (18,82 % від усіх випадків); на другому та третьому місцях місцеві бюджети адміністративно-територіальних одиниць Києва і Київської області та Дніпропетровської області. У межах 1 % випадків донорами були бюджети адміністративно-територіальних одиниць Чернівецької, Херсонської, Волинської та Тернопільської областей. Єдиною областю, з місцевих бюджетів якої жодного разу не вилучалися кошти до Державного бюджету України, стала Житомирська область.

Слід розглянути внесок бюджетів окремих територіальних одиниць у формування доходів Державного бюджету України від міжбюджетних трансфертів (табл. 2.33).

Таблиця 2.33

Основні бюджети-донори та їх частка в загальній сумі міжбюджетних трансфертів дохідної частини Державного бюджету

Місцевий бюджет	Роки								
	2002	2005	2008	2010	2011	2012	2013	2014	2011 – 2014*
Києва	60,2	28,7	76,1	90,3	58,5	0,2	–	58,4	36,9
Донецька	2,7	7,2	4,5	2,3	8,4	25,3	19,1	8,8	13,5
Запоріжжя	3,9	8,7	2,2	0,7	3,0	11,1	13,4	0,9	6,0
Дніпропетровська	3,3	6,7	3,9	1,7	5,4	3,5	8,7	1,7	4,9
Енергодара	0,4	1,6	0,5	0,7	2,7	8,9	5,0	5,3	4,8
Борисполя	0,3	0,9	0,8	1,0	2,5	8,2	5,2	3,6	4,2
Іллічівська	0,7	1,8	0,5	0,8	2,7	5,7	3,1	1,9	3,1
Львова	1,9	3,0	1,2	–	2,5	4,2	5,5	–	2,8
Южного	0,4	1,4	0,4	0,5	1,9	4,1	3,0	2,5	2,6
Кременчука	0,9	1,8	0,4	–	1,0	4,2	5,6	1,0	2,5
Южноукраїнська	0,3	0,8	0,3	0,4	0,9	4,6	2,7	3,0	2,4
Кузнецовська	0,2	0,8	0,2	0,2	1,1	4	2,4	2,6	2,2
Павлоградського р-ну	–	–	0,2	0,1	0,7	3	2,2	1,6	1,6
Харкова	3,0	6,7	1,3	–	0,1	–	4,3	–	0,9
Маріуполя	2,3	6,9	1,8	–	–	–	–	–	–
Кривого Рогу	1,6	3,3	0,8	–	–	–	–	–	–
Одеси	2,8	1,5	–	–	–	–	–	–	–
Разом за наведеними бюджетами	85,0	81,6	95,1	98,6	91,5	87,1	80,3	91,4	88,4

*Розраховано з урахуванням індексу-дефлятора ВВП.

До табл. 2.33 було включено бюджети, частка яких у загальній сумі вилучень із місцевих бюджетів хоча б за один із періодів, що розглядаються, дорівнює або перевищує рівень 3 %. Як видно, перелік лідерів за обсягами вилучених до Державного бюджету коштів певною мірою змінився. Якщо у 2002 р. це були (у рейтинговому порядку) м. Київ, м. Запоріжжя, м. Дніпропетровськ, м. Харків, м. Одеса, то за підсумками 2014 р. – це знову м. Київ а також м. Донецьк, м. Енергодар, м. Бориспіль та м. Южноукраїнськ. З бюджетів перших чотирьох названих міст найбільше вилучено коштів і в цілому за останній чотирирічний період. Загалом наведені у табл. 2.33 місцеві бюджети забезпечують у різні роки від 80,3 до 98,6 % бюджетотрансфертних надходжень Державного бюджету України.

Слід визначити ще один показник – частку розрахункового обсягу доходів відповідних місцевих бюджетів, яка спрямовується до Державного бюджету України (табл. 2.34).

Таблиця 2.34

Вилучені з місцевих бюджетів кошти в розрахунковому обсязі доходів місцевих бюджетів, що враховуються під час визначення міжбюджетних трансфертів, %

Рік	Мінімальне значення показника	Максимальне значення показника	Середнє значення показника
2004	0,2	65,7	20,5
2005	0,01	58,8	13,7
2006	0,1	41,1	13,7
2007	0,3	40,6	24,3
2008	0,1	52,9	32,5
2009	0,4	64,1	39,2
2010	0,5	54,5	40,4
2011	0,1	52,7	14,5
2012	0,03	55,7	7,0
2013	0,1	39,0	10,6
2014	1,1	56,1	13,2

Як видно, обсяг коштів, що вилучаються з місцевих бюджетів, складає в розрахунковому обсязі доходів таких бюджетів за досліджувані роки від мінімальних 0,01 % (характерно для бюджету м. Кузнецовськ у 2005 р.) до максимальних 65,7 % (характерно для бюджету м. Южне у 2004 р.). Разом із тим середня частка коштів, що вилучаються з бюджетів-донорів, коливається від 7,0 до 40,4 % розрахункового обсягу їхніх доходів.

У 2014 р. 7 місцевих бюджетів передають до Державного бюджету до 10 % розрахункового обсягу своїх доходів; ще 7 бюджетів – від 10 до 20 % доходів; 2 бюджети передають від 20 до 30 %; 4 бюджети – від 30 до 40 % і 5 бюджетів – передають понад 40 % своїх доходів. До першої групи увійшли бюджети міст Фастова (1,1 % вилучених коштів у розрахунковому обсязі доходів міського бюджету), Полтави (1,2 %), Запоріжжя (1,4 %), Дніпропетровська (2,5 %), Козятина (4,2 %), Кременчука (4,6 %), Красноармійська, (7,1 %). Представниками ж останньої групи стали бюджети міст Кузнецовська (41,2 % вилучених коштів у розрахунковому обсязі доходів міського бюджету), Борисполя (42,1 %), Южного (46,4 %), Южноукраїнська (53,8 %), Енергодара (56,1 %).

В окремих випадках частка коштів, які вилучаються з відповідних бюджетів, є непорівнянною з їх часткою у формуванні трансфертної складової доходів Державного бюджету. Наприклад, м. Южне передаючи до Державного бюджету 46,4 % від суми його розрахункових доходів, забезпечує лише 2,5 % у структурі міжбюджетних трансфертів дохідної частини Державного бюджету у 2014 р.; м. Кузнецовськ – 41,2 і 2,6 %, м. Славутич – 37,0 і 1,7 % відповідно. Виникає питання наскільки це обґрунтовано і чи не доцільніше було б використати зазначені кошти на місцях.

Кількість адміністративно-територіальних одиниць, з бюджетів яких до Державного бюджету вилучається частина коштів, істотно зростає, починаючи з 2015 р., що, як уже зазначалося вище, пов'язано із запровадженням нового порядку вирівнювання податкоспроможності територій. Кількість бюджетів-донорів у 2015 р. становить 90, або 13,5 % від загальної кількості бюджетів, що мають міжбюджетні відносини з Державним бюджетом України, а у 2016 р. – 126, або 15,9 %. Зростає й обсяг коштів, які залучаються до Державного бюджету, – 2,67 та 3,05 млрд грн (табл. 2.29). Лідерами за обсягами переданих до державної скарбниці коштів за 2015 – 2016 рр. стали міста Дніпропетровськ, Харків, Запоріжжя, Львів, Кривий Ріг, Одеса, Маріуполь та Полтава.

2.3. Значення місцевих податків і зборів у наповненні бюджетів місцевого самоврядування

Самостійність і незалежність місцевих бюджетів, закріплена в Бюджетному кодексі, можлива лише за умови належного забезпечення органів влади кожного рівня відповідними джерелами доходів. Провідне місце у складі таких джерел, на думку провідних українських вчених,

підкріплену зарубіжним досвідом, мало б належати місцевим податкам і зборам [6]. Слід з'ясувати, наскільки теоретичні напрацювання з цього питання відповідають реальній практичній ситуації.

Необхідно розглянути надходження від місцевих податків і зборів у динаміці за останні десять років (табл. 2.35).

Таблиця 2.35

Надходження місцевих податків і зборів до бюджету*, млн грн

Роки	Надходження – усього (факт)	Надходження у порівнянних цінах – усього (факт)
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., порівняно з 2007 р.	57,9	14,6

*Ураховано місцеві податки і збори, що були зараховані до місцевих бюджетів.

Дані табл. 2.35 демонструють позитивну динаміку надходжень місцевих податків і зборів до бюджету. За 2007 – 2016 рр. останні зросли з 729,9 млн грн до 42,3 млрд грн. Рівень зростання з урахуванням впливу цінового чинника склав 14,6 раза.

Одночасно відбулося збільшення частки місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів (рис. 2.3). Дані рисунка демонструють, що у 2007 – 2016 рр. частка місцевих податків і зборів у загальній сумі податкових надходжень місцевих бюджетів зросла з 1,64 до 28,77 %, у загальній сумі доходів місцевих бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів) – з 1,25 до 24,75 %, у загальній сумі доходів місцевих бюджетів (з урахуванням міжбюджетних трансфертів) – з 0,68 до 11,54 %.



*До складу податкових надходжень включені податкові надходження згідно з бюджетною класифікацією доходів бюджету станом на кінець 2016 р.

Рис. 2.3. Частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів

Яскраво простежуються на рис. 2.3 й періоди, коли відбувалося зростання частки місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів, – 2011 та 2015 роки, що додатково продемонстровано в табл. 2.36.

Таблиця 2.36

**Рівень зростання частки місцевих податків і зборів
у доходах місцевих бюджетів, разів**

Показники	Зростання у 2011 р. порівняно з 2010 р., разів	Зростання у 2015 р. порівняно з 2014 р., разів	Зростання у 2016 р. порівняно з 2007 р., разів
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 з урахуванням міжбюджетних трансфертів)	2,7	2,6	16,9

Для того щоб з'ясувати причини змін, що відбувалися, слід назвати та стисло описати етапи становлення системи місцевого оподаткування в Україні. Можна виокремити три таких етапи: 1-й етап (1993 – 2010 рр.); 2-й етап (2011 – 2014 рр.), 3-й етап (з 2015 р.). Перший етап розпочинається із набуттям 05.06.1993 р. чинності Декретом Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 р. № 56-93 "Про місцеві податки і збори" [116] і триває до кінця 2010 р. Загальна кількість місцевих податків і зборів протягом цього часу коливається від 14 до 18 платежів, з яких 2 – місцеві податки, решта – місцеві збори. З 20.03.1997 р. законодавець визначає шість платежів із цього переліку, які за наявності об'єктів оподаткування або умов, з якими пов'язане запровадження цих податків і зборів, є обов'язковими для встановлення місцевими радами; решта запроваджується на розсуд відповідного органу влади.

Незважаючи на таку доволі значну кількість місцевих податків і зборів, їхнє значення у формуванні доходів місцевих бюджетів було неоднаковим (табл. 2.37) [65].

Таблиця 2.37

**Структура надходжень до бюджету
від місцевих податків і зборів за 2007 – 2010 роки, %**

Назва податку / збору	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
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 припаркування 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
Місцеві податки і збори – усього	100,0	100,0	100,0	100,0

Як видно, найвагоміші надходження місцеві бюджети отримували від ринкового збору та комунального податку – сумарно від 81,1 до 82,9 % загальних надходжень від місцевих податків і зборів за наведені роки; вагомі – від податку з реклами (у межах 6,2 – 8,0 %), дещо менші – від зборів за припаркування 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 дозволених для стягнення протягом 2007 – 2010 рр. чотирнадцяти місцевих податків і зборів формували 99,6 % загального обсягу надходжень від даних платежів. Одночасно протягом 2007 – 2010 рр. жодної копійки надходжень до бюджету не отримано від збору за участь у бігах на іподромі, а протягом 2009 – 2010 рр. – від збору за виграш у бігах на іподромі та збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі.

Нова історія місцевого оподаткування розпочинається із набуттям чинності Податковим кодексом України. Перелік місцевих податків і зборів, які стягувалися протягом 2011 – 2014 рр. (2-й етап розвитку системи місцевого оподаткування в Україні) та структура надходжень за ними наведені в табл. 2.38 [65].

Таблиця 2.38

**Склад і структура надходжень до бюджету
від місцевих податків і зборів за 2011 – 2014 рр.**

Місцеві податки і збори	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.	
	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	0,0	0,1	0,0	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 (у тому числі єдиний податок), нараховані до 01.01.2011 р.	201,9	7,9	4,1	0,1	-1,1	-0,02	0,9	0,0
Разом	2 549,8	100,0	5 456,9	100,0	7 314,1	100,0	8 055,6	100,0

Як видно, з 2011 р. склад місцевих податків і зборів змінено кардинально: на згадку про минуле в переліку таких обов'язкових платежів залишилися тільки два збори: за місця для паркування транспортних засобів, що замінив собою збір за паркування транспортних засобів

і туристичний збір, у якому було поєднано чинні раніше готельний та курортний збори. Головними надбаннями в когорті місцевих платежів у цьому періоді стали перенесений зі складу загальнодержавних податків єдиний податок та новозапроваджений податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Найвагоміші надходження до місцевих бюджетів протягом 2011 – 2014 рр. забезпечив саме єдиний податок – від мінімальних 71,8 % у 2011 р. до максимальних 92,0 % у 2014 р. від загального обсягу надходжень за місцевими платежами. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності забезпечив другі, хоча й значно менші за обсягами, надходження до місцевих бюджетів від місцевих податків і зборів – від 6,3 до 16,9 %. Фіскальна значущість решти платежів була, відповідно, суттєво нижчою.

З 2015 р. (3-й етап розвитку системи місцевого оподаткування в Україні) групу місцевих податків і зборів поповнюють платою за землю, яка до цього моменту значилася у складі загальнодержавних податків, та новозапровадженим транспортним податком. Одночасно скасовується збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Як результат, структура місцевих обов'язкових податкових платежів набуває такого вигляду (табл. 2.39).

Таблиця 2.39

**Склад і структура надходжень до бюджету
від місцевих податків і зборів за 2015 – 2016 рр.**

Місцеві податки і збори	2015 р.		2016 р.	
	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 (у тому числі єдиний податок), нараховані до 01.01.2015 р.	-41,9	-0,2	-16,0	-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
Разом	27 041,3	100,0	42 261,6	100,0

Як видно, з 2015 р. найбільш фіскально значущими в переліку місцевих податків і зборів є два платежі – плата за землю та єдиний

податок: вони разом забезпечують понад 95 % від загальної суми надходжень у групі. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у цьому переліку лише третій із часткою на рівні 2,8 – 3,4 %.

Слід зауважити, 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 – 17,2 млрд грн у 2016 р. порівняно з 1,8 млрд грн у 2011 р. Навіть з урахуванням цінового чинника зростання було помітним. Щоправда, з 2015 р. суму надходжень за єдиним податком доповнюють кошти, які надходять від платників єдиного податку 4-ї групи – сільськогосподарських товаровиробників, тоді як до 2015 р. останні сплачували фіксований сільськогосподарський податок у складі загальнодержавних податків. Тож зроблене порівняння не зовсім коректне. За винятком надходжень до бюджету, отриманих у 2015 – 2016 рр. від платників єдиного податку – сільгоспвиробників, зростання надходжень від єдиного податку є дещо нижчим – 7,4 раза.

Отже, збільшення абсолютних показників надходжень від місцевих податків до бюджету забезпечене саме завдяки платі за землю та єдиному податку, переміщеним із групи загальнодержавних платежів. Слід з'ясувати, як зміна статусу (виключення з переліку загальнодержавних податків та включення до складу місцевих податків) зазначених обов'язкових платежів вплинула на формування доходів місцевих бюджетів.

Насамперед слід відзначити, що набуття єдиним податком та платою за землю нового статусу кардинально не позначилося на порядку їх зарахування до бюджету (табл. 2.40) [45].

Таблиця 2.40

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

Критерії	Станом на 31.12.2010 р.	01.01.2011 р. – 31.12.2014 р.	з 01.01.2015 р.
1	2	3	4
Плата за землю			
Характеристика податку	загальнодержавний		місцевий
Бюджет, до якого зараховується податок	місцеві бюджети 100 %		
Вид бюджету	Бюджети областей, АР Крим, районів, міст, селищ, сіл*	бюджети місцевого самоврядування	

Закінчення табл. 2.40

1	2	3	4
Фонд бюджету	загальний фонд		
Кошик у доходах бюджету	а) доходи, що враховуються під час визначення обсягу міжбюджетних трансфертів у частині податку, що зараховується до бюджетів міст, областей АР Крим;	доходи, що не враховуються під час визначення обсягу міжбюджетних трансфертів	—
	б) доходи, що враховуються під час визначення обсягу міжбюджетних трансфертів у частині податку, що зараховується до бюджетів районів		
Єдиний податок			
Характеристика податку	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 під час визначення обсягу міжбюджетних трансфертів	доходи, що не враховуються під час визначення обсягу міжбюджетних трансфертів	—
Фіксований сільськогосподарський податок			
Характеристика податку	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 під час визначення обсягу міжбюджетних трансфертів		

*За пропорціями, поданими в табл. 1.8 за 2002 р.

**Включений до складу єдиного податку.

Як видно з наведених у табл. 2.40 даних, обов'язкові платежі так чи інакше стовідсотково зараховувалися до доходів місцевих бюджетів протягом усього досліджуваного періоду незалежно від того, у якому статусі такі податки перебували. Важливими при цьому слід вважати такі зміни:

а) 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 та обласних рад, а починаючи з 2011 р. зараховується виключно до бюджетів місцевого самоврядування (сільських, селищних, міських рад). У такій ситуації, зрозуміло, виграли ці сільські, селищні та міські ради. Віднині їхні надходження від плати за землю зросли за інших незмінних умов на 40 % (для сільських, селищних та міських рад районного значення) або на 25 % (для бюджетів міст обласного значення і АР Крим);

б) зміна фонду у складі місцевого бюджету, до якого зараховуються місцеві податки. Це стосується єдиного податку. У складі загальнодержавних платежів його включали до загального фонду місцевих бюджетів, з 2011 р. одночасно із переведенням до групи місцевих податків – стали зараховувати до спеціального фонду, а з 2015 р. єдиний податок знову формує кошти загального фонду місцевих бюджетів;

в) зміна кошика, до якого зараховувалися місцеві податки. Цей чинник був дійсно важливим у період з 2002 до 2014 року включно. Протягом цього часу законодавчо окреслено поділ доходів і видатків місцевих бюджетів на такі, що враховуються і не враховуються під час визначення міжбюджетних трансфертів, як основу для обчислення сум дотацій вирівнювання для відповідних місцевих бюджетів (вилучення коштів із відповідних місцевих бюджетів). Фактично створювалися два окремі кошики. Величина першого з них (доходи, що враховуються під час визначення міжбюджетних трансфертів) перебувала під контролем вищого органу влади: за умови, що сума накопичених там коштів перевищувала потребу в них, решта підлягала вилученню; коли ж наявних у цьому кошику коштів було недостатньо для фінансування усіх запланованих (обов'язкових) заходів, бюджет відповідної адміністративно-територіальної одиниці мав право на отримання компенсації (дотації вирівнювання). Кошти другого кошика були власністю відповідної громади і вилученню не підлягали, вони використовувалися на визначені цією ж громадою цілі. Зрозуміло,

що розмір видатків із другого кошика був обмежений сумою отриманих до нього доходів. Що більше коштів збирала місцева влада до цього кошика, то більше різних програм вона могла профінансувати в інтересах жителів відповідної території. Видатки, заплановані понад ці доходи, відшкодуванню з бюджету іншого рівня не підлягали. Тож включення з 2011 р. плати за землю в повному обсязі та переміщення єдиного податку до складу доходів другого кошика дало додаткові можливості для розвитку місцевих громад. Слід зауважити принагідно, що такі трансформації щодо плати за землю відбулися в період, коли цей платіж перебував у групі загальнодержавних податків.

З 2015 р. механізм вирівнювання податкоспроможності територій було кардинально змінено із одночасним скасуванням поділу доходів на такі, що враховуються, і такі, що не враховуються під час визначення міжбюджетних трансфертів, відповідно. Надходження за наведеними в табл. 2.40 податками з 2015 р. жодним чином не впливають на порядок обчислення сум коштів, які надаються місцевим бюджетам (базова дотація) чи вилучаються з місцевих бюджетів (реверсна дотація).

Тож окремі коригування в порядку зарахування плати за землю, єдиного та фіксованого сільськогосподарського податків до бюджету відбувалися незалежно від статусу таких податків – загальнодержавні вони чи місцеві. Одночасно протягом усіх досліджуваних років незмінним залишалося правило щодо зарахування надходжень від таких платежів виключно до доходів місцевих бюджетів. Відповідно, зміни в податковій та бюджетній класифікаціях щодо наведених податків із подальшим переглядом місця їх дислокації не могли вплинути на величину доходів місцевих бюджетів; таких змін за інших незмінних умов зазнала хіба що структура доходів місцевих бюджетів, але не загальна їхня величина.

Одним із позитивних наслідків зростання абсолютної величини місцевих податків і зборів та їх частки в доходах місцевих бюджетів є підвищення автономії дохідної бази таких бюджетів із відповідним зменшенням залежності від закріплених доходів та міжбюджетних трансфертів. У цьому контексті слід, однак, відзначити, що із прийняттям Податкового кодексу продовжувати вважати місцеві податки і збори

власними доходами бюджетів місцевого самоврядування можна хіба що з певною часткою умовності. Якщо Законом України "Про систему оподаткування" [125] було встановлено, що місцеві податки і збори підлягають зарахуванню до місцевих бюджетів, то в Податковому кодексі України відповідна норма про напрям спрямування зазначених надходжень просто відсутня. Одночасно, відповідно до Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні", місцеві податки і збори зараховуються до відповідних місцевих бюджетів у порядку, встановленому Бюджетним кодексом України з урахуванням особливостей, визначених Податковим кодексом України [115]. У такому контексті, як справедливо зауважує В. І. Теремецький, "держава фактично зберігає за собою можливість вилучення місцевих податків та зборів з місцевих бюджетів до державного" [26]. У 2017 р. держава скористалася такою можливістю: Законом України "Про Державний бюджет України на 2017 рік" передбачено 14 % єдиного податку, що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи, спрямовувати до доходів спеціального фонду Державного бюджету. І хоча за плановими показниками Державного бюджету це не така значна сума – 722,3 млн грн [107], або 1,17 % у загальній сумі надходжень від місцевих податків і зборів на прикладі 2016 р. [65; 107], виникає ризик того, що разово прийняте законодавцем рішення може стати постійною щорічною практикою. Разом із тим невідомо, які з місцевих податків і зборів в якому обсязі підпадуть під вилучення до державної скарбниці наступного разу. Подія, що сталася, не тільки негативно позначається на стабільності дохідної бази адміністративно-територіальних одиниць, знижуючи рівень їх самостійності, а й суттєво підриває авторитет центральної влади в Україні, завдає непоправної шкоди започаткованим згідно з кращою європейською практикою процесам децентралізації [1]. Відповідно, для конкретної адміністративно-територіальної одиниці важливим є не формальний підхід до розмежування податків і зборів між групами загальнодержавних та місцевих платежів, а їх безпосереднє, на довгостроковій основі закріплення за таким місцевим бюджетом, оскільки включення до переліку місцевих податків і зборів віднині не гарантує того, що такі платежі автоматично поповнюватимуть дохід місцевих скарбниць.

Розділ 3. Шляхи забезпечення зростання доходів бюджету

3.1. Способи розширення дохідної бази бюджету: українська практика

В умовах недостатніх обсягів основного джерела доходів бюджету – валового внутрішнього продукту – держава змушена шукати інші способи наповнення державної скарбниці. Основними з таких інструментів, які використовуються в нашій країні, є, зокрема, запровадження нових податків і зборів чи скасування чинних малоефективних платежів; періодичний перегляд ставок, за якими стягуються податки, збори та інші обов'язкові платежі; запровадження порядків стягнення окремих податків із застосуванням ставок, встановлених у твердих валютах; розширення переліку об'єктів та баз оподаткування за окремими податками і зборами; відмова від використання прибутку в якості джерела сплати податків і зборів тощо.

Основні зміни у складі податкової системи України охарактеризовані автором раніше. Тепер слід наголосити на інших із названих інструментів. Насамперед необхідно зупинитися на податкових ставках, за якими здійснюється справляння обов'язкових платежів в Україні. Потрібно вивчити не лише динаміку таких ставок, а й їхні основні характеристики (належність до відповідного виду ставок). Це питання є надзвичайно актуальним, оскільки метод встановлення податкових ставок прямо впливає на одну з важливих характеристик системи доходів бюджету – рівень її еластичності. Високу еластичність системи доходів забезпечують податки, за якими встановлено пропорційні ставки; натомість податки, що стягуються за фіксованими ставками, за звичайних умов грають переважно на користь платників податків. Розглянемо цю ситуацію щодо нашої країни. У табл. 3.1 наведено перелік податків, що стягуються сьогодні в Україні, і зазначено вид ставки за кожним із таких податків [74].

Як видно з табл. 3.1, згідно з вітчизняною практикою до одиниці об'єктів (баз) оподаткування платників податків застосовуються такі види ставок, як адвалорні, специфічні (у тому числі специфічні фіксовані та специфічні процентні) і комбіновані.

**Характеристика податкових ставок
за податками і зборами, що сплачуються в Україні**

Податки і збори	Вид податкової ставки
Податок на прибуток підприємств	адвалорна
Податок на доходи фізичних осіб	
Військовий збір	
Податок на додану вартість	
Єдиний податок для платників 3-ї групи	
Туристичний збір	
Акцизний податок: а) на електричну енергію б) з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів	
Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин	
Мито ввізне (крім мита ввізного на окремі товари груп 22, 24, 57, 60 – 63 Митного тарифу України)	
Мито вивізне (крім мита вивізного на газ у газоподібному стані, природний газ у газоподібному стані, природний газ у скрапленому стані, відходи та брухт чорних металів)	
Екологічний податок	специфічна фіксована
Рентна плата (крім рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин)	
Транспортний податок (у складі податку на майно)	
Акцизний податок (крім акцизного податку на електричну енергію, акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, акцизного податку на сигарети і цигарки)	
Мито ввізне на окремі товари груп 22, 24, 60, 61, 63 Митного тарифу України	
Мито вивізне на відходи та брухт чорних металів	
Плата за землю (у складі податку на майно)	специфічна процентна
Єдиний податок для платників 1-ї, 2-ї та 4-ї груп	
Збір за місця для паркування транспортних засобів	
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (у складі податку на майно)	специфічна процентна та специфічна фіксована
Акцизний податок на сигарети і цигарки	комбінована (адвалорна та специфічна фіксована як мінімальне акцизне/митне зобов'язання)
Мито ввізне на окремі товари груп 57, 60, 61, 62 Митного тарифу України	
Мито вивізне на газ у газоподібному стані, природний газ у газоподібному стані, природний газ у скрапленому стані	

Найбільші суми надходжень до бюджету забезпечують податки, які стягуються за адвалорними ставками: за розрахунками автора, виконаними із залученням звітних показників виконання бюджету за доходами у 2016 р., це 79,1 % за Зведеним бюджетом, 81,8 % за Державним бюджетом та 69,8 % за місцевими бюджетами. Значущість податків, що стягуються за специфічними ставками, особливо помітна для місцевих бюджетів: 26,6 % доходів останніх формують податки, що стягуються за специфічними процентними ставками, і 3,5 % – податки, за якими встановлено специфічні фіксовані ставки.

Для того щоб зробити ґрунтовні висновки відносно результатів впливу податкових ставок на доходи бюджету, слід проаналізувати їхню динаміку за період після набрання чинності Податковим кодексом України. Спочатку необхідно зупинитися на податках, що стягуються за адвалорними ставками. Потрібно зауважити, що для більшості таких податків ставка оподаткування залишається незмінною; зростання ставок відбувається за двома платежами: податком на доходи фізичних осіб та єдиним податку для платників 3-ї групи; скорочення – за податком на прибуток, додатково запроваджується нова ставка оподаткування за податком на додану вартість. Слід з'ясувати детальніше. Отже, податок на прибуток, що з квітня 2011 р. адмініструється за оновленими правилами, стягується: протягом квітня – грудня 2011 р. за основною ставкою 23 % (до цього часу діяла ставка 25 %), з 2012 р. – за ставкою 19 %, після 2013 р. – за ставкою 18 %. Оподаткування доходів фізичних осіб у формі заробітної плати та прирівняних до неї виплат, яке станом на грудень 2010 р. здійснювалося за єдиною ставкою 15 %, із січня 2011 р. проводиться за двома ставками: 15 % – щодо місячних доходів у межах десяти розмірів мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного року та 17 % – щодо суми перевищення такої величини. З 2016 р. зазначена регресія в оподаткуванні скасовується і запроваджується єдина, незалежна від величини доходів платника податків, ставка на рівні 18 %. Податок на додану вартість, за яким і до набуття чинності Податковим кодексом, і після цієї дати застосовувалося тільки дві ставки податку: 0 % та 20 %, з квітня 2014 р. справляється також за ставкою 7 % у частині операцій з постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів. Ще один податок, за яким встановлено адвалорні ставки – єдиний податок для платників 3-ї групи, з 2015 р. справляється за оновленими правилами;

первісно затверджені ставки податку на рівні 2 % (у разі сплати ПДВ) та 4 % (у разі включення ПДВ до складу єдиного податку) зросли у 2016 р. до рівня 3 та 5 % відповідно. Що стосується цілковито нових платежів – військового збору (стягується з 03.08.2014 р.), акцизного податку на електричну енергію (стягується з 01.01.2015 р.) та акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів (стягується з 01.01.2015 р.), то первісно затверджені за ними ставки є чинними й на момент проведення дослідження. Переважно незмінними залишаються й адвалорні ставки ввізного мита, а от ставки вивізного (експортного) мита з моменту набуття Україною членства у Світовій організації торгівлі (з 16 травня 2008 р.) мають тенденцію до скорочення, що пов'язано із зобов'язаннями, взятими на себе нашою країною (табл. 3.2) [86; 87; 89; 129; 130].

Таблиця 3.2

Динаміка ставок вивізного (експортного мита) на товари, що підпадають під оподаткування

Показники	Товари, що обкладаються експортним митом						
	Велика рогата худоба свійських видів жива, крім чистопородних (чистокровних) племінних тварин, та вівці живі	Шкури необроблені великої рогатої худоби, тварин родини конячих, овець, ягнят, шкірсировина	Насіння льону, соняшнику, ріжю	Відходи та брухт чорних металів*	Брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням	Газ, природний газ у газоподібному стані	Природний газ у скрапленому стані
1	2	3	4	5	6	7	8
Дата запровадження мита	30.09.1999 р.	30.09.1999 р.	11.07.2001 р.	01.01.2003 р.	16.05.2008 р.	04.06.2008 р.	
Розміри ставок: від дати запровадження до 15.05.2008 р. включно	50	30	17	30	–	–	–

Закінчення табл. 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8
з 16.05.2008 р. до 31.12.2008 р.	50	30	16	25	30	35****	35*****
2009 р.	45	29	15	18	27		
2010 р.	40	28	14	16,4	24		
2011 р.	35	27	13	14,8	24		
2012 р.	30	26	12	13,2	21		
2013 р.	25	25	11	11,6	18		
2014 р.	20	24	10	10***	15		
2015 р.	15	23					
2016 р.	10	22					
2017 р. і надалі		21**					

*Євро за 1 т.

**Ставка буде й надалі зменшуватися на 1 відсотковий пункт щороку до досягнення значення 20 %.

***З 15.09.2016 р. терміном на один рік впроваджується ставка 30 євро за 1 т.

****Але не менш як 400 грн / 1 000 м³.

*****Але не менш як 400 грн / т.

Виражені в абсолютних одиницях ставки оподаткування за окремими податками характеризуються ще більшою нестабільністю: законодавець переглядає їх практично щороку, а інколи і частіше. Пунктом 4 Перехідних положень Податкового кодексу України визначений обов'язок Уряду щорічно до 1 червня вносити до Верховної Ради України проект закону про внесення змін щодо ставок оподаткування, визначених в абсолютних значеннях, з урахуванням індексів споживчих цін та індексів цін виробників промислової продукції [74].

В окремих випадках перегляд ставок обґрунтовується необхідністю "запобігання фінансовій катастрофі та створення передумов для економічного зростання в Україні" (пояснення причин зростання ставок щодо ряду податків з квітня 2014 р.) [110] чи необхідністю забезпечення збалансованості бюджетних надходжень (пояснення причин зростання ставок щодо ряду податків з 2016 та 2017 рр. [91; 92].

Аналіз зміни ставок за податками, що стягуються у фіксованих розмірах, варто здійснювати окремо для ставок, затверджених у національній грошовій одиниці, і для ставок, виражених у твердих валютах. За результатами досліджень автора, рівень гривневих податкових ставок за період з 1 січня 2011 р. до 31 грудня 2016 р. зріс, наприклад, від 1,67 раза для рентної

плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин чи рентної плати за спеціальне використання води; до 3,22 раза для екологічного податку, у 3,41 раза для рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів і в 7,48 раза для акцизного податку на тютюн та його замінники. Є, щоправда, й окремі винятки: так, ставка податку на вина виноградні натуральні залишається незмінною протягом усього досліджуваного періоду (0,01 грн за 1 літр). Як видно, незважаючи на те що в основі коригування податкових ставок лежать одні й ті ж показники – індекс споживчих цін та індекс цін виробників промислової продукції, рівень зростання ставок виявляється істотно відмінним.

Ставки за двома податками: транспортним та податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки у частині об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, що перебувають у власності платника податку, загальна площа яких перевищує 300 м² для квартири та/або 500 м² для будинку, визначені у фіксованому розмірі 25 000 грн, умови їхнього перегляду не передбачені.

За рядом податків і зборів податкові ставки затверджено у твердих валютах (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Податки та збори, ставки за якими встановлено у твердих валютах

Назва податку	Валюта ставки
1	2
1. Акцизний податок на:	євро
а) пальне	
б) моторні транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, включаючи водія	євро
в) автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби, призначені головним чином для перевезення людей	євро
г) кузови для встановленого переліку автомобілів	євро
д) моторні транспортні засоби для перевезення вантажів	євро
е) мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним мотором, з колясками або без них	євро
є) причепа та напівпричепа для тимчасового проживання у кемпінгах типу причіпних будиночків	євро
2. Вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів	євро
3. Рентна плата за:	дол. США*
а) транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами	

1	2
б) транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України	дол. США*
4. Ввізне мито на окремі товари груп 22, 24, 57, 60 – 63 Митного тарифу України	євро**

*Ставки у дол. США запроваджено з 2015 р.

**У твердій валюті затверджено ставку та/або величину мінімального митного зобов'язання.

Слід зауважити, що навіть зафіксовані у твердих валютах ставки за відповідними податками не залишалися незмінними. За результатами проведеного аналізу автором з'ясовано, що в більшості випадків вони також зростали; рівень такого зростання становив від 1,09 до 2,3 раза. Дещо іншою, проте, була динаміка ставок оподаткування акцизним податком нафтопродуктів та скрапленого газу. Якщо виходити з абсолютної величини таких ставок, то за 2011 – 2016 рр. діапазон їх зміни склав 0,78 – 10,09 раза. Одночасно за наявності прикладів надсуттєвого зростання ставок (наприклад, за акцизним податком на легкі дистиляти та уайт-спірит (6,5 раза), акцизним податком на середні дистиляти для специфічних процесів переробки (10 разів) за окремими товарами ставки навіть зменшилися. Однак таке зменшення насправді було лише номінальним: з 2016 р. одиницю об'єкта оподаткування щодо акцизного податку на нафтопродукти змінено з 1 000 кг на 1 000 л. Ураховуючи, що об'ємні одиниці (літри) пального не співпадають з їх масовими одиницями (зокрема, для переведення літрів у кг застосовується такі коефіцієнти: для бензину – 0,74; для дизельного пального – 0,85; для зрідженого нафтового газу – 0,55), фактичні ставки податків таки зростали (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Розміри ставок акцизного податку
за окремими видами нафтопродуктів та скрапленим газом**

Назва підакцизного товару	Розмір податкової ставки			Рівень зростання ставки, %
	на 31.12.2015 р., євро / 1 000 кг	з 01.01.2016 р.		
		євро / 1 000 л*	євро / 1 000 кг**	
1	2	3	4	5
Бензин моторний А 92	202	171,50	231,76	14,7

Закінчення табл. 3.4

1	2	3	4	5
Дизельне паливо із вмістом сірки більш як 0,005 мас. %	132	125,50	147,65	11,9
Скrapлений газ пропан	50	31,00	56,36	12,7

*Визначено в Податковому кодексі України.

**Розраховано автором з метою забезпечення порівнянності податкових ставок у динаміці.

Слід зазначити, що у 2014 – 2016 рр. (починаючи з лютого 2014 р.) національна грошова одиниця суттєво втрачає свої позиції, а відтак відбувається зростання гривневих еквівалентів установлених у твердих валютах ставок податків. Середні рівні їхнього зростання за 2014 – 2016 рр. через девальвацію гривні наведені в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Рівень зростання гривневих еквівалентів установлених у твердих валютах ставок податків через девальвацію гривні

Період	Ставки податків, встановлені у	
	дол. США	євро
2014 р. порівняно з 2013 р.	1,49	1,48
2015 р. порівняно з 2014 р.	1,84	1,54
2016 р. порівняно з 2015 р.	1,17	1,17

Як результат, відбувається й номінальне зростання надходжень за податками, ставки яких встановлено у євро та дол. США. Як видно з табл. 3.6 [32], частка надходжень від податків, ставки за якими встановлені у твердих валютах, у доходах Державного бюджету зростає з 2,8 % у 2013 р. до 6,1 % у 2016 р. У свою чергу, додаткові надходження бюджету завдяки запровадженню ставок податків у твердих валютах склали 0,3 млрд грн у 2013 р., 5,5 млрд грн у 2014 р., 9,7 млрд грн у 2015 р. і 5,4 млрд грн у 2016 р., що становить 0,1; 1,5, 1,8 та 0,9 % у доходах Державного бюджету.

Отже, встановлення податкових ставок у твердих валютах в умовах девальвації національної грошової одиниці є додатковим елементом захисту доходів бюджету.

Таблиця 3.6

**Надходження бюджету, забезпечені за рахунок
установлення ставок податків у твердих валютах**

Показники	2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.	
	Усього	з них забезпечені за рахунок девальвації гривні	Усього	з них забезпечені за рахунок девальвації гривні	Усього	з них забезпечені за рахунок девальвації гривні	Усього	з них забезпечені за рахунок девальвації гривні
Надходження до бюджету від податків і зборів, ставки за якими встановлені у твердих валютах, млрд грн	9,4	0,3	17,0	5,5	27,5	9,7	37,5	5,4
% у доходах Державного бюджету	2,8	0,1	4,8	1,5	5,1	1,8	6,1	0,9
% у податкових надходженнях Державного бюджету	3,6	0,1	6,1	2,0	6,7	2,4	7,4	1,1

Захищеними слід вважати й надходження за податками, що стягуються з використанням специфічних процентних ставок. Так, ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиного податку для платників 1-ї та 2-ї груп, збору за місця для паркування транспортних засобів, встановлені у відсотках від мінімальної заробітної плати, що є чинною станом на 1 січня звітного року. Періодичний перегляд останньої забезпечує автоматичне зростання надходжень за такими податками в розрахунку на одиницю об'єкта оподаткування. З іншого боку, штучне стримування зростання розміру мінімальної заробітної плати може призводити до втрати доходів бюджету.

Суттєві зміни, внесені до умов справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, навіть в умовах замороженої величини мінімальної заробітної плати, імовірно, не призвели до втрат бюджету. Автором уже проаналізовано такі зміни раніше. Зараз слід продемонструвати, як відкориговано порядок оподаткування житлової нерухомості в Україні (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Зміна правил стягнення податку на нерухоме майно, відмінне
від земельної ділянки, з об'єктів житлової нерухомості**

Об'єкти оподаткування	Площа, яка підпадає під оподаткування			Ставка податку, % від мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного року, за 1 м ²		
	на 01.04.2014 р.	з 01.01.2015 р.	з 01.01.2016 р.	на 01.04.2014 р.	з 01.01.2015 р.	з 01.01.2016 р.
Квартира (квартири) загальною площею:	фактична площа – 120 м ²	фактична площа – 60 м ²		до 1 %	до 2 %	до 1,5 %*
а) у межах 240 м ²				2,7 %		
б) понад 240 м ²						
Будинок (будинки) загальною площею:	фактична площа – 250 м ²	фактична площа – 120 м ²		до 1 %		
а) у межах 500 м ²				2,7 %		
б) понад 500 м ²						
Різні види об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності одного платника податку загальною площею:	фактична площа – 370 м ²	фактична площа – 180 м ²		1 %		
а) у межах 740 м ²				2,7 %		
б) понад 740 м ²						

*Розрахована сума податку додатково збільшується на 25 000 грн за кожний об'єкт житлової нерухомості, що перебуває у власності платника податку, загальна площа якого перевищує 300 м² (для квартири) та/або 500 м² (для будинку).

Як видно з табл. 3.7, законодавець суттєво збільшив кількість об'єктів, які підпадають під оподаткування: якщо з моменту запровадження податку від оподаткування звільнялася площа об'єктів у межах 120 м² для квартир, 240 м² – для будинків, 370 м² – для різних об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності платників податку, то з січня 2015 р. пільгові площі житла, що не підпадають під оподаткування, зменшено у 2 рази: до 60 м² – для квартир, 120 м² – для будинків і 180 м² – для різних об'єктів житлової нерухомості. На момент запровадження податку податкові ставки були диференційовані залежно від площі об'єкта житлової нерухомості: для квартир (будинків, різних

видів об'єктів житлової нерухомості) меншої площі розмір податкової ставки був нижчим принаймні у 2,7 раза. У 2015 р. про диференціацію просто не згадується, переглянутий розмір податкової ставки є єдиним для об'єктів нерухомості незалежно від їхньої площі; з 2016 р. особи, які мають у власності квартири з площею понад 300 м² та/або будинки з площею понад 500 м², додатково сплачують до бюджету 25 000 грн за кожний із таких об'єктів. Зниження граничної ставки податку з 2 % у 2015 р. до 1,5 %, починаючи з 2016 р., відбувається в умовах дворазового підвищення розміру мінімальної заробітної плати.

Безпосередній розмір плати за 1 м² житлової нерухомості в динаміці за 2014 – 2016 рр. продемонстрований у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Динаміка змін податкової ставки щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з об'єктів житлової нерухомості

Об'єкти житлової нерухомості	Період	Ставка податку, грн за 1 м ² оподаткованої площі
Квартири у межах 240 м ² , будинки у межах 500 м ² , різні види житлової нерухомості в межах 740 м ²	на 01.04.2014 р.	12,18
	з 01.01.2015 р.	24,36
	з 01.01.2016 р.	41,34
Рівень зростання податкової ставки	2016 р. порівняно з 2014 р.	3,39 раза
Квартири з площею понад 240 м ² , будинки з площею понад 500 м ² , різні види житлової нерухомості з площею понад 740 м ²	на 01.04.2014 р.	32,89
	з 01.01.2015 р.	24,36
	з 01.01.2016 р.	41,34
Рівень зростання податкової ставки	2016 р. порівняно з 2014 р.	1,26 раза

Слід зауважити, що надходження ще двох податків, які стягуються за специфічними процентними ставками – плати за землю та єдиного податку для платників 4-ї групи, залежать від затвердженого розміру нормативної грошової оцінки відповідних земельних ділянок. Передбачена чинним податковим законодавством щорічна індексація такої оцінки з урахуванням індексу споживчих цін забезпечує логічне зростання розрахованих сум податку в умовах інфляційного знецінення коштів. Незважаючи на такий механізм автоматичної індексації грошової оцінки земельних ділянок, з 2015 р. за цими податками додатково суттєво

зростають розміри ставок оподаткування. Так, із січня 2015 р. ставка земельного податку на земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, може затверджуватися на рівні в межах 3 % від нормативної грошової оцінки (до 2015 р. ставка була фіксованою і становила 1 %); максимальна гранична ставка податку на сільськогосподарські угіддя визначена на рівні 1 %, тоді як до 2015 р. розміри ставок були диференційованими: для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1 %; для багаторічних насаджень – 0,03 % від нормативної грошової оцінки земельних ділянок. Зростання очевидне: у 3, 10 та 33,3 раза за наведеними категоріями земель [74].

Що стосується ставок єдиного податку для платників 4-ї групи (сільгоспвиробників), то, як зазначено вище, у 2015 – 2016 рр. вони зросли загалом у 5,4 раза. Оскільки з 2015 р. сільськогосподарські товаровиробники – платники єдиного податку – у складі 4-ї групи сплачують податок виходячи з проіндексованої грошової оцінки сільгоспугідь, загальне зростання надходжень за цим податком виявилось ще суттєвішим. Наприклад, сільгоспвиробник, який здійснює діяльність у Харківській області, мав у 2016 р. з 1 га ріллі сплатити в середньому 219,45 грн єдиного податку, тоді як у 2014 р. сплачував тільки 5,79 грн, або у 37,9 раза менше [48].

Специфічним інструментом, який у різні часи використовує законодавець для збереження чи забезпечення зростання доходів бюджету, є застосування особливих коригувальних коефіцієнтів щодо ставок рентної плати за окремими її складовими та коригувальних сум до ставок акцизного податку на окремі види легких та важких дистиллятів.

Перелік коригувальних коефіцієнтів до ставок рентної плати за окремими її складовими наведений у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Коригувальні коефіцієнти до окремих складових рентної плати

Назва податку	Порядок розрахунку коригувального коефіцієнта до ставки податку
1	2
Рентна плата: а) за транспортування нафти магістральними нафтопроводами	відношення новозатвердженого та базового* тарифів на транспортування відповідного вантажу
б) за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами	
в) за транзитне транспортування аміаку	

1	2
г) за нафту та газовий конденсат	відношення середньої ціни (у гривнях) одного бареля нафти "Urals", станом на 1 число наступного за звітним місяця, та базової ціни нафти, встановленої на рівні 560 грн
д) за природний газ	відношення середньої митної вартості імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за звітний місяць, до базової ціни, встановленої на рівні 179,5 дол. США за 1 000 м ³ газу

*Під базовим розуміють тариф, чинний на момент установлення Податковим кодексом України відповідних ставок оподаткування.

Отже, підвищення тарифів на транспортування вантажів; зростання ціни на нафту чи митної вартості природного газу у тому чи іншому звітному періоді було підставою для Міністерства економічного розвитку і торгівлі оприлюднити відповідні коригувальні коефіцієнти до ставок рентної плати, а їх подальше застосування податкоплатниками забезпечувало пропорційне для такого зростання цін і тарифів на названі товари та послуги збільшення доходів бюджету. Слід зауважити, що на момент проведення дослідження було передбачене застосування коригувального коефіцієнта виключно щодо рентної плати за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами. Рентна плата за нафту, газовий конденсат та природний газ з 2013 р. скасовані, а рентна плата за транспортування інших вантажів віднині стягується за суттєво підвищеними ставками і без застосування коригувальних коефіцієнтів.

Необхідно розглянути особливості застосування коригувальних сум до ставок акцизного податку на окремі види легких та важких дистилатів. Слід зауважити, що в період з 27 травня до 31 грудня 2012 р. за названими підакцизними товарами фактично використовувалися плаваючі ставки. Базові ставки, зазначені в Податковому кодексі України, підлягали коригуванню в бік збільшення на величину, визначену за формулою, наведеною в Податковому кодексі за умови, що ціна, яка склалася на нафту сорту Brent на біржі ICE за декаду, що передувала звітній, була меншою за 105 дол. США за барель, та відповідному коригуванню в бік зменшення за умови, що ціна на цей сорт нафти була вищою за 125 дол. США. Створений як елемент захисту споживачів від надмірного коливання цін

на нафтопродукти, цей механізм працював в односторонньому порядку, забезпечуючи додаткові надходження до бюджету. Це обумовлено тим, що за період дії цього механізму спостерігалися випадки виходу ціни нафти виключно за нижні межі встановленого коридору. Зазначене мало місце протягом 1-ї декади червня – 3-ї декади липня, як результат, ставки акцизного податку коригувалися протягом 2-ї декади червня – 1-ї декади серпня (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Результати впливу коливання цін на нафту сорту Brent на розміри ставок акцизного податку за окремими видами нафтопродуктів

Період*	Базова ставка акцизного податку, євро / т		Середнє значення котирувань нафти сорту Brent, за попередню декаду, дол. США / бар.	Значення коригувальної суми до ставки акцизного податку, євро / т		Кінцевий розмір ставки акцизного податку, євро / т		Рівень зростання кінцевих ставок податку порівняно з базовою ставкою, %	
	бензини моторні**	дизельне паливо***		на бензини моторні**	на дизельне паливо***	на бензини моторні**	на дизельне паливо***	на бензини моторні**	на дизельне паливо***
2-га декада червня	198	98	99,24	35,26	8,82	233,26	106,82	17,8	9,0
3-тя декада червня			96,15	53,72	13,43	251,72	111,43	27,1	13,7
1-ша декада липня			90,83	85,87	21,47	283,87	119,47	43,4	21,9
2-га декада липня			99,27	35,04	8,76	233,04	106,76	17,7	8,9
3-тя декада липня			103,63	8,56	2,14	206,56	100,14	4,3	2,2

*Дані наведені виключно за періоди, протягом яких ціна нафти виходила за межі встановленого коридору (105 – 125 дол. США / бар.);

**Для прикладу взято бензин моторний А 92;

***Для прикладу взято дизельне паливо із вмістом сірки більш як 0,2 мас. %.

Як видно, дані наведених прикладів демонструють зростання податкових ставок протягом окремих періодів від мінімальних 2,2 % до максимальних 43,4 %. В умовах фактичної фіксації цін на окремі види нафтопродуктів, що забезпечувалося за рахунок реалізації описаного

механізму, саме за рахунок безпосередніх споживачів цих товарів відбувалося наповнення державної скарбниці.

Не можна обійти увагою ще один спосіб, який із 2016 р. використовує законодавець для забезпечення зростання доходів бюджету. Він стосується обчислення сум акцизного податку на сигарети і цигарки: адвалорні ставки податку застосовуються віднині до задекларованих виробником максимальних роздрібних цін з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку, тоді як до 2016 р. виходили з максимальних роздрібних цін без (виділено авт.) податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку. Наслідки таких змін можна продемонструвати на прикладі (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Визначення додаткових надходжень бюджету у 2016 р. за акцизним податком на сигарети з фільтром* у зв'язку з коригуванням бази оподаткування, грн

Максимальна роздрібна ціна	Розмір податку, обчислений як сумарна величина адвалорної та специфічної ставок за правилами визначення бази оподаткування		мінімальне акцизне податкове зобов'язання	Сума податку, що підлягає сплаті до бюджету за правилами		Додаткові надходження бюджету у 2016 р.
	чинними станом на грудень 2015 р.	чинними з 2016 р.		чинними станом на грудень 2015 р.	чинними з 2016 р.	
15,00	7,87	8,17	8,52	8,52	8,52	0,00
17,99	8,16	8,52	8,52	8,52	8,52	0,00
18,00	8,17	8,53	8,52	8,52	8,53	0,01
25,00	8,87	9,37	8,52	8,87	9,37	0,50
27,00	9,07	9,61	8,52	9,07	9,61	0,54
50,00	11,37	12,37	8,52	11,37	12,37	1,00

*У розрахунку на одну пачку сигарет, яка вміщує 20 шт.

Як видно з табл. 3.11, незначна, практично непомітна трансформація норми закону забезпечує за інших рівних умов додаткові надходження до бюджету.

Неоднозначний вплив на формування доходів бюджету мають показники мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму. З одного боку, зростання цих показників забезпечує пропорційне зростання бюджетних доходів – у ситуаціях, коли названі показники лежать в основі формування ставок обов'язкових платежів чи законодавчо визначених обмежень їхніх мінімальних або максимальних розмірів. Зокрема це:

а) ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлені за 1 м² бази оподаткування у розмірі до 1,5 % від розміру мінімальної заробітної плати, чинної станом на 1 січня звітного року [74];

б) ставки збору за місця для паркування транспортних засобів, встановлені у розмірі до 0,075 % від мінімальної заробітної плати, установлені станом на 1 січня звітного року, за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів за 1 м² площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності [74];

в) ставки єдиного податку для платників першої групи, визначені у межах до 10 % від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого на 1 січня звітного року; для платників другої групи – у межах до 20 % від розміру мінімальної заробітної плати, установлені станом на 1 січня звітного року [74];

г) розмір плати за ліцензії, крім тих, за якими передбачено специфічні розміри ставок, встановлений на рівні 100 (10) % від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, чинного станом на день прийняття органом ліцензування рішення про видачу ліцензії у разі видачі ліцензії центральним (місцевим) органом виконавчої влади [114];

д) ставки судового збору за окремими правочинами, встановлені в розмірі 0,003 – 150 прожиткових мінімумів для працездатних осіб, встановлених законом на 1 січня календарного року, в якому відповідна заява або скарга подається до суду [132].

З іншого боку, зростання мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму обумовлює скорочення бюджетних доходів. Цей феномен пов'язаний з особливостями справляння податку на доходи фізичних осіб. Так, податкові соціальні пільги за цим податком встановлені у відсотках від мінімальної заробітної плати (починаючи з 2017 р. – у відсотках від прожиткового мінімуму на працездатну особу) станом на 1 січня податкового року; обмеження на право застосування податкової соціальної пільги, визначені у кратному розмірі до величини прожиткового мінімуму на працездатну особу станом на 1 січня податкового року.

Відповідно, штучне стримування зростання показників мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму забезпечує економію держави на пільгах за податком: платники змушені сплачувати більше, ніж дозволяє їхня платоспроможність. Можна навести показовий приклад: практично до кінця 2009 р. законодавчо встановлена мінімальна заробітна плата була нижчою за величину прожиткового мінімуму. Так, на початок 2004 р. мінімальна заробітна плата становила 53,0 % від прожиткового мінімуму на працездатну особу, на початок 2007 р. – 76,2 %, на початок 2009 р. – 90,4 % і лише з 1 грудня 2009 р. мінімальна заробітна плата досягла рівня прожиткового мінімуму. Ураховуючи, що розмір офіційно затвердженої мінімальної заробітної плати мав би бути не нижчим від величини прожиткового мінімуму на працездатну особу, а відтак більшим мав бути розмір самої пільги, платники податку на доходи фізичних осіб сплачували зайве за податком з доходів фізичних осіб, за власний кошт поповнюючи місцеві скарбниці (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Додаткові надходження бюджету за рахунок встановлення необґрунтованої величини мінімальної заробітної плати

Роки	Мінімальна заробітна плата станом на 1 січня, грн	Прожитковий мінімум на працездатну особу станом на 1 січня, грн	Співвідношення між мінімальною заробітною платою та прожитковим мінімумом на працездатну особу, %	Додаткові надходження* бюджету від кожного платника податку, який користується правом на податкову соціальну пільгу в базовому розмірі**
2004	205	386,73	53,0	7,08
2005	262	453	57,8	12,42
2006	350	483	72,5	8,65
2007	400	525	76,2	9,38
2008	515	633	81,4	8,85
2009	605	669	90,4	4,80
2010	869	869	100,0	–

*Розраховано як різницю між економією на сплаті податку з доходів фізичних осіб, отриманою в разі застосування права на податкову соціальну пільгу, обчислену виходячи з прожиткового мінімуму на працездатну особу та мінімальної заробітної плати.

**30 (з 2005 р. – 50) % від мінімальної заробітної плати станом на 1 січня.

Ураховуючи значущість показника прожиткового мінімуму як базового під час обчислення розмірів державних соціальних гарантій, у визначенні права платників податків скористатися податковою соціальною пільгою чи втратити це право держава має приділяти особливу увагу порядку визначення та затвердження цього показника. Слід зауважити, що розмір показника прожиткового мінімуму (загального) та для основних соціальних і демографічних груп населення (діти віком до 6 років; діти віком від 6 до 18 років; працездатні особи; особи, які втратили працездатність) щороку визначається в Законі про Державний бюджет на відповідний рік, а в основі його розрахунку лежить офіційно затверджена методика. Відповідно до цієї методики, величина прожиткового мінімуму має розраховуватися виходячи з набору продуктів харчування, достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження її здоров'я; мінімального набору непродовольчих товарів та послуг, необхідного для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості [59].

Не вдаючись у подробиці, слід відзначити, що, за оцінками дослідників, склад таких наборів, затверджених ще у 2000 р. [111], був абсолютно недостатнім для задоволення навіть першочергових матеріальних та культурних потреб громадянина і не враховував зміни у структурі споживання фізичних осіб, що сталися за останні 16 років [16; 22]. Незважаючи на законодавчо встановлену вимогу переглядати затверджені норми споживання продуктів харчування, непродовольчих товарів та послуг не рідше одного разу на п'ять років, це було зроблено лише у 2017 р., хоча до цього така потреба виникала вже тричі.

Незрозумілою наразі залишається й періодичність, з якою відбувається перегляд розмірів величини прожиткового мінімуму (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Частота перегляду розмірів прожиткового мінімуму

Рік	Зміна величини прожиткового мінімуму, разів на рік	Терміни зміни величини показника прожиткового мінімуму
1	2	3
2000	1	з 1 січня
2001	1	з 1 січня
2002	1	з 1 січня 2002 р.
2003		

1	2	3
2004	1	з 1 січня
2005	1	з 1 січня
2006	3	з 1 січня; з 1 квітня; з 1 жовтня
2007	3	з 1 січня; з 1 квітня; з 1 жовтня
2008	4	з 1 січня; з 1 квітня; з 1 липня; з 1 жовтня
2009	1	з 1 листопада
2010	5	з 1 січня; з 1 квітня; з 1 липня; з 1 жовтня; з 1 грудня
2011	4	з 1 січня; з 1 квітня; з 1 жовтня; з 1 грудня
2012	5	з 1 січня; з 1 квітня; з 1 липня; з 1 жовтня; з 1 грудня
2013	2	з 1 січня; з 1 грудня
2014	0	—
2015	1	з 1 вересня
2016	2	з 1 травня; з 1 грудня
2017	2	з 1 травня; з 1 грудня

Як видно, у 2000 – 2005, 2009, 2015 рр. коригування показника прожиткового мінімуму відбувалося не частіше, ніж один раз на рік, а у 2002 – 2003 рр. – лише раз за два роки. У 2006 та 2007 рр. показник переглядався три, у 2008 та 2011 рр. – чотири, а у 2010 та 2012 рр. – п'ять разів. З 2016 р. показник переглядається двічі на рік.

Автором проведено дослідження з метою з'ясування наявності зв'язку між зміною загального показника прожиткового мінімуму та індексу споживчих цін: отриманий коефіцієнт кореляції за 2001 – 2008 рр. продемонстрував, що залежність між цими показниками можна трактувати як "щільну"; проте з 2009 р. сила зв'язку поступово втрачається. За період дослідження (2001 – 2013 рр.) значення коефіцієнта кореляції склало 0,404, що свідчить про те, що зміна показників відбувається в одному напрямі, а залежність між показниками є слабкою. Будь-що, після зростання індексу споживчих цін за цей період у 3,6 раза, загальний показник прожиткового мінімуму був підвищений у порівнянні 4,2 раза, що дозволяло йому та державним соціальним гарантіям, розміри яких є від нього залежними, залишатися цілком актуальними в умовах властивої нашій країні інфляційної економіки.

Слід зауважити, проте, що, починаючи з грудня 2013 р., будь-які правила щодо затвердження величини прожиткового мінімуму, імовірно, взагалі не бралися до уваги: проігноровані як вимоги затвердженої формули [60], так і цілком очевидне знецінення національної грошової

одиниці. Незважаючи на те що за грудень 2013 – серпень 2015 рр. рівень споживчих цін склав 173,4 %, величину прожиткового мінімуму на працездатну особу з 1 вересня 2015 р. збільшено лише на 13,1 % [65; 106]. Таке безпідставне, майже дворічне "заморожування" цього показника обумовило виникнення ситуації, за якої рівень прожиткового мінімуму перестав відповідати закладеному в ньому законодавцем змістові [41].

Несвоєчасний перегляд розмірів прожиткового мінімуму на працездатну особу і його необґрунтованість обумовлюють неможливість найманих працівників скористатися правом на податкову соціальну пільгу (табл. 3.14) [32].

Таблиця 3.14

Наслідки несвоєчасного перегляду законодавцем показника прожиткового мінімуму

Рік	Значення показника прожиткового мінімуму на працездатну особу станом на 1 січня, грн	Середньомісячна заробітна плата, грн	Темп зростання, % від попереднього року		Співвідношення темпів зростання прожиткового мінімуму і середньої заробітної плати	Кількість осіб, які потенційно втратили (-) / отримали (+) право на застосування податкової соціальної пільги, % від загальної кількості осіб, які користувалися таким правом у попередньому році
			показника прожиткового мінімуму на працездатну особу	середньомісячної заробітної плати		
2004	386,73	590	–	–	–	–
2005	409	806	1,06	1,37	0,774	22,6
2006	483	1 041	1,18	1,29	0,914	8,6
2007	525	1 351	1,09	1,30	0,838	16,2
2008	633	1 806	1,21	1,34	0,902	9,8
2009	669	1 906	1,06	1,06	1,001	–0,1
2010	869	2 239	1,30	1,17	1,106	–10,6
2011	941	2 633	1,08	1,18	0,921	7,9
2012	1 073	3 026	1,14	1,15	0,992	0,8
2013	1 147	3 265	1,07	1,08	0,991	0,9
2014	1 218	3 480	1,06	1,07	0,996	0,4
2015	1 218	4 195	1,00	1,21	0,830	17,0
2016	1 378	5 183	1,13	1,24	0,916	8,4
2017	1 600	6 109	1,16	1,18	0,985	1,5

Ураховуючи, що за базовим правилом податкова соціальна пільга, яка забезпечує економію зі сплати податку на доходи фізичних осіб,

застосовується лише за умови, що розмір заробітної плати за місяць не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 і округленого до найближчих 10 грн, зростання заробітної плати працівників у разі заниження чи штучного стримування зростання прожиткового мінімуму обумовлює ситуацію, за якої в різні роки право скористатися пільгою втратили від 0,4 до 22,6 % осіб, які мали таке право у попередньому році. Лише у 2009 та 2010 рр. темп зростання прожиткового мінімуму перевищив темп зростання середньої заробітної плати, а отже кількість осіб, що скористалися пільгою у ці роки, зросла.

Можна продемонструвати це ще на одному прикладі. У 2015 р. за місячного доходу 1 600 грн, працівник мав право на податкову соціальну пільгу, яка забезпечувала йому податкову економію в сумі 91,35 грн. Підвищення розміру його заробітку, викликане наявною економічною ситуацією, на 10 % за незмінної (станом на 1 січня 2014 та 2015 р. – 1 218 грн) величини прожиткового мінімуму позбавляє його права скористатися пільгою та одночасно поповнює доходи бюджету: величина переглянутого доходу (1 760 грн) перевищує допустиму для надання пільги величину 1 710 грн.

Ураховуючи, що протягом 2011 – 2015 рр. до доходів фізичних осіб в обсязі понад 10 мінімальних заробітних плат застосовувалася підвищена ставка податку (17 % у 2011 – 2014 рр. та 20 % у 2015 р.), невчасний перегляд цієї соціальної гарантії чи необґрунтований підхід до затвердження її величини обумовлювали виникнення ситуації, за якої все більші суми доходів фізичних осіб за умови їхнього зростання підпадали під оподаткування за такою підвищеною ставкою податку, і забезпечували додаткові надходження до бюджету.

З метою забезпечення справедливих, гармонійних відносин між державою та платниками податків у майбутньому необхідно відмовитися від чинного сьогодні викривленого підходу до формування показника прожиткового мінімуму. Його розмір має щомісячно визначатися та оприлюднюватися фахівцями Державної служби статистики, виходячи з реального стану справ на підставі затвердженої методики на кшталт того, як подаються інші статистичні показники, зокрема індекси споживчих цін чи індекси цін виробників, а не закладатися в Законі про Державний бюджет, виходячи з фінансових можливостей держави.

Важливим інструментом забезпечення зростання доходів бюджету є визначення законодавцем джерел сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Незважаючи на те, що згідно з теорією фінансів суб'єкти господарювання виконують свої зобов'язання перед державою після отримання прибутку, а відтак саме прибуток виступає джерелом сплати обов'язкових платежів, на практиці розрахунки з бюджетом та державними цільовими фондами відбуваються незалежно від результатів діяльності платників податків, їх суми відносяться на витрати економічних суб'єктів, а джерелом сплати виступає виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). В окремі роки за рахунок прибутку сплачувалися лише податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, плата за землю та податок на прибуток підприємств. Установлений порядок розмежування джерел сплати податків і зборів не завадив, однак, державі вимагати із суб'єктів господарювання здійснення протягом 1996 – 1999 рр. платежу за податком із власників транспортних засобів, плати за землю, навіть за умов їх збиткової діяльності.

Кілька слів варто сказати про джерело сплати ще одного податку – податку на прибуток підприємств. Протягом 1995 – першої половини 1997 рр. об'єкт оподаткування за цим податком визначався на основі балансового прибутку підприємства шляхом проведення нескладних коригувань його величини, і, відповідно, такий прибуток був джерелом сплати цього податку. З липня 1997 р. механізм оподаткування прибутку набуває кардинальних змін: з цієї дати й до березня 2011 р. включно прибуток як об'єкт оподаткування більше не визначається на підставі бухгалтерського обліку – наявна там інформація просто не дозволяє цього зробити. Натомість для обчислення прибутку застосовується підсистема податкового обліку, яка вимагає дотримання спеціальних правил та процедур, передбачених податковим законодавством з питань оподаткування прибутку. Прибуток як об'єкт оподаткування обчислюється шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу на суму валових витрат і амортизаційних відрахувань.

Таким чином, починаючи з підсумків роботи підприємств за 1997 р. в українській практиці окремо існує прибуток (збиток) як кінцевий результат фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та прибуток (збиток) як об'єкт оподаткування. Разом із тим механізми їх розрахунку виявилися настільки відмінними один від одного, що за умов констатації збитків у фінансовій звітності підприємства можуть нараховувати

та сплачувати податок на прибуток, і навпаки. Тож протягом тривалого часу і за цим податком прибуток як фінансовий результат діяльності підприємств не виступав джерелом сплати податку на прибуток [42].

Прибуток знову стає джерелом сплати податку на прибуток тільки з квітня 2011 р. після фактичного повернення до оподаткування саме прибутку, а не показника з ідентичною назвою.

3.2. Потенційні резерви зростання доходів місцевих бюджетів

Потенційні складові доходів місцевих бюджетів чітко визначені в бюджетному законодавстві. Їхній перелік є відмінним для бюджетів різних груп: а) бюджетів сіл, селищ, міст районного значення; б) бюджетів міст обласного значення; в) бюджету м. Києва; г) бюджетів районів; д) бюджетів областей (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

Статті Бюджетного кодексу, які визначають складові доходів окремих груп місцевих бюджетів

Бюджети	Доходи	
	загального фонду	спеціального фонду
Бюджети міст обласного значення	ст. 64, част. 2 ст. 67	ст. 69 ¹ , ст. 71
Бюджет міста Києва		
Районні бюджети		
Бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним		
планом формування територій громад		
Бюджет АР Крим, обласні бюджети	ст. 66, част. 2 ст. 67	ст. 69 ¹ , ст. 71
Бюджети міст районного значення, сільські, селищні бюджети	ст. 69, част. 2 ст. 67	
Бюджети районів у містах	ст. 68	

З метою пошуку додаткових джерел доходів відповідного бюджету формується таблиця, у лівій частині якої подається повний перелік дозволених законодавством складових доходів такого бюджету, а у правій – робляться відмітки про використання ("так" чи "+") або невикористання ("ні" чи "-") відповідної складової в процесі формування доходів бюджету (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

**Складові, не задіяні у процесі формування
доходів місцевого бюджету**

Потенційні складові доходів бюджету*	Посилання на статтю, пункт, підпункт Бюджетного кодексу	Відмітка про використання складової доходів у процесі формування доходів місцевого бюджету
1.		
2.		
...		

*Крім власних надходжень бюджетних установ та надходжень від міжбюджетних трансфертів.

Під час формування табл. 3.16 до уваги не беруться власні надходження бюджетних установ та надходження від міжбюджетних трансфертів: щодо цих складових передбачені окремі розрахунки. Відмітка "так" ("+") чи "ні" ("–") робиться на підставі аналізу звітної форми про виконання місцевого бюджету за доходами. За наявності відмітки "ні" ("–") з'ясовуються причини невикористання відповідної складової доходів у процесі наповнення місцевої скарбниці та робиться висновок про можливість залучення таких коштів до бюджету в майбутньому. Проводяться додаткові розрахунки, що дозволяють визначити потенційні обсяги доходів від використання нових джерел формування бюджетних коштів, результати розрахунків узагальнюють за формою табл. 3.17.

Таблиця 3.17

**Додаткові потенційні доходи бюджету від використання
незадіяних джерел формування коштів бюджету**

Потенційні складові доходів бюджету	Розрахункова величина доходів від використання незадіяних джерел формування бюджетних коштів
1.	
2.	
...	

Окремо слід зупинитися на таких потенційних складових доходів місцевих бюджетів, як власні надходження бюджетних установ та надходження від міжбюджетних трансфертів. У переліку власних надходжень бюджетних установ найвагомніше місце посідають надходження від плати

за послуги, що надаються бюджетними установами. Законодавець визначає можливий перелік таких послуг та порядок формування їхньої вартості. Слід навести приклади (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

**Переліки платних послуг та порядок визначення їхньої вартості
для окремих закладів бюджетної сфери**

Групи закладів бюджетної сфери	Нормативні документи
Заклади культури, засновані на державній та комунальній формах власності	Перелік платних послуг, які можуть надаватися закладами культури, заснованими на державній та комунальній формі власності [71]; Порядок визначення вартості та надання платних послуг закладами культури, заснованими на державній та комунальній формі власності [75]
Навчальні заклади, інші установи та заклади системи освіти, що належать до державної та комунальної форм власності	Перелік платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності [72]; Порядок надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами [77]; Порядок надання інших платних послуг державними та комунальними навчальними закладами [76]
Державні та комунальні заклади охорони здоров'я й вищі медичні навчальні заклади	Перелік платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах [73]

Резерви зростання доходів місцевих бюджетів у формі отримання бюджетними установами, які перебувають на утриманні відповідних рад, додаткових надходжень від плати за надавані такими установами послуги, вишукуються кожною з них окремо. Ця робота проводиться за описаним раніше алгоритмом: на першому етапі визначають незадіяні джерела коштів (разом із тим складається звіт за формою табл. 3.16); на другому етапі з'ясовують потенційні додаткові обсяги доходів, які можна отримати задіявши нові джерела формування коштів (при цьому складається звіт за формою табл. 3.17). Потрібно мати на увазі, що переліки послуг періодично переглядаються та оновлюються, тому варто на постійній основі здійснювати моніторинг відповідних нормативних документів.

Додаткові надходження від надаваних бюджетними установами послуг можна отримати й шляхом перегляду їхньої вартості. Зазначені розрахунки також проводять для бюджетних установ з подальшою фіксацією отриманих результатів за формою табл. 3.19.

Таблиця 3.19

**Додаткові надходження бюджетної установи
від зміни вартості послуг, що надаються**

Перелік платних послуг	Обсяги надання послуг	Поточна вартість послуги	Пропонована вартість послуги	Додаткові надходження установи від перегляду вартості послуги
1.				
2.				
...				
Разом				

На підставі інформації, отриманої від кожної бюджетної установи, складається зведений звіт за формою табл. 3.20.

Таблиця 3.20

**Потенційні додаткові доходи бюджету від перегляду вартості
платних послуг, що надаються бюджетними установами**

Назва бюджетної установи	Потенційні додаткові доходи від перегляду вартості платних послуг
1.	
2.	
...	
Усього	

Важливою складовою дохідної частини місцевих бюджетів виступають міжбюджетні трансферти – кошти, що безоплатно та безповоротно передаються з інших бюджетів. Чинним законодавством визначено порядки розрахунку та надання кожного з таких трансфертів. Слід назвати окремі з них (табл. 3.21).

Нормативні документи, що встановлюють порядок та умови надання окремих міжбюджетних трансфертів

Назва міжбюджетного трансферту	Нормативні документи, що визначають порядок та умови надання трансфертів
Базова (реверсна) дотація	ст. 98 – 100 Бюджетного кодексу України [50]
Медична субвенція	ст. 103 ⁴ Бюджетного кодексу України [50]; Порядок та умови надання медичної субвенції з Державного бюджету місцевим бюджетам [78]; формула розподілу обсягу медичної субвенції з Державного бюджету місцевим бюджетам [137]
Освітня субвенція	ст. 103 ² Бюджетного кодексу України [50]; Порядок та умови надання освітньої субвенції з Державного бюджету місцевим бюджетам [79]; формула розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами [138]
Стабілізаційна дотація	розділ VI п. 19 Бюджетного кодексу України [50]; Порядок та умови надання стабілізаційної дотації з Державного бюджету місцевим бюджетам [80]
Субвенція на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	Порядок та умови надання субвенції з Державного бюджету місцевим бюджетам на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження [81]

Місцевим радам доцільно проаналізувати, які міжбюджетні трансферти з їх потенційного переліку не надходять до відповідних бюджетів, з'ясувати причини цього та можливість їх отримання. Окрему увагу потрібно звернути на можливість надходження до бюджетів субвенцій на виконання інвестиційних проектів, у тому числі на засадах їх спільного фінансування. Особливого значення в контексті цієї роботи мав би набути також контроль правильності розрахунку доведених до місцевих рад обсягів міжбюджетних трансфертів: його можна здійснювати, порівнюючи затверджені обсяги таких коштів з їхніми обсягами, розрахунково визначеними фахівцями рад на підставі офіційно

затверджених формул для їх обчислення (див., зокрема, табл. 3.20). На жаль, як показує практика, в окремих випадках через непрозорість формули, зокрема через неточність трактування змісту її показників-складових контроль є неможливим чи ускладненим, що не лише істотно звужує права місцевої влади, а й негативно позначається на доходах відповідної громади.

Наступний аспект, на який варто звернути увагу, полягає в тому, що надходження до місцевого бюджету окремих доходів можливе лише за умови ухвалення відповідних рішень місцевою радою. Слід встановити наявність таких рішень та перевірити їхню чинність (табл. 3.22).

Таблиця 3.22

**Доходи місцевих бюджетів, надходження яких вимагає
обов'язкової наявності відповідного
рішення місцевої ради**

Вид доходу	Наявність рішення про стягнення доходів до бюджету	Назва та дата ухвалення рішення місцевою радою
1. Частина чистого прибутку (доходу) комунальних унітарних підприємств та їхніх об'єднань, що вилучається до відповідного бюджету	так/ні	
2. Дивіденди (дохід), нараховані на акції (частки, паї) господарських товариств, у статутних капіталах яких є комунальна власність		
3. Надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим майном, що перебуває в комунальній власності		
4. Місцеві податки:		
4.1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у складі податку на майно		
4.2. Транспортний податок у складі податку на майно		
4.3. Плата за землю у складі податку на майно		
4.4. Єдиний податок		
5. Місцеві збори:		
5.1. Збір за місця для паркування транспортних засобів		
5.2. Туристичний збір		

Неприйняття рішень місцевими радами щодо стягнення таких платежів тягне за собою такі ризики:

а) неможливість отримувати будь-які надходження за платежами, що не входять до переліку обов'язкових;

б) недоотримання надходжень за обов'язковими для встановлення платежами, якими, згідно з Податковим кодексом України, є плата за землю, єдиний та транспортний податки: за відсутності рішення місцевої ради останні стягуються із застосуванням їх мінімальних ставок, а плата за землю – ставками, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування плати за землю.

На думку автора, місцеві ради у своїх рішеннях мають зафіксувати всі місцеві податки і збори, які планується стягувати на відповідних територіях. Це буде логічним та відповідатиме природі цих платежів: саме органи місцевого самоврядування відповідно до ст. 69 Закону України "Про місцеве самоврядування в Україні" і статей 8 та 12 Податкового кодексу України наділені виключними повноваженнями щодо встановлення місцевих податків і зборів. З цієї причини правомірність справляння не передбачених рішеннями місцевих рад податків і зборів є сумнівною. Можна навести інший приклад: умови та порядок стягнення транспортного податку однозначно та безапеляційно визначені вже 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 [74]. Зазначене, проте, не означає, що рішення про стягнення місцевою радою цього податку не потрібне. Імовірно, воно продублює норми Податкового кодексу, проте його наявність є обов'язковою. Ухвалення таких рішень дозволить у майбутньому зняти можливі спірні питання на кшталт відмови окремих платників сплачувати місцеві податки і збори, порядок та умови стягнення яких хоча й визначені Верховною Радою, але не врегульовані місцевою владою.

Законодавець визначає терміни офіційного оприлюднення рішень про встановлення на території відповідної ради місцевих податків і зборів: це має бути здійснено до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосовування таких місцевих податків та зборів або внесення змін до порядку їх стягнення. За умови порушення цих термінів норми ухвалених рішень можна буде застосовувати тільки з річною затримкою, тобто не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом [45; 74].

За результатами проведеного дослідження робиться висновок про стан нормативного забезпечення місцевих платежів, своєчасність ухвалення рішень про порядок та умови їх стягнення, називаються незадіяні на території місцеві податки і збори й обґрунтовуються перспективи щодо можливості та доцільності їх упровадження.

Важливим резервом додаткових надходжень місцевих бюджетів є не лише запровадження нових платежів, а й перегляд податкових ставок за місцевими податками і зборами із підвищенням останніх. Така можливість надана чинним податковим законодавством. Для більшості місцевих податків і зборів визначені граничні ставки оподаткування, що, як було зазначено раніше, є цілком слушним та відповідає природі цих платежів (табл. 3.23).

Таблиця 3.23

Ставки місцевих податків і зборів

Назва податку/збору	Ставка податку/збору		
	мінімальна	максимальна	затверджена органом місцевої влади
1	2	3	4
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, % від нормативної грошової оцінки земель: а) за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено; б) за землі загального користування; в) за сільськогосподарські угіддя; г) за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності)	– – 0,3 –	3 1 1 12	
2) за земельні ділянки, розташовані за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено, % від 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; б) за сільськогосподарські угіддя	– 0,3	5 5	

Закінчення табл. 3.23

1	2	3	4
Орендна плата за землю, % від нормативної грошової оцінки земель	Розмір земельного податку	12*	
Єдиний податок: для платників 1-ї групи, % від розміру прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня звітного року, з розрахунку на календарний місяць	–	10	
для платників 2-ї групи, % від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, з розрахунку на календарний місяць	–	20	
Збір за місця для паркування транспортних засобів, % від 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, % від вартості проживання, за вирахуванням ПД	0,5	1,0	

*За окремих обставин максимальна ставка орендної плати може бути іншою:

а) вищою за умови визначення орендаря на конкурентних засадах;

б) не може перевищувати розміру земельного податку для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських;

в) не може перевищувати 0,1 відсотка від нормативної грошової оцінки для баз олімпійської, паралімпійської та дефлімпійської підготовки, перелік яких затверджується Урядом України.

Ураховуючи, що за транспортним податком і єдиним податком для платників 3-ї і 4-ї груп Податковим кодексом передбачені фіксовані розміри ставок, можливості для зростання надходжень шляхом коригування податкових ставок за цими платежами відсутні, тому їх не включено до табл. 3.23.

Слід навести порядок формування розрахункових таблиць для визначення резервів зростання доходів місцевих бюджетів від перегляду податкових ставок за місцевими податками і зборами. Для прикладу можна взяти податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (табл. 3.24), та єдиний податок (табл. 3.25).

Таблиця 3.24

Резерви зростання доходів місцевого бюджету від перегляду ставок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки*

Суб'єкти оподаткування	Об'єкти оподаткування	Кінцева база оподаткування, м ²	Ставка податку, % від МЗП** на 1 січня звітного року		Надходження до бюджету, грн		Резерв зростання доходів бюджету, грн
			чинна	рекомендована до застосування	за чинною ставкою	за рекомендованою ставкою	
Фізичні особи	1. Об'єкти житлової нерухомості						
	1.1. Житловий фонд	1 280	0,3	0,4	12 288	16 384	4 096
	1.1.1. Житловий будинок						
	1.1.2. Квартира	6 700	0,3	0,4	64 320	85 760	21 440
	...						
	Разом для об'єктів житлової нерухомості						
	2. Об'єкти нежитлової нерухомості						
	2.1. Будівлі готельні	180	1,0	1,2	5 760	6 912	1 152
	2.2. Будівлі офісні	250	1,0	1,2	8 000	9 600	1 600
	2.3. Будівлі торговельні	500	1,2	1,4	19 200	22 400	3 200
	...						
	Разом для об'єктів нежитлової нерухомості						
	Усього для фізичних осіб						
Юридичні особи	1. Об'єкти житлової нерухомості						
	...						
	Разом для об'єктів житлової нерухомості						
	2. Об'єкти нежитлової нерухомості						
	...						
	Разом для об'єктів нежитлової нерухомості						
	Усього для юридичних осіб						
	Усього						

*Розрахунки проведені на умовному прикладі для звітного 2017 року.

**Мінімальна заробітна плата.

Слід зауважити, що наведений у табл. 3.24 перелік об'єктів нерухомості може бути розширений відповідно до їх наявності на відповідній

території. За результатами розрахунків очевидно, що запровадження підвищених ставок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, забезпечує місцевому бюджету додаткові надходження. Слід мати на увазі, що можна здійснювати кілька варіантів таких розрахунків, застосовуючи різні розміри рекомендованої ставки податку. Разом із тим величина такої ставки має враховувати місце розташування (зональність) і типи таких об'єктів нерухомості, брати до уваги рівень платоспроможності населення відповідної громади й перебувати в межах максимальної ставки податку, передбаченої чинним законодавством. У процесі встановлення рекомендованих ставок бажано також ознайомитися з розміром ставок, встановлюваних в інших населених пунктах.

За формою табл. 3.25 можна визначити додаткові надходження до місцевого бюджету за умови підвищення ставки єдиного податку.

Таблиця 3.25

**Резерви зростання доходів бюджету
від перегляду ставок єдиного податку***

Група платників єдиного податку	Кількість платників податку	Ставка податку**		Надходження до бюджету, грн		Резерв зростання доходів бюджету, грн
		чинна	рекомендована до застосування	за чинною ставкою	за рекомендованою ставкою	
1-ша	52	8	10	73 216	91 520	18 304
2-га	24***	10	12	91 200	109 440	18 240
Разом	х	х	х	х	х	36 544

*Розрахунки проведені на умовному прикладі для звітного 2017 року.

**У % від розміру прожиткового мінімуму, встановленого на 1 січня звітного року, з розрахунку на календарний місяць, для платників єдиного податку першої групи, та у % від розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного року, з розрахунку на календарний місяць, для платників єдиного податку другої групи.

***3 них троє не використовують працю найманих осіб.

У розрахунках, наведених у табл. 3.25, враховано, зокрема, норми ст. 295.5 Податкового кодексу України, відповідно до якої платники єдиного

податку першої і другої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також на період хвороби, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів. У табл. 3.25 доцільно буде додати додаткові рядки за умови, що місцевою радою запроваджено кілька ставок податку залежно від видів здійснюваної діяльності.

Наступним етапом у пошуку резервів зростання доходів місцевих бюджетів є розрахунок втрат бюджетів унаслідок надання пільг за платежами, встановлення яких належить до компетенції відповідних рад, тобто за місцевими податками і зборами. Сума втрат визначається за кожним платежем як різниця між сумою податку (збору), що мав би надійти за умови проведення оподаткування на загальних підставах, та сумою податку, що очікується до надходження внаслідок використання податкової пільги. Результати розрахунків подаються за формою табл. 3.26.

Таблиця 3.26

**Розрахунок втрат бюджету
внаслідок надання пільг за обов'язковими платежами**

Назва обов'язкового платежу	Зміст пільги	Сума втрат бюджету внаслідок запровадження пільги
1.		
2.		
Разом		

Реальне наповнення коштами місцевих бюджетів можливе лише за умови своєчасної та повної сплати податків та зборів, інших обов'язкових платежів їхніми платниками. У цьому контексті контроль за здійсненням таких розрахунків набуває особливого значення. Насамперед потрібно здійснити аналіз стану кредиторської заборгованості платників податків перед бюджетом. Водночас слід брати до уваги заборгованість платників виключно перед конкретним бюджетом, а також розрізняти заборгованість, за якою настав та не настав термін платежу. Необхідно пояснити. Наприклад, нараховані та несплачені суб'єктом господарювання, зареєстрованим у місті обласного значення, 16 тис. грн. за податком на доходи фізичних осіб, утриманим із заробітної плати найманих працівників, характеризують його загальну заборгованість перед бюджетом,

з якої (відповідно до норм Бюджетного кодексу) 4 тис. грн – заборгованість перед Державним бюджетом, 2,4 тис. грн – заборгованість перед бюджетом області і 9,6 тис. грн – заборгованість перед міським бюджетом. Інформацію про суми кредиторської заборгованості платників обов'язкових платежів слід подавати за формою табл. 3.27.

Таблиця 3.27

**Кредиторська заборгованість
фізичних та юридичних осіб перед бюджетом, грн**

Кредиторська заборгованість – усього	З неї заборгованість, термін оплати якої не настав	Прострочена заборгованість	Сума простроченої заборгованості, % від доходів бюджету

Суми простроченої заборгованості підлягають подальшому розшифруванню в аспекті обов'язкових платежів та основних боржників (табл. 3.28).

Таблиця 3.28

**Прострочена заборгованість платників податків та інших
обов'язкових платежів перед бюджетом**

Платіж	Сума простроченої заборгованості – усього	у тому числі за основними боржниками	Термін виникнення заборгованості
1.		а)	
		б)	
		...	
2.			
		а)	
		б)	
		...	
...			

У процесі формування звітів за формами табл. 3.27 і 3.28 слід тісно співпрацювати з органами державної фіскальної служби та іншими адміністраторами обов'язкових платежів: саме вони володіють такою інформацією.

На підставі звітів про суми заборгованості потрібно вивчити причини її виникнення, розглянути можливість та ймовірність її погашення. Важливою частиною таких заходів буде безпосередня робота із боржниками та вживання заходів щодо погашення заборгованості. За результатами цього етапу визначаються суми заборгованості, які з високим рівнем імовірності будуть повернені до бюджету та поповнять його доходи.

Надзвичайно важливо в ході дослідження встановити також перелік суб'єктів господарювання, які забезпечують левову частку надходжень відповідного бюджету: умови та результати роботи таких осіб мають бути на постійному контролі в органів місцевої влади; навіть незначне погіршення їхнього фінансового стану і порушення звичного режиму роботи можуть критично відбитися на життєдіяльності громади [38].

Резерви зростання доходів місцевих бюджетів закладені й нормами Закону України "Про добровільне об'єднання територіальних громад" [109]: доходи єдиного новоутворюваного бюджету шляхом об'єднання кількох територіальних громад в одну можуть виявитися істотно вищими, аніж сумарні доходи всіх громад до моменту їх об'єднання. Це пов'язано з тим, що об'єднані територіальні громади за правом отримання доходів фактично набувають повноважень міст обласного значення з істотно ширшим переліком потенційних надходжень, у тому числі прямих трансфертів з Державного бюджету України, а також спеціально запровадженої субвенції [56] на формування інфраструктури таких громад. Слід, однак, мати на увазі, що разом із додатковими доходами такі громади отримують і додаткові повноваження, а отже, й видатки, які муситимуть самотійно фінансувати. Тільки після проведення детальних розрахунків фахівцями можна буде зробити висновок про фінансову доцільність формування об'єднаної громади.

Відшуковуючи потенційні резерви зростання доходів місцевих бюджетів, слід розуміти, що реальне вирішення проблеми наповнення коштами місцевих бюджетів можливе лише за умов посилення підприємницької активності шляхом відкриття нових підприємств чи відновлення роботи наявних, зростання обсягів їхньої діяльності, збільшення кількості осіб, які відкривають власну справу, тощо. Доречним буде й залучення потенційних інвесторів до реалізації важливих для територій інвестиційних проектів. З цією метою фахівцям економічної та фінансової служб адміністрацій і місцевих рад доцільно розробити й подати для ознайомлення на своїх офіційних сайтах можливі для втілення проекти з розкриттям

інформації про обсяги інвестицій, очікувані доходи, період окупності тощо. Зрештою реалізовані інвестиційні проекти – нове додаткове джерело доходів самих інвесторів, зайнятих у них осіб, Державного та місцевих бюджетів. Владі на місцях необхідно також періодично проводити інвентаризацію майна та ресурсів, що належать громаді, і пропонувати шляхи їх використання з максимальною користю для мешканців відповідної території.

За результатами проведеної роботи із виявлення потенційних додаткових надходжень відповідних місцевих бюджетів визначається загальна величина резерву та даються рекомендації щодо реалізації сукупності запропонованих заходів.

3.3. Скорочення обсягів тіньової економіки як ефективний інструмент забезпечення зростання доходів бюджету

Одне з найактуальніших питань сучасної економіки – значні обсяги її тінізації. Зазначене проявляється, зокрема, у приховуванні частини доходів суб'єктів господарювання та масовому застосуванні конвертних виплат заробітної плати. Слід з'ясувати причини та наслідки цього явища.

Необхідно зауважити, що фонд оплати праці суб'єктів господарювання виступає базою для нарахування внесків до низки соціальних фондів, серед яких: Пенсійний фонд, Фонд ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення (збір до даного Фонду як встановлений законодавством відсоток від фонду оплати праці стягувався до 1999 р. включно), Фонд соціального страхування (з 2001 р. Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності), Фонд сприяння зайнятості населення (з 2001 р. Фонд соціального страхування на випадок безробіття), Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, що спричинили втрату працездатності.

Щодо кожного із зазначених фондів встановлена відповідна ставка внесків. Сумарний підсумок усіх передбачених внесків характеризує загальне навантаження на фонд оплати праці. На рис. 3.1 продемонстрована динаміка ставок до відповідних фондів та визначене загальне навантаження на фонд оплати праці за 1992 – 2000 роки.

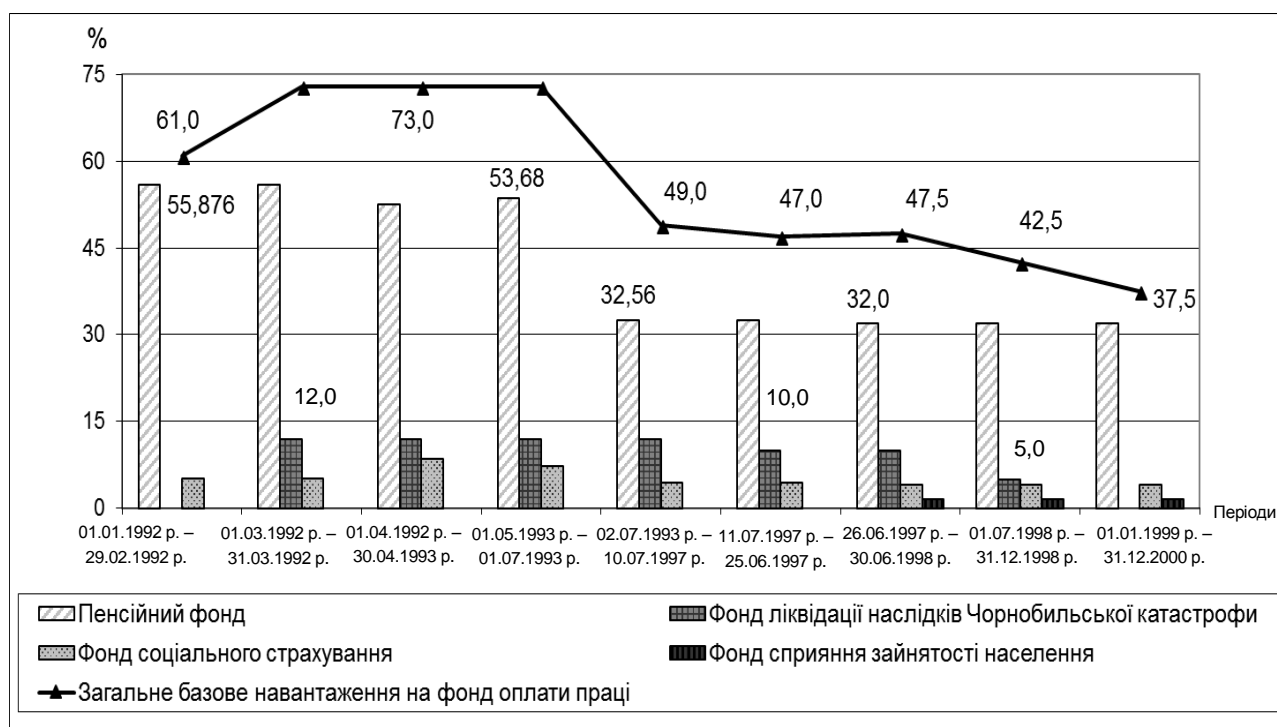


Рис. 3.1. Базові ставки нарахувань до соціальних фондів, % від фонду оплати праці

Як видно, загальний найвищий рівень навантаження на фонд оплати праці стосується шістнадцятимісячного періоду, що тривав із 1 березня 1992 р. до 1 липня 1993 р., коли сумарна ставка внесків становила 73 %. Перше істотне скорочення навантаження пов'язане зі зниженням з 2 липня 1993 р. в 1,65 раза (з 61 до 37 %) ставки нарахувань на соціальне страхування (остання розщеплювалася на дві складові – до Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування). Наступне скорочення обумовлене поетапним зниженням ставки збору до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи: первісно встановлений її рівень у розмірі 12 %, який був чинним понад п'ять років (у період з березня 1992 р. до липня 1997 р.) зрештою був зменшений спочатку до 10 % (ця ставка застосовувалася близько року), потім – до 5 % (на наступні півроку), а із січня 1999 р. формування цього фонду в зазначений спосіб було взагалі припинено. Як результат, протягом дворічного періоду (1999 – 2000 рр.) рівень навантаження на фонд оплати праці перебував фактично на найнижчому за всю історію незалежної України рівні – 37,5 %.

Слід відзначити також, що серед наведених на рис. 3.1 фондів, що формувалися в окреслений період, найбільше навантаження на фонд оплати праці мали платежі до Пенсійного фонду та Фонду ліквідації

наслідків Чорнобильської катастрофи (на них припадало в середньому близько 90 % від загального навантаження протягом цього періоду).

Наступний етап зростання рівня навантаження на фонд оплати праці був пов'язаний із запровадженням з 2001 р. Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань – залежно від рівня ризикованості діяльності того чи іншого економічного суб'єкта обов'язковий розмір внесків було визначено на рівні від 0,2 % (найменший рівень ризику) до 13,6 % (найвищий рівень ризику). З урахуванням періодичних змін базового розміру внесків до всіх соціальних фондів рівень навантаження на фонд оплати праці в наступний десятирічний період (2001 – 2010 рр. включно) перебуває в діапазоні 34,8 – 37,2 % для суб'єктів, що роблять внески до Фонду страхування від нещасних випадків за найнижчою ставкою, і 48,4 – 50,8 % для суб'єктів, які сплачують до Фонду страхування від нещасних випадків найвищу ставку.

Із 2011 р. замість чотирьох окремих внесків до соціальних фондів запроваджується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Одна з основних цілей його запровадження полягала у зменшенні розміру загальної ставки страхових внесків та виведення заробітної плати з тіньового сектору. На жаль, прийнятий закон [113] не зменшив рівня наявного навантаження на фонд оплати праці економічних суб'єктів: величина єдиного соціального внеску відповідає сумарній ставці внесків до соціальних фондів на кінець 2010 р.

Досліджуючи питання про причини тінізації заробітної плати, потрібно, проте, брати до уваги не лише нарахування на фонд оплати праці до державних цільових фондів, здійснювані за рахунок коштів роботодавців, а й суми утриманих із доходів працівників податку на доходи та внесків до фондів соціального страхування (з 2011 р. – єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування).

З даних табл. 3.29 стає зрозуміло, що в період до 2004 р. рівень утримань із доходів працівників значною мірою залежав від їхнього розміру, що обумовлено застосуванням протягом цього періоду прогресивної шкали оподаткування. З 2004 до 2010 р. включно діє пропорційна система оподаткування заробітної плати із застосуванням ставки 13 % (2004 – 2006 рр.) і 15 % (2007 – 2010 рр.). Нижчий рівень оподаткування мінімальної заробітної плати в зазначений період обумовлений правом працівників на застосування до доходів у межах, визначених як добуток

суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного року, та коефіцієнта 1,4, податкової соціальної пільги. З 2011 р. застосовуються одночасно дві ставки: 15 % для доходів, що не перевищують десяти мінімальних заробітних плат станом на 1 січня звітного року (зі збереженням права на податкову соціальну пільгу) та 17 % (у 2015 р. – 20 %) для доходів понад цей рівень.

Таблиця 3.29

Рівень оподаткування заробітної плати (з урахуванням обов'язкових утримань до соціальних фондів), % від нарахованої заробітної плати*

Роки	Для доходів, нарахованих у сумі					
	мінімальної заробітної плати	середньої заробітної плати	двох середніх заробітних плат	п'яти середніх заробітних плат	десяти середніх заробітних плат	ста середніх заробітних плат
1996	1,0	11,3	15,3	18,7	21,8	38,7
2000	10,6	16,2	19,4	22,4	28,6	38,9
2003	14,2	22,5	21,2	28,7	34,5	39,4
2004	11,7	14,0	15,6	15,6	14,4	13,1
2007	10,1	18,3	18,3	18,3	17,1	15,2
2010	10,6	18,2	18,2	18,2	17,1	15,0
2012	10,6	18,1	18,1	18,1	18,3	17,0
2015	12,9	19,6	19,6	21,5	21,7	21,5

*У розрахунках застосовано середньорічні по країні (для 1996 та 2000 років), грудневі (для 2015 р.) і січневі (для решти років) показники мінімальної та середньої заробітної плати згідно з офіційними даними Державного комітету статистики.

Слід зауважити, що утримання з доходів працівників до соціальних фондів складають у наведеному в табл. 3.29 періоді в середньому від 1 до 3,6 % та здійснюються в межах максимальної межі доходу, понад яку соціальні внески не нараховуються та не сплачуються. Водночас співвідношення між коштами, які отримують, з одного боку, держава та фонди соціального страхування, а з іншого – працівники підприємств у результаті здійснення операцій нарахування заробітної плати та її оподаткування, перебуває в межах, визначених на рис. 3.2 і 3.3.

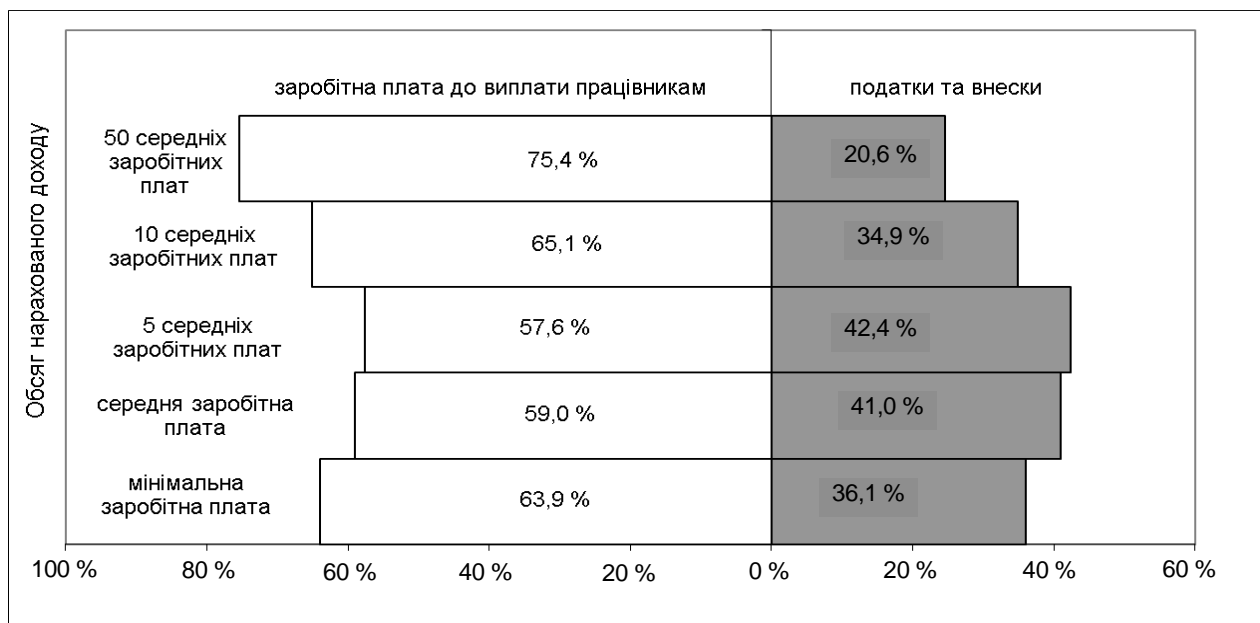


Рис. 3.2. Співвідношення між заробітною платою до виплати працівникам та сумою нарахованих і утриманих податків та внесків (у тому числі за рахунок коштів роботодавця), розраховано для мінімальної ставки єдиного соціального внеску (станом на грудень 2015 р.)

Слід звернутися до рис. 3.3.

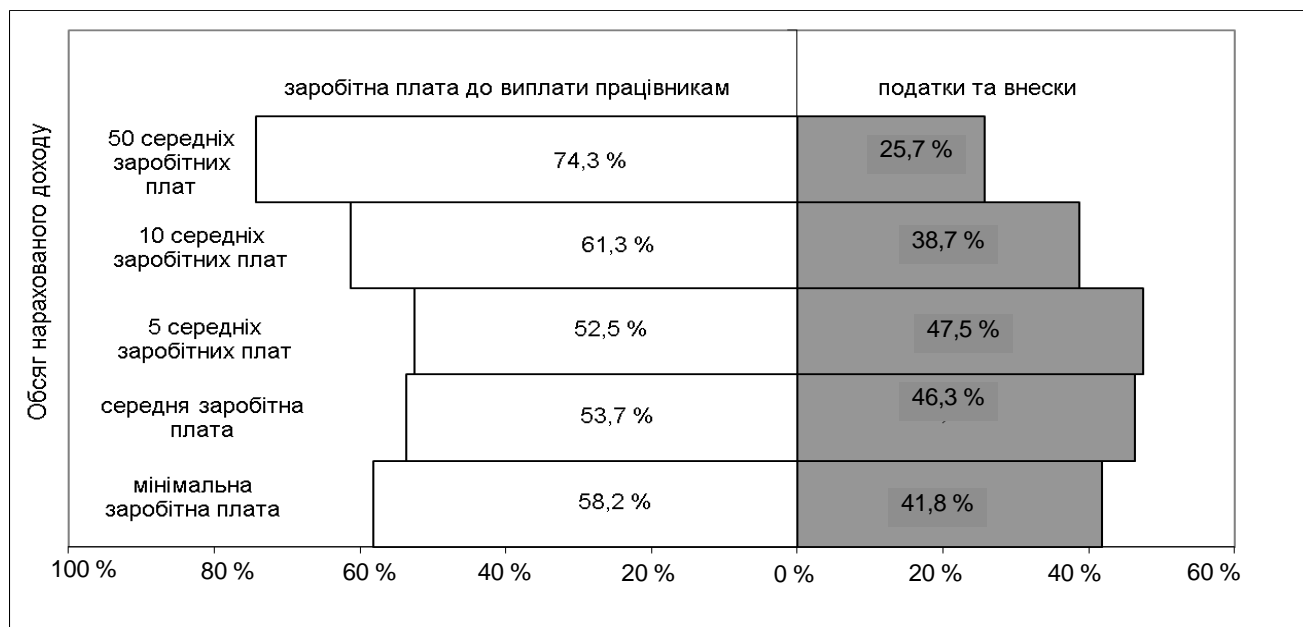


Рис. 3.3. Співвідношення між заробітною платою до виплати працівникам та сумою нарахованих і утриманих податків та внесків (у тому за рахунок коштів роботодавця), розраховано для максимальної ставки єдиного соціального внеску (станом на грудень 2015 р.)

Як видно з рис. 3.2 і 3.3, співвідношення між коштами, що отримують, з одного боку, держава та фонди соціального страхування, а з іншого – працівники в результаті здійснення операцій нарахування заробітної плати та її оподаткування, становить для середнього по Україні рівня заробітної плати 41,0 : 59,0 і 46,3 : 53,7 для мінімальної та максимальної ставок єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відповідно. Зі зростанням розмірів нарахованих доходів частка чистої зарплати збільшується, що пов'язано з існуванням граничної величини доходу, понад яку внески до соціальних фондів не справляються.

Слід зауважити, що навантаження на фонд оплати праці в Україні загалом відповідає загальноєвропейським тенденціям [39]. Разом із тим в умовах низького рівня доходів населення, відсутності медичного страхування в межах системи державного соціального страхування, передавання роботодавцям зобов'язань щодо оплати перших п'яти днів непрацездатності застрахованих осіб та відшкодування витрат на пільгові пенсії, призначені за списками 1 і 2, наявне навантаження є все ж завищеним. За таких обставин керівники підприємств не зацікавлені в офіційному оприлюдненні доходів своїх працівників, продовжуючи й надалі їх приховувати.

На продовження цього дослідження слід відзначити, що обрання фонду оплати праці в якості бази для формування державних цільових фондів є абсолютно обґрунтованим з теоретичної точки зору: жодний інший показник не відбиває настільки точно зв'язку між участю страхувальників та застрахованих осіб у формуванні коштів фондів і їх використанні. Пропорційно вищі внески до системи соціального та пенсійного страхування осіб з більшими доходами дають їм право в разі настання страхового випадку на пропорційно вищий (та відповідно прийнятніший для них) розмір допомоги, пенсії.

У зв'язку із цим будь-які виплати, визначення розміру яких не пов'язане з обсягом доходів застрахованих осіб, варто було б вивести за межі системи соціального страхування.

До речі, свого часу, хоча й із деяким запізненням, так вчинили відносно допомоги особам, постраждалим унаслідок аварії на Чорнобильській АЕС (це дозволило спочатку зменшити ставку збору до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи, а потім і взагалі його скасувати), допомоги на народження дитини, допомоги по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку (у мінімальному розмірі) – зазначені виплати були передані на безпосереднє фінансування до Державного

бюджету. Як абсолютно обґрунтовані та логічні, такі зміни дозволили певною мірою зменшити наявний рівень навантаження на фонд оплати праці (до 12 % у частині збору до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і на 1,4 % у частині внесків до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності) (із січня 2007 р. розмір внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності за рахунок коштів роботодавців було зменшено з 2,9 до 1,5 %).

Наявне навантаження на фонд оплати праці покликане також стримувати зростання (*часто необґрунтоване*) рівнів заробітків осіб, задіяних насамперед у галузях, що функціонують в умовах низької конкуренції та монополії, а отже, не допускати надмірного зростання цін на їхню продукцію та послуги. Це тим більш актуально у зв'язку із фактичним припиненням з 2006 р. регулювання державою фонду оплати праці підприємств-монополістів. Такий механізм був запроваджений із 1997 р. згідно зі ст. 8 Закону України № 108/95-ВР від 24.03.1995 р. і полягав у щомісячному здійсненні підприємствами-монополістами платежів до Державного бюджету із сум перевищення фактичного фонду оплати праці над його розрахунковою величиною [118].

Високий рівень навантаження на фонд оплати праці мав би підштовхнути менеджерів, які постійно шукають реальні шляхи економії коштів для своїх підприємств, до оптимізації співвідношення живої та уречевленої праці, а відтак скорочення обсягів ручної праці, посилення механізації та автоматизації виробництва.

Переваги від обраної для формування державних цільових фондів бази були знівельовані одним суттєвим недоліком – видатки на оплату праці автоматично тягнуть за собою обов'язкові платежі за соціальним страхуванням. Найбільшою мірою від установленого порядку потерпають суб'єкти господарювання, що виробляють найбільш трудомісткі види продукції. Так, за частки видатків на оплату праці в собівартості на рівні 10 % через наявний рівень навантаження на фонд оплати праці зростання собівартості, розраховане для 2015 р., становить 3,63 – 4,97 %, а за частки 20 % – уже 7,26 – 9,94 % тощо.

Слід відзначити, що далеко не всі економічні суб'єкти здатні сплачувати зазначені обов'язкові платежі повною мірою та формувати при цьому позитивні фінансові результати своєї діяльності. З цих причин протягом 1994 – 2001 рр. держава неодноразово вдавалася до безпре-

цедентних заходів щодо списання та реструктуризації як окремим економічним суб'єктам, так і суб'єктам господарювання окремих галузей економіки частини податкової заборгованості та внесків до Пенсійного і соціальних фондів [123; 126 – 128].

Дійсно, рівень навантаження був зависоким (див. рис. 3.1), а на фоні цілої низки інших проблем перехідного періоду був просто непідйомним. За даними Рахункової палати України, сума списаної заборгованості всіх категорій платників тільки перед Пенсійним фондом України склала за 1994 – 2001 рр. 6 114,2 млн грн, а сума реструктуризованої заборгованості – 2 898,9 млн. грн [69].

Абсолютно не випадковим при цьому стало також те, що запроваджені в 1999 р. спрощені системи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників (у формі фіксованого сільськогосподарського податку) та суб'єктів малого підприємництва (у формі єдиного податку) звільняли платників, які перейшли до їх застосування, від внесків (за рахунок коштів роботодавців) до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування та Фонду сприяння зайнятості. Завдяки простоті та зрозумілості цих систем оподаткування, мінімізації адміністрування, а також, що надзвичайно важливо, – звільнення фонду оплати праці від нарахування внесків до фондів соціального страхування спрощені системи набули широкої популярності: на сплату фіксованого сільськогосподарського податку перейшла переважна більшість сільгоспвиробників, а чисельність платників єдиного податку зросла з 1999 до 2008 р. з 66,1 до 1 137,1 тис. осіб щодо фізичних осіб-підприємців та з 28,6 до 143,1 тис. осіб щодо юридичних осіб [66].

Звільнення названих груп осіб з-під обкладання обов'язковими внесками до соціальних фондів не розв'язало наразі цієї проблеми для іншої частини економічних суб'єктів. Небажання або ж фінансова неспроможність останніх сплачувати зазначені внески надзвичайно гостро поставили питання про скорочення видатків на оплату праці із застосуванням різноманітних прийомів: стримування зростання заробітків зайнятих осіб, зменшення їхньої чисельності, неофіційного працевлаштування та проведення неофіційних розрахунків із заробітної плати тощо. Певної популярності набули й інші заходи. Зокрема, звільнення штатних працівників та реєстрація їх приватними підприємцями з подальшим виконанням ними

своїх попередніх обов'язків дозволяла отримати реальну економію коштів через існування наявної різниці в оподаткуванні (нарахуванні та сплаті внесків до соціальних фондів).

Розуміючи складність ситуації та бажаючи знизити наявний тягар на фонд заробітної плати, державою в різні періоди приймаються окремі поодинокі заходи в цьому напрямі.

Так, із липня 1998 р. з метою створення зацікавленості суб'єктів господарювання у збільшенні обсягу фонду оплати праці було запроваджено обмеження максимальної величини фактичних витрат суб'єктів господарювання на оплату праці працівників, з яких справляються внески до соціальних фондів [93]. Це запровадження, проте, не забезпечило легалізації доходів фізичних осіб: встановлена межа, понад яку соціальні внески не стягуються, суттєво відірвана від показників мінімальної та середньої заробітної плати по країні (рис. 3.4).

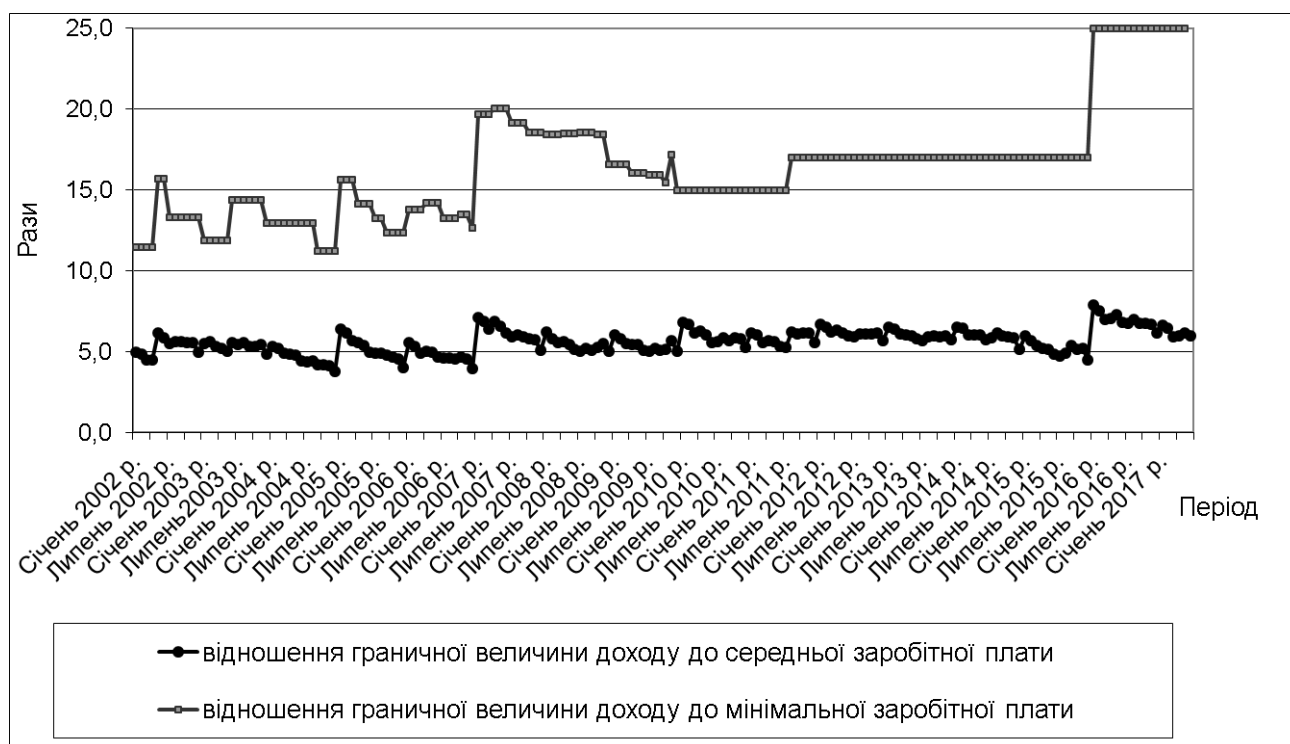


Рис. 3.4. Перевищення граничною величиною доходу, з якого справляються соціальні внески, мінімальної та середньої заробітної плати в Україні, разів

Середній рівень перевищення граничної величини доходу, з якої не стягуються соціальні внески, середнього та мінімального рівня заробітної плати по країні становить за досліджуваний період 5,6 та 16,5 разів.

Для того ж, щоб скористатися наданою законом преференцією, наприклад, у червні 2017 р., величина нарахованого фізичній особі доходу мала перевищити 17 068 грн. З високим рівнем імовірності можна стверджувати, що доходи понад зазначений рівень отримувала мізерна кількість працівників нашої країни. Отже, запроваджена пільга обходить інтереси пересічних громадян, надаючи можливість легально уникати справедливого оподаткування наддоходів незначної групи осіб.

Іншим заходом, спрямованим на подолання тіньових схем нарахування та виплати заробітної плати, стало скасування з 2004 р. чинної до цього часу прогресивної системи оподаткування доходів фізичних осіб: замість шкали податкових ставок, що коливалися в різні періоди від 0 до 90 %, було запроваджене пропорційне оподаткування доходів за ставкою 13 % (2004 – 2006 рр.) та 15 % (2007 – 2010 рр.). Проте і цей захід не наблизив країну до розв'язання проблем тіньової економіки та приховування доходів від оподаткування: надто високим залишився рівень навантаження на фонд оплати праці суб'єктів господарювання за внесками до державних цільових фондів [44].

Ще одним заходом на шляху до вирішення окресленої проблеми надмірної тінізації економіки мало стати запровадження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування із забезпеченням скорочення розміру нарахувань на фонд оплати праці. Проте, як уже було з'ясовано, реалізація державою у 2011 р. першого завдання (запровадження єдиного внеску) не призвела до вирішення другого: навантаження на фонд оплати праці не змінилося.

Слід зауважити, що, погоджуючись на зарплату у конверті, наймані працівники автоматично втрачають можливість для повноцінної (з відплатною оплатою) реалізації свого права на оплату лікарняного листка у разі хвороби застрахованої особи або члена її родини, на виплату допомоги по вагітності та пологах, у зв'язку з нещасним випадком на виробництві, оплату відпустки, заробітку за дні перебування у відрядженні, вихідної допомоги в разі звільнення, компенсацій у випадку переведення на іншу постійну, нижче оплачувану роботу тощо: зазначені виплати буде нараховано виключно на підставі інформації про офіційні доходи фізичної особи. Отже, дія зазначених норм теж покликана сприяти виведенню доходів з тіні: лише відмова від прихованих заробітків дозволить реалізувати державні гарантії захисту найманих працівників у відповідних життєвих ситуаціях.

Основним же чинником, який би мав раз і назавжди змінити ситуацію з ухиленням від оподаткування частини доходів найманих працівників, було запровадження з 2004 р. пенсійної реформи. Саме її реалізація мала наблизити країну, по-перше, до створення прозорої та справедливої системи призначення пенсій з урахуванням реального внеску кожної застрахованої особи до солідарної пенсійної системи, а, по-друге, звести до мінімуму тіньові схем нарахування та виплати доходів найманим працівникам: подальша реалізація подібної практики позбавляла майбутніх пенсіонерів права на належний рівень їх соціального захисту.

Проте такий обґрунтований механізм призначення пенсій через окремі причини так і не був повною мірою реалізований на практиці. Запровадження державою такої соціальної гарантії, як мінімальний розмір пенсії, яка забезпечила додатковий соціальний захист найбільш вразливих верств населення, обумовила одночасно викривлення реальних пропорцій участі громадян країни у формуванні коштів Пенсійного фонду, несправедливо зблизивши рівні їхніх пенсій [34]

Як результат, належного рівня диференціації пенсій в Україні так і не сталося, і більшість українських пенсіонерів продовжують отримувати близькі за розмірами пенсії. Не на користь іміджеві держави зіграли й особливі правила обчислення пенсій для вузького переліку осіб (народних депутатів, членів Кабінету Міністрів України, прокурорів і слідчих, суддів у відставці тощо), що спотворило саму ідею єдиного підходу до призначення пенсій, та безпідставно (відносно реального внеску до солідарної системи) збільшило їхній розмір, штучно наростивши відрив їхнього пенсійного забезпечення від середнього по країні рівня.

Не сприятимуть детінізації доходів працівників і основні зміни, які відбуваються внаслідок трансформацій у пенсійній системі за останні роки: їх спрямовано переважно на забезпечення економії коштів Пенсійного фонду України, що має бути досягнута за рахунок поступового підвищення пенсійного віку, збільшення вимог до мінімального розміру страхового стажу, необхідного для призначення пенсії, коригування механізмів перерахунку пенсій та запровадження обмеження максимального рівня пенсій.

Відносно новими заходами в напрямі скорочення обсягів тіньових розрахунків із заробітної плати з працівниками стали:

✓ запровадження з 2015 р. обов'язку для роботодавців сплачувати єдиний соціальний внесок зі співробітників, для яких займане ними місце

роботи є основним, в сумі не нижче добутку мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством, і базової ставки внеску відповідно до класу професійних ризиків на виробництві;

✓ посилення відповідальності за порушення у сфері трудового законодавства, зокрема, запровадження з 2015 р. санкцій за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту);

✓ використання у 2015 р. механізму стимулювання суб'єктів господарювання за забезпечення офіційного підвищення доходів зайнятим у них особам шляхом надання права на застосування зниженої ставки єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Зупинимося на останній складовій, розглянемо її суть та умови застосування. Отже, вимоги, які висувалися до претендентів на застосування зниженої ставки єдиного соціального внеску, полягали в такому:

1) база нарахування єдиного соціального внеску в розрахунку на одну застраховану особу має збільшитися не менш ніж на 20 % порівняно з 2014 р.;

2) після застосування знижувального коефіцієнта платіж на одну застраховану особу має скласти не менше від його минулорічної величини;

3) кількість застрахованих осіб у звітному періоді не може збільшитися більше, ніж удвічі, порівняно з кількістю застрахованих у 2014 р. [113].

Для перевірки ступеня дієвості запропонованого механізму автором розглянуто особливості його реалізації на прикладі. Водночас автор виходив із того, що у 2014 р. підприємство нараховувало своїм співробітникам середню зарплату в розмірі 1 280 грн, що на 5 % вище від її офіційного мінімального рівня і дозволяє продемонструвати контрольним органам наявність різниці у кваліфікації співробітників, а відповідно – оплаті їхньої праці.

Конкретний розмір економії, на який могло розраховувати підприємство в частині сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відповідно до умов наведеного прикладу буде продемонстровано в табл. 3.30.

Як бачимо, величина економії зі сплати єдиного внеску від застосування зниженої ставки могла скласти від 16,7 до 60 %. Підприємства, що збільшили доходи з розрахунку на одного співробітника менше, ніж на 20 %, правом економії скористатися не могли (перший рядок табл. 3.30). Аналогічно збільшена більше, ніж у 2,5 рази, база для обчислення єдиного соціального внеску (два останні рядки табл. 3.30) не дозволяла заощадити понад 60 % – цей її розмір був гранично можливим.

Таблиця 3.30

**Економія зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове
державне соціальне страхування, отримана у зв'язку
із застосуванням знижувального коефіцієнта до базової ставки***

База нарахування єдиного соціального внеску**, грн		Зміна бази нарахування єдиного соціального внеску в 2015 р., разів	Величина єдиного соціального внеску**, грн		Розмір економії**	
2014 р.	звітний місяць 2015 р.		за базовою ставкою	за зниженою ставкою	грн	%
1 280	1 408	1,10	518,14	518,14	0,00	0,0
1 280	1 536	1,20	565,25	471,04	94,21	16,7
1 280	1 600	1,25	588,80	471,04	117,76	20,0
1 280	1 920	1,50	706,56	471,04	235,52	33,3
1 280	2 560	2,00	942,08	471,04	471,04	50,0
1 280	3 200	2,50	1 177,60	471,04	706,56	60,0
1 280	3 840	3,00	1 413,12	565,25	847,87	60,0
1 280	6 400	5,00	2 355,20	942,08	1 413,12	60,0

*Розрахунки проведено для виду діяльності, віднесеного до 5-го класу виробничого ризику на виробництві (ставка єдиного соціального внеску складає 36,8 %).

** У розрахунку на місяць на одну застраховану особу.

Слід зауважити також, що менеджмент підприємства міг легко продемонструвати керівнику й іншу сторону впровадження такого заходу: сума податків і соціальних внесків у загальній сумі виділених на зарплату, податки і внески коштів зростала залежно від конкретних умов на 2,5 – 10,2 %. Це стосувалося ситуацій збільшення бази для справляння єдиного соціального внеску в межах 1,2 – 2,5 раза; у таких самих межах скорочувалася питома вага чистої заробітної плати. На думку автора, такий рівень втрат був цілком прийнятним і приблизно відповідав розмірові плати за переказ грошових коштів власника до сфери офіційного грошового обігу й отримання співробітниками підприємства повноцінного доступу до матеріальних благ системи соціального страхування та пенсійного забезпечення. Недоліком цього механізму був його частково дискримінаційний характер: суб'єкти, які не застосовували раніше будь-яких схем уникнення оподаткування та нараховували виключно офіційні доходи своїм співробітникам, не мали змоги скористатися його перевагами; у них були відсутні кошти для підвищення зарплати на додаткові 20 %, а тим паче, не було можливості скористатися максимальним знижувальним коефіцієнтом – для цього база нарахування єдиного

соціального внеску мала зрости в 2,5 раза порівняно з 2014 р. Економічна криза, зниження реальних доходів кінцевих споживачів також не сприяли цьому. Не стимулювала підприємців до переходу на запропоновану схему відсутність стабільності в законодавстві, впевненості в тому, що запропоновані знижувальні коефіцієнти не будуть у будь-який момент скасовані одним змахом пера законодавця. На жаль, саме так і сталося: у 2016 р. у законодавстві не лишається навіть згадки про можливість роботодавців застосовувати знижені ставки єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. І це при тому, що сам механізм потребував лише незначного вдосконалення з метою забезпечення учасникам системи соціального страхування однакових стартових умов і міг стати по-справжньому дієвим та цілком ефективним [36].

У 2016 р. відбувається запровадження єдиної (за рахунок коштів роботодавця) ставки внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі 22 % за одночасного скасування утримань цього внеску із доходів працівників. Щоправда одночасно змінюють ставку податку на доходи фізичних осіб: віднині діє єдина (18 %) ставка замість двох (15 та 20 %) ставок. Розглянемо загальний наслідок цих змін: так, якщо наприкінці 2015 р. співвідношення між заробітною платою до виплати працівникам та сумою нарахованих і утриманих податків та внесків, розраховане для середнього по країні рівня заробітної плати, складало 59 : 41 (для мінімальної ставки єдиного соціального внеску) та 58,2 : 41,8 (для максимальної ставки єдиного соціального внеску), то станом на червень 2017 р. воно перебуває на рівні 66 : 34, що істотно менше.

На жаль, навіть такі революційні зміни не стимулюватимуть економічних суб'єктів масово відмовлятися від таких, що стали звичними, тіньових схем розрахунків із заробітної плати з працівниками. Основним чинником, який дозволить поступово відійти від ганебної практики зарплат у конвертах, є формування справедливої та обґрунтованої системи соціального і пенсійного страхування, яка б була не декларативною, не системою реалізації прав меншості, а дійсно створювала передумови для гідного соціального захисту застрахованих громадян. Включення до цієї системи обов'язкового медичного страхування дозволить посилити зазначені стимули. Лише усвідомлення кожним учасником системи соціального страхування того, що вона дійсно працює, а він не лише вкладає у неї, а й отримує, заохотить чесно включитися до участі у цій системі та відійти поступово від практики застосування

тіньових схем розрахунків із заробітної плати: вигоди від приховування доходів будуть істотно меншими, аніж втрати від неотримання належного соціального захисту. Важливим заходом у вирішенні цієї проблеми стане також запровадження накопичувальної складової системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування.

Слід зауважити, що рівень тінізації заробітних плат в Україні складає, за різними оцінками, від 35 [135] до 60 % [136]. Приховування реальних заробітків призводить, як було зазначено, до відповідних недонадходжень до бюджетів усіх рівнів одного з основних бюджетоформувальних податків – податку на доходи фізичних осіб і до Державного бюджету – військового збору.

Автором виконано розрахунки та визначено потенційні резерви зростання доходів Зведеного бюджету України за умови виведення заробітків із тіні (табл. 3.31).

Таблиця 3.31

**Резерв зростання доходів Зведеного бюджету
за умови виведення з тіні заробітних плат*, млрд грн**

Рівень тінізації заробітних плат	Частка заробітних плат, виведених із тіні, %				
	10	30	50	70	90
30	3,28	9,85	16,41	22,97	29,54
35	3,83	11,49	19,15	26,80	34,46
40	4,38	13,13	21,88	30,63	39,38
45	4,92	14,77	24,62	34,46	44,31
50	5,47	16,41	27,35	38,29	49,23
55	6,02	18,05	30,09	42,12	54,15
60	6,56	19,69	32,82	45,95	59,08

*Розрахунки проведено на прикладі 2016 р.

Потрібно дати окремі пояснення. Так, за даними Державної казначейської служби України, до Зведеного бюджету України в 2016 р. надійшло 97,9 млрд грн податку на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати, і 11,5 млрд грн військового податку [65]. Якщо припустити, що рівень приховування заробітків становить 30 %, то, забезпечивши детінізацію 10 % таких доходів, до скарбниці вдалося б додатково залучити 3,28 млрд грн, за умови детінізації 50 % заробітків доходи зросли б на 16,41 млрд грн тощо.

На прикладі окремих бюджетів буде продемонстровано, як можна збільшити їхні доходи шляхом детінізації заробітних плат (табл. 3.32).

Таблиця 3.32

**Резерв зростання доходів окремих бюджетів
за умови виведення заробітних плат із тіні***

Назва бюджету	Обсяг доходів бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів) за 2016 р., млн грн	Частка ПДФО в доходах бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів), %	Резерв зростання доходів бюджету	
			% від доходів бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів)	млн грн
Державний	612 111,6	5,4	0,81	4 958,1
Харківської обл.	1 712,5	52,9	7,94	135,89
Київської обл.	1 195,3	61,7	9,26	110,63
Волинської обл.	650,7	37,6	5,64	36,70
Дніпропетровської обл.	3 209,4	60,5	9,08	291,25
м. Запоріжжя	3 726,8	44,7	6,71	249,88
м. Львова	3 854,60	46,1	6,92	266,55
м. Одеси	4 759,30	40,2	6,03	286,99
м. Харкова	4 435,30	41,0	6,15	272,77
м. Києва	26 268,2	36,0	5,40	1 418,48
Рогатинського р-ну Івано-Франківської обл.	72,2	40,3	6,05	4,36
Борівського р-ну Харківської обл.	24,2	76,1	11,42	2,76
Чернігівського р-ну Чернігівської обл.	77,8	50,8	7,62	5,93
Новоодеського р-ну Миколаївської обл.	35,3	75,2	11,28	3,98

*Розраховано як додаткові надходження бюджету за податком на доходи фізичних осіб, що сплачується податковими агентами, із доходів платника податку у вигляді заробітної плати за умови, що рівень тінізації заробітних плат становить 30 %, (виведення з тіні 50 % заробітків).

Як видно з табл. 3.32, навіть за умови виведення з тіні 50 % заробітків фізичних осіб за використаного в розрахунках нижнього можливого значення стану їх тінізації (30 %) місцеві бюджети отримують суттєві додаткові надходження за податком на доходи фізичних осіб: обласні бюджети за наведеними територіальними одиницями – від 5,64 до 9,26 % від доходів таких бюджетів (без урахування міжбюджетних трансфертів), бюджети міст обласного значення – від 6,03 до 6,92 %, бюджет столиці 5,4 %, районні бюджети – від 6,05 до 11,42 %. Доходи Державного бюджету України за наведених умов могли б додатково зрости на 0,81 %, що в абсолютному вимірі становить суттєві 4,96 млрд грн.

Висновки

1. Доходи бюджету є похідною величиною, залежною, насамперед, від результатів діяльності платників податків, частина коштів яких примусово вилучається державою з метою фінансування встановленого переліку видатків у ході виконання органами влади своїх повноважень. У цьому контексті не виправдане зростання доходів бюджету, як і їх максимізація, недоцільні, допоки держава в особі наділених бюджетними повноваженнями суб'єктів не навчилася використовувати ресурси, що надійшли в її розпорядження з ефективністю, властивою приватному сектору. Для того, аби, прагнучи до збільшення доходів бюджету, держава не вийшла за розумні межі оподаткування та не підштовхнула економічних суб'єктів своїми діями до припинення чи призупинення діяльності або втечі у тінь, доцільно підтримати пропозицію Дж. Б'юкенена та Дж. Бреннана щодо запровадження фіскальної конституції, тобто встановлення лімітів норм оподаткування, підвищення яких буде вважатися антиконституційним.

2. Здійснити якісне, глибоке та обґрунтоване оцінювання результатів виконання Державного бюджету за доходами – означає відмовитися від формального підходу до роботи, навчитися "читати" між рядками із цифрами, прискіпливо придивлятися до нетипових змін, надмірних коливань показників, виявляти та враховувати факти прийняття незрозумілих логіці та, можливо, не відповідних нормам права рішень органів влади. Варто пам'ятати, що викривлення результатів виконання бюджету за доходами може мати місце не лише через вплив об'єктивних чинників, а й бути результатом свідомого маніпулювання показниками з метою приховування справжнього стану справ у царині державних фінансів.

3. Перелік названих та розкритих у роботі чинників, які необхідно враховувати дослідникові, оцінюючи результати виконання бюджету за доходами, не є остаточним, та може змінюватися з часом. Найбільш вагомими серед них – застосування касового методу обліку доходів бюджету, періодичний перегляд законодавцем складу дохідних джерел головного централізованого фонду країни, внесення змін до бюджетної класифікації, знецінення доходів в умовах інфляційної економіки.

4. Затверджений склад дохідних джерел Державного та місцевих бюджетів і після 26 років незалежності української держави залишається недостатньо обґрунтованим. Його періодичний перегляд та постійне коригування нормативів розмежування податків і зборів між окремими

бюджетами негативно позначаються на стабільності їхніх дохідних баз і ускладнюють планування та прогнозування бюджетних показників.

5. Починаючи з 2000 р. було створено у складі єдиного до цього бюджету окрему складову – спеціальний фонд, що мало на меті посилення контролю за формуванням та використанням цільових коштів. Автором з'ясовано, що формування та використання доходів спеціального фонду відбувається в умовах систематичного перегляду переліку дохідних джерел, їхньої кількості, нормативів розмежування доходів між загальним та спеціальним фондами, зміни місць дислокації доходів ("бродіння" між фондами) тощо. Недостатньо обґрунтовано визначається й перелік дохідних джерел спеціального фонду: лише частина цільових доходів логічно потрапляє до його складу, у той час як інші аналогічні види доходів зараховуються до загального фонду бюджету. Незважаючи на вищий рівень привабливості цільових платежів для платників податків, вбачається за доцільне в майбутньому мінімізувати застосування цієї практики. Для цього в переліку доходів спеціального фонду слід залишити тільки власні надходження бюджетних установ та бюджетні цільові фонди (у тому числі фонди державного резерву). Склад цільових фондів має бути уточнений та відображатися надалі в однойменній групі доходів бюджету.

6. Формування додаткової "внутрішньої кишені" – бюджету розвитку – у складі спеціального фонду місцевих бюджетів мало на меті створення фінансових передумов для розвитку відповідної громади : саме за рахунок коштів цього фонду дозволено здійснювати капітальні видатки. В умовах скорочення з 2015 р. кількості дохідних джерел бюджету розвитку виконання цих завдань суттєво ускладнене, а для низки місцевих бюджетів, передусім базового рівня, стало практично неможливим. В останні роки воно забезпечується переважно шляхом використання надлишків сформованого з профіцитом загального фонду відповідного місцевого бюджету. У майбутньому державі потрібно уточнити порядок формування надходжень бюджету розвитку та відмовитися від штучного обмеження права самостійних місцевих бюджетів де-юре здійснювати капітальні видатки. Капітальні видатки мають стати саме видатками розвитку, забезпечуючи фінансування не лише капітального ремонту та реконструкції об'єктів, а й повноцінних (на користь громади) інвестиційних проектів.

7. Принцип публічності та прозорості, покладений в основу побудови бюджетної системи в Україні, не дозволяє, проте, отримати повну та неупереджену інформацію про результати виконання бюджету. У першу чергу, це стосується інформації про виконання бюджетів місцевих громад. Відсутність чітких вимог до порядку оприлюднення проектів місцевих бюджетів та рішень про місцеві бюджети, переліку показників, які мають бути надані для ознайомлення, форм подання інформації призводить до того, що значна кількість місцевих органів влади дотримується принципу публічності та прозорості бюджетної системи формально: надають тексти рішень про місцеві бюджети без додатків до них, наводять бюджетні показники без належної деталізації та розшифровувань, подають дані про бюджет у вільній, довідковій формі. І якщо показники бюджетної звітності про виконання бюджетів є більшою мірою доступними для ознайомлення, то показники фінансової звітності, як правило, недосяжні для дослідника, що не дозволяє отримувати повну та неупереджену картину результатів виконання відповідного бюджету та стану фінансів адміністративно-територіальної одиниці. Наведені в офіційній звітності та довідковій інформації показники доходів бюджетів будь-що вимагають проведення додаткових розрахунків та врахування впливу низки чинників на бюджетні показники, а відтак потребують відповідних фахових знань у сфері публічних фінансів, де-факто перетворюючи відкриту до цього інформацію про бюджет на доступну та зрозумілу лише вузькому колу спеціалістів.

8. З метою підвищення якості звітів про виконання дохідної частини бюджетів, створення передумов для її безперешкодного аналізу в динаміці доцільно запровадити відповідні додатки до форм офіційної звітності органів Державної казначейської служби, в яких необхідно фіксувати зміни правил облікової політики, розкривати інформацію про наявну кредиторську заборгованість платників податків перед бюджетом і заборгованість бюджету перед платниками, про обсяги розстрочених та списаних боргів тощо. Реалізація цієї пропозиції не лише поліпшить поінформованість суспільства про стан справ із формуванням державної та місцевих скарбниць, а й дозволить повніше дотримуватися проголошеного в Конституції та закріпленого в Бюджетному кодексі України принципу публічності та прозорості.

9. Зміни, які відбулися внаслідок податкових реформ 2011 – 2016 рр., були значною мірою косметичними. Показове скорочення кількості податків і зборів мало місце переважно внаслідок укрупнення платежів, переміщення окремих податків та зборів до категорії неподаткових платежів, скасування окремих фіскально незначущих податків та зборів тощо. Одночасно відбувається впровадження нових обов'язкових платежів, зокрема, військового збору, транспортного податку, акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів. Ряд анонсованих законодавцем позитивних змін у системі оподаткування так і не відбулося (зокрема, скорочення податкової ставки за податком на додану вартість, зростання розмірів податкових соціальних пільг за податком на доходи фізичних осіб, запровадження податку на майно у формі "податку на багатство"), окремі з них були реалізовані лише частково чи були достроково скасовані (запровадження автоматичного відшкодування податку на додану вартість, пільговий режим оподаткування податком на прибуток суб'єктів господарювання окремих галузей економіки та видів діяльності, скорочення ставки податку на прибуток до попередньо визначеного рівня у 16 % тощо). Найважливішими якісними нововведеннями податкових реформ автор вважає перехід до визначення об'єкта оподаткування за податком на прибуток на основі бухгалтерського фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), запровадження системи електронного адміністрування ПДВ та надання можливості для окремих платників податку на прибуток піти на податкові канікули на період до 2021 р.

10. Автором було з'ясовано й негативні аспекти податкових реформ. Прагнучи до наповнення скарбниці коштами, держава постійно збільшує ставки оподаткування за податками і зборами, запроваджує нові об'єкти оподаткування, вимагає сплати обов'язкових платежів навіть за відсутності діяльності тощо. Нестабільність та неоднозначність податкового законодавства, часта зміна правил гри, інколи без відповідного завчасного попередження, жорсткі санкції за правопорушення не додають іміджу державі та не спонукають платників податків до відкритості та чесності у відносинах "платник податку – держава". Наукова спільнота, прогресивні політики та суспільство загалом чекають дійсно революційних, а не показових, фейкових змін у системі оподаткування, які забезпечать гармонізацію інтересів держави та платників податків і сприятимуть реалізації

базових принципів оподаткування: обов'язковості, соціальної справедливості, стабільності, стимулювання підприємницької діяльності.

11. Зафіксоване органами Державної казначейської служби України суттєве зростання доходів Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України за 2001 – 2016 рр. значною мірою викликане дією цінового чинника. Реальне збільшення доходів бюджетів (без урахування трансфертів) виявилось значно скромнішим: на 62 % – за Зведеним бюджетом, на 82 % – за Державним бюджетом, на 17 % – за місцевими бюджетами. Однак і за цих умов обсяги Зведеного бюджету України в розрахунку на душу населення залишаються доволі незначними – у 13,2 раза менше від середнього значення за ЄС-28.

Для забезпечення порівнянності бюджетних показників у ході здійснення структурного аналізу доходів бюджетів автором проведено їх перегрупування відповідно до вимог бюджетної класифікації, чинної станом на кінець 2016 р. Було з'ясовано, що найбільша частка в доходах Зведеного та Державного бюджетів – за податковими надходженнями, у складі яких найвагомішими є податки на додану вартість, на доходи (з доходів) фізичних осіб (частка цього податку для Державного бюджету є істотно меншою), на прибуток підприємств, акцизний податок (збір), мито та плата за користування надрами (у тому числі рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні).

Основними складовими доходів місцевих бюджетів виступають трансферти та податкові надходження, водночас починаючи з 2011 р. частка трансфертів складає понад 50 %. Головними бюджетоформувальними, окрім трансфертів, складовими доходів окремих груп місцевих бюджетів для післяреформеного (з 2015 р.) періоду є: для обласних бюджетів – податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, рентна плата та власні надходження бюджетних установ; для районних бюджетів – податок на доходи фізичних осіб та власні надходження бюджетних установ; для бюджетів міст обласного значення – податок на доходи фізичних осіб, акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, місцеві податки і збори, державне мито, плата за надання адміністративних послуг, надходження від орендної плати за користування цілісним майновим комплексом та іншим майном, що перебуває в комунальній власності, власні надходження бюджетних установ; для селищних, сільських та міських (міст районного значення) бюджетів – надходження від місцевих

податків і зборів, новозапроваджений акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, а також традиційно власні надходження бюджетних установ.

12. Суттєві зауваження викликає стан виконання запланованих показників доходів бюджету: так, у 2007 – 2016 рр. середнє недовиконання такого плану за Державним бюджетом склало 4,8 %. Автор негативно оцінює також зафіксовані масові факти суттєвих відхилень у процесі виконання планів надходження доходів за окремими складовими. Зазначене має місце в умовах наявного протягом тривалого часу перевищення темпів зростання видатків Державного бюджету над його доходами. Як результат, формуються від'ємні результати виконання бюджету та ускладнюється реалізація затверджених бюджетних програм і заходів.

13. Наявні фіскальні дисбаланси пояснюють безапеляційність запровадження системи міжбюджетних відносин. Формування такої системи в Україні відбувалося в три етапи: перший (з 1992 до 2001 р. включно), характеризувався домінуванням суб'єктивного підходу в розподілі доходів і видатків між окремими ланками бюджетної системи), другий (з 2002 до 2014 р. включно) характеризувався, насамперед, запровадженням формульного підходу до обчислення основного міжбюджетного трансферту – дотації вирівнювання (суми вилучених із місцевого бюджету коштів) та переходом до прямих відносин між Державним бюджетом і 686-ма (станом на 2002 р.) місцевими бюджетами – обласними, АР Крим, районними, міст обласного і республіканського значення), третій (з 2015 р. донині) характеризується запровадженням нового, базованого на розрахунку індексу податкоспроможності підходу до проведення фінансового вирівнювання. Запроваджений підхід істотно спростив порядок усунення фіскальних дисбалансів, хоча й не зробив його досконалішим. Позитивним є надана самодостатнім територіям можливість передавати до Державного бюджету лише 50 % від суми перевищення індексом податкоспроможності значення 1,1, а решту залишати у власному розпорядженні. Натомість надання "бідним" територіальним одиницям тільки 80 % потрібної для досягнення індексом податкоспроможності значення 0,9 суми, з одного боку, генерує ризики зростання браку коштів для виконання завдань і функцій, покладених на відповідні органи влади, а з іншого – вимагає від них відповідної самовіддачі в контексті посилення роботи над пошуком джерел зростання дохідної бази відповідних бюджетів.

14. Міжбюджетні трансферти продовжують посідати важливе, а в більшості випадків – і найвагоміше місце в доходах місцевих бюджетів. Зазначені тенденції не були змінені навіть у межах широко анонсованої децентралізації в країні. Такий стан речей пояснюється застосуванням в Україні необґрунтованої системи розподілу доходів між Державним та місцевими бюджетами: основні бюджетоформувальні податки, як і раніше, спрямовуються переважно до державної скарбниці. Тільки змінивши пропорції розподілу доходів між бюджетами, вдасться змінити й рівень їх первісної фінансової забезпеченості і, відповідно, звести до мінімуму кількість статистичних дотаційних бюджетів.

15. Подальше вдосконалення системи міжбюджетних відносин неможливе без запровадження чітких та зрозумілих порядків розрахунку кожного із трансфертів на основі однозначних формул, кожна складова яких була б розшифрованою. Посилення прозорості в системі міжбюджетних відносин слід доповнити наданням можливості громадам оскаржувати затверджені та директивно доведені до них суми міжбюджетних трансфертів, апелюючи до зазначених формул.

16. Самостійність і незалежність місцевих бюджетів, закріплена в Бюджетному кодексі, можлива лише за умови належного забезпечення органів влади кожного рівня відповідними джерелами доходів. Провідне місце у складі таких джерел, на думку науковців, має належати місцевим податкам і зборам. До 2011 р. частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів була дуже незначною. Істотне (з 1,64 % у 2007 р. до 28,77 % у 2016 р.) зростання частки зазначених платежів у загальній сумі податкових надходжень місцевих бюджетів пояснюється кардинальним переглядом, а фактично майже повним оновленням складу місцевих податків і зборів. Найбільш фіскально значущими в переліку місцевих податків і зборів з 2015 р. є плата за землю та єдиний податок, переміщені з групи загальнодержавних платежів. Зміна статусу названих платежів не позначилася, однак, на реальному збільшенні доходів місцевих бюджетів: зазначені податки і до, і після перегляду податкової та бюджетної класифікацій зараховують до бюджетів місцевого самоврядування. Єдиний позитивний результат таких трансформацій – зростання автономії місцевих бюджетів – з 2011 р. опинився, однак, перед загрозою її повноцінної реалізації через вилучення із законодавства норми про обов'язковість спрямування надходжень від місцевих податків і зборів виключно до місцевих скарбниць.

17. В умовах недостатніх обсягів основного джерела доходів бюджету – валового внутрішнього продукту – держава змушена шукати інші способи наповнення державної скарбниці. Найпоширенішими серед тих, що використовуються в Україні, є, зокрема, запровадження нових податків і зборів чи скасування чинних малоефективних платежів; періодичний перегляд ставок, за якими стягуються податки, збори та інші обов'язкові платежі; запровадження порядків стягнення окремих податків із застосуванням ставок, встановлених у твердих валютах; розширення переліку об'єктів та баз оподаткування за окремими податками і зборами; застосування особливих коригувальних коефіцієнтів щодо ставок деяких обов'язкових платежів, відмова від використання прибутку в якості джерела сплати податків і зборів тощо.

18. У пошуку потенційних джерел зростання доходів відповідного місцевого бюджету владі на місцях доцільно, зокрема: з'ясувати, чи всі передбачені чинним бюджетним законодавством потенційні складові доходів надходять до такого бюджету, ідентифікувати такі незадіяні джерела та вивчити можливість включення їх до складу бюджету. Слід також з'ясувати перелік затверджених органом місцевого самоврядування місцевих податків і зборів, дослідити можливість упровадження нових, досі не задіяних платежів, порівняти встановлені ставки таких податків і зборів з їх граничними розмірами, визначеними Податковим кодексом. За наявності затверджених місцевою радою пільг зі сплати місцевих податків і зборів слід розрахувати величину втрат місцевого бюджету від наданих платникам послаблень та обґрунтувати доцільність їх надання в майбутньому. Додатково потрібно проаналізувати стан розрахунків платників податків із бюджетом, виявити прострочені та розстрочені суми заборгованості, вжити заходів щодо її погашення; здійснити інвентаризацію майна та ресурсів, що належать громаді, та запропонувати шляхи їх використання з максимальною користю для мешканців відповідної території тощо.

19. Високий рівень навантаження на фонд оплати праці, що мав місце протягом більшості років незалежності нашої країни, призвів до масового поширення тіньових схем розрахунків з працівниками із заробітної плати, що потягло за собою відповідні щорічні недонадходження до бюджетів усіх рівнів одного з основних бюджетоформувальних податків – податку на доходи фізичних осіб та до Державного бюджету – військового збору. Поодинокі заходи, вживані державою в різні роки у напрямі скорочення наявного навантаження на фонд оплати праці (зокрема,

запровадження обмеження максимальної величини фактичних витрат суб'єктів господарювання на оплату праці працівників, з яких справляються внески до соціальних фондів, перехід від прогресивної до пропорційної ставки оподаткування доходів фізичних осіб, запровадження єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), не ставши дієвими стимулами щодо скорочення тіньового сектора та легалізації доходів громадян, що працюють, призвели до порушення принципу справедливості в оподаткуванні, забезпечили економію коштів лише найбагатших верств суспільства, дали можливість легально уникати справедливого оподаткування наддоходів незначної групи осіб.

20. Запровадження з 2016 р. єдиної (за рахунок коштів роботодавця), суттєво зниженої ставки внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірі 22 % за одночасного скасування утримань цього внеску із доходів працівників, хоча й в умовах переходу до єдиної підвищеної ставки за податком на доходи фізичних осіб (18 %) призвело до помітного скорочення рівня навантаження на фонд оплати праці. Однак навіть такі революційні зміни не стимулюватимуть економічних суб'єктів масово відмовлятися від таких, що стали звичними, тіньових схем розрахунків із заробітної плати з працівниками. Основним чинником, який дозволить поступово відійти від ганебної практики зарплат у конвертах, є формування справедливої та обґрунтованої системи соціального та пенсійного страхування, яка була б не декларативною, не системою реалізації прав меншості, а дійсно створювала передумови для гідного соціального захисту застрахованих громадян. Включення до цієї системи обов'язкового медичного страхування дозволить посилити зазначені стимули. Лише усвідомлення кожним учасником системи соціального страхування того, що вона дійсно працює, а він не лише вкладає у неї, а й отримує, заохотить чесно включитися до участі в цій системі та відійти поступово від практики застосування тіньових схем розрахунків із заробітної плати: вигоди від приховування доходів будуть істотно меншими, аніж втрати від неотримання належного соціального захисту. Важливим заходом у вирішенні цієї проблеми стане також запровадження накопичувальної складової системи загальнообов'язкового державного пенсійного страхування.

Використана література

1. Бак Н. А. Децентралізація в Україні: бюджетні права, обов'язки та відповідальність / Н. А. Бак // Фінанси України. – 2016. – № 7. – С. 64–81.
2. Бак Н. А. Прозорість бюджетного процесу як фактор підвищення ефективності бюджетного менеджменту в Україні / Н. А. Бак // Економіка: реалії часу. – 2014. – № 1. – С. 43–49.
3. Батажок С. Г. Доходи місцевих бюджетів як основа фінансової незалежності органів місцевого самоврядування / С. Г. Батажок // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – № 2. – С. 86–91.
4. Буковинський С. А. До питання здійснення бюджетної політики в Україні / С. А. Буковинський // Фінанси України. – 2007. – № 11. – С. 3–30.
5. Бюджетна і податкова системи України у запитаннях і відповідях : навч. посіб. / М. І. Бондар, В. М. Опарін, О. М. Тимченко та ін. ; передмова Т. І. Єфименко. – Київ : ДННУ "Акад. фін. управління", 2012. – 336 с.
6. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : у 6 т. / редкол.: М. Я. Азаров (голова) та ін. – Київ : НДФІ, 2004. – Т. 5 : Реформування міжбюджетних відносин і зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, В. М. Геєць та ін. – 2004. – 400 с.
7. Бюджетна система України та Євросоюзу : монографія / С. О. Булгакова, О. І. Барановський, Г. В. Кучер та ін. ; за заг. ред. А. А. Мазаракі. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 409 с.
8. Бюджетний менеджмент : підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін. ; за заг. ред. В. Федосова. – Київ : КНЕУ, 2004. – 864 с.
9. Височина А. В. Бюджетна політика України: сучасний стан, проблеми та перспективи / А. В. Височина // Вісник Української академії банківської справи. – 2013. – № 2 (35). – С. 17–21.
10. Давидов Г. М. Проблеми формування доходів місцевих бюджетів України в частині податкових надходжень / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки : зб. наук. пр. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – Вип. 8. – С. 22–33.
11. Державний бюджет і бюджетна стратегія в умовах економічних реформ : монографія : у 4 т. Т. 1. Стабілізація державних фінансів у контексті стратегії реформ / ред.: М. Я. Азаров, О. С. Власюк, О. М. Іваницька,

В. П. Кудряшов ; Держ. навч.-наук. установа "Академія фінансового управління". – Київ, 2011. – 1 015 с.

12. Єрмошенко М. М. Засади формування бюджетної політики держави / М. М. Єрмошенко, С. А. Єрохін, І. О. Плужников та ін. ; Нац. акад. упр. – Київ : НАУ, 2003. – 284 с.

13. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування : монографія / О. В. Зварич. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 444 с.

14. Кириленко О. П. Досягнення стратегічних орієнтирів удосконалення міжбюджетних відносин в Україні / О. П. Кириленко // Фінанси України. – 2013. – № 8. – С. 19–28.

15. Кириленко О. П. Удосконалення практики розроблення бюджетних резолюцій / О. П. Кириленко // Фінанси України. – 2007. – № 2. – С. 3–12.

16. Коцюрубенко Г. М. Соціальні стандарти та їх вплив на фінанси домогосподарств / Г. М. Коцюрубенко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 3 (15). – С. 145–149.

17. Крисоватий А. І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія / А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк. – Тернопіль : ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2012. – 212 с.

18. Михайленко С. В. Бюджетний менеджмент: стан та оцінка ефективності : монографія / С. В. Михайленко. – Одеса : ВМВ, Друк Південь, 2010. – 400 с.

19. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: напрями реструктуризації та вдосконалення : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.04.01 "Фінанси, грошовий обіг і кредит" / Ц. Г. Огонь ; Київ. нац. екон. ун-т. – Київ, 2004. – 35 с.

20. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія / Ц. Г. Огонь. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. – 580 с.

21. Олійник О. В. Податковий кодекс України: оцінка змін в оподаткуванні / О. В. Олійник, С. В. Юшко // Вісник ХНАУ. – 2011. – № 8. – С. 3–13.

22. Пищуліна О. М. Зміна методики розрахунку прожиткового мінімуму – крок до реформування соціальної політики / О. М. Пищуліна // Стратегічні пріоритети : Науково-аналітичний щоквартальний збірник. – 2009. – № 1. – С. 106–114.

23. Причина правил. Конституционная политическая экономия / Бреннан Дж., Бьюкенен Дж. – Санкт-Петербург : Экономическая школа, 2005. – 272 с.

24. Слухай С. В. Удосконалення формування доходів місцевих бюджетів в Україні / С. В. Слухай, О. В. Гончаренко // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 63–72.
25. Сторонянська І. З. Бюджети розвитку місцевих бюджетів : проблеми формування та використання в контексті поглиблення фінансової децентралізації / І. З. Сторонянська, Л. Я. Беновська // Фінанси України. – 2016. – № 5. – С. 34–47.
26. Теремецький В. І. Правовий вимір фіскальної функції органів місцевого самоврядування / В. І. Теремецький // Право і безпека. – 2012. – № 1. – С. 113–118.
27. Тулай О. Тенденції формування доходів місцевих бюджетів / О. Тулай, М. Тріпак // Світ фінансів. – 2011. – Вип. 4. – С. 91–100.
28. Хмарук Ю. В. Формування системи доходів державного бюджету України в умовах розбудови ринкової економіки : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 "Гроші, фінанси і кредит" / Ю. В. Хмарук ; Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. – Львів, 2011. – 20 с.
29. Чеченко В. Використання спеціальних фондів в Україні / В. Чеченко, В. Серск // Бюджетний і податковий огляд. – 2001. – Серпень. – С. 39.
30. Чугунов І. Я. Довгострокова бюджетна стратегія у системі економічної циклічності / І. Я. Чугунов // Вісник КНТЕУ. – 2014. – № 5. – С. 64–77.
31. Юшко С. В. Аналіз міжбюджетних трансфертів як складової видатків Державного бюджету України / С. В. Юшко, І. В. Шелест // Сучасні проблеми та механізми фінансового управління : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2013. – С. 205–208.
32. Юшко С. В. Використання податкової ставки як інструменту забезпечення зростання доходів бюджету в Україні / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2018. – № 2. – С. 109–128.
33. Юшко С. В. Горизонтальні фіскальні дисбаланси та підходи до їх ліквідації : український досвід / С. В. Юшко, Л. Ю. Мостова // Фінансово-кредитна система: вектор розвитку для України : збірник матеріалів І Міжнародної науково-практичної конференції. – Ужгород, 2015. – С. 425–429.
34. Юшко С. В. До аналізу наслідків пенсійної реформи 2004 року / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С. 59–69.
35. Юшко С. В. До питання оцінки результатів виконання державного бюджету України за доходами / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2014. – № 12. – С. 42–55.

36. Юшко С. В. До питання про оподаткування заробітної плати в Україні / С. В. Юшко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 10. – С. 24–29.
37. Юшко С. В. До питання формування бюджету розвитку у складі спеціального фонду місцевих бюджетів України / С. В. Юшко, Ю. М. Глущенко, А. В. Сергієнко // Фінансово-кредитна система: вектор розвитку : збірник матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конференції (26 квітня 2017 року, м. Ужгород). – 2017. – С. 53–54.
38. Юшко С. В. Ключові аспекти аналізу виконання місцевих бюджетів за доходами / С. В. Юшко, М. Д. Завдов'єв, О. В. Бадяєв // Фінансово-кредитна система: вектор розвитку : збірник матеріалів II Міжнар. наук.-практ. конференції (26 квітня 2017 року, м. Ужгород). – 2017. – С. 54–56.
39. Юшко С. В. Навантаження на фонд оплати праці суб'єктів господарювання як чинник тінізації доходів громадян / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2013. – № 2. – С. 32–45.
40. Юшко С. В. Організація міжбюджетних відносин в Україні: стан, проблеми і перспективи / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2009. – № 1. – С. 86–97.
41. Юшко С. В. Особливості реалізації державних соціальних гарантій в Україні / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2015. – № 6. – С. 108–124.
42. Юшко С. В. Оцінка чинного механізму визначення прибутку як об'єкта оподаткування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2010. – № 5. – С. 66–75.
43. Юшко С. В. Податкові реформи 2011 – 2016 років в Україні : аналіз основних трансформацій / С. В. Юшко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – С. 14–25.
44. Юшко С. В. Проблеми оподаткування заробітної плати в Україні: ретроспективний аналіз // Фінанси України. – 2010. – № 12. – С. 21–31.
45. Юшко С. В. Роль місцевих податків і зборів у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2018. – № 1. – С. 72–87.
46. Юшко С. В. Спеціальний фонд у складі доходів державного бюджету України: особливості формування та використання / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2017. – № 4. – С. 22–41.
47. Юшко С. В. Спрощена система оподаткування юридичних осіб : переваги та ризики застосування / С. В. Юшко // Економіка України. – 2011. – № 7. – С. 60–71.

48. Yushko S. Simplified tax system for agricultural producers: Ukrainian experience // Проблеми розвитку аграрної економіки в умовах глобалізації : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., присвяченої пам'яті проф. В. Я. Амбросова, 10 березня 2016 року. – Харків : Смуґаста типографія, 2016. – С. 166–168.

49. Бюджетний кодекс України : Закон України № 2542-III від 21 червня 2001 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2542-14>.

50. Бюджетний кодекс України : Закон України № 2456-VI від 8 липня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/print1452768931925726>.

51. Висновки про виконання Державного бюджету України за 2002 рік, затверджені постановою Колегії Рахункової палати від 14.05.2003 р. № 10-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/73166>.

52. Висновки про виконання Державного бюджету України за 2004 рік, затверджені постановою Колегії Рахункової палати від 10.05.2005 р. № 10-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/345922>.

53. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2005 рік, затверджені постановою Колегії Рахункової палати від 11.05.2006 р. № 12-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/651008>.

54. Висновки щодо виконання Закону про Державний бюджет на 2015 рік, затверджені рішенням Рахункової палати від 11.04.2016 р. № 6-1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748378/Vykonan_DBU_2015.pdf?subportal=main.

55. Воєнна доктрина України, затверджена Указом Президента України від 24 вересня 2015 року № 555/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/555/2015>.

56. Деякі питання надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на формування інфраструктури об'єднаних територіальних громад : постанова Кабінету Міністрів України від 7 червня 2017 року № 410 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/410-2017-п>.

57. Інструкція про складання органами Державної казначейської служби України звітності про виконання державного бюджету, затверджена

наказом Державної казначейської служби України № 52 від 13 лютого 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category;jsessionid=18D55ED7B45A59A26C22CB6314622F1D?cat_id=215068&page=0.

58. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua/go/254к/96-вр.

59. Методика визначення прожиткового мінімуму, затверджена наказом Міністерства соціальної політики України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби статистики України від 03.02.2017 р. за № 178/147/31 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0281-17>.

60. Методика визначення прожиткового мінімуму на одну особу та для осіб, які відносяться до основних соціальних і демографічних груп населення, затверджена наказом Міністерства праці та соціальної політики України, Міністерства економіки України, Державного комітету статистики України від 17.05.2000 р. за № 109/95/157 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0347-00>.

61. Основи законодавства України про культуру : Закон України від 14 лютого 1992 року № 2117-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2117-12/ed20110112>.

62. Основи законодавства України про охорону здоров'я : Закон України № 2801-XII від 19.11.1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2801-12>.

63. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>.

64. Офіційний веб-сайт Асоціації міст України. – Режим доступу : <http://www.auc.org.ua>.

65. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua>.

66. Офіційний веб-сайт Державної регуляторної служби України. – Режим доступу : <http://www.dkrp.gov.ua>.

67. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

68. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua>.

69. Офіційний веб-сайт Рахункової палати України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua>.

70. Офіційний веб-сайт статистичної служби Європейського Союзу. – Режим доступу : <http://ec.europa.eu/eurostat>.

71. Перелік платних послуг, які можуть надаватися державними і комунальними закладами культури, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2011 р. № 1271 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1271-2011-п>.

72. Перелік платних послуг, які можуть надаватися навчальними закладами, іншими установами та закладами системи освіти, що належать до державної та комунальної форми власності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 27 серпня 2010 р. № 796 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/796-2010-п>.

73. Перелік платних послуг, які надаються в державних і комунальних закладах охорони здоров'я та вищих медичних навчальних закладах, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17 вересня 1996 р. № 1138 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1138-96-п>.

74. Податковий кодекс України : Закон України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1445579913430515>.

75. Порядок визначення вартості та надання платних послуг закладами культури, заснованими на державній та комунальній формі власності, затверджений Наказом Міністерства культури України, Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 01.12.2015 р. № 1004/1113/1556 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1590-15>.

76. Порядок надання інших платних послуг державними та комунальними навчальними закладами, затверджений наказом Міністерства освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 р. № 736/902/758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

77. Порядок надання платних освітніх послуг державними та комунальними навчальними закладами, затверджений наказом Міністерства

освіти і науки України, Міністерства економіки України, Міністерства фінансів України від 23.07.2010 р. № 736/902/758 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1196-10>.

78. Порядок та умови надання медичної субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.01.2015 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/11-2015-п>.

79. Порядок та умови надання освітньої субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 14.01.2015 р. № 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/6-2015-п>.

80. Порядок та умови надання стабілізаційної дотації з державного бюджету місцевим бюджетам, затверджені Постановою Кабінету Міністрів України від 16.09.2015 р. № 727 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/727-2015-п>.

81. Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на фінансування заходів соціально-економічної компенсації ризику населення, яке проживає на території зони спостереження, затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 15.02.2012 р. № 91 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/91-2012-п>.

82. Про бюджет міста Києва на 2017 рік : рішення Київської міської ради від 12.12.2016 р. № 554/1558 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://kmr.ligazakon.ua/SITE2/I_docki2.nsf/alldocWWW/8E748545AA766565C2258099006E0ABB?OpenDocument.

83. Про бюджетну класифікацію : наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF11003.html.

84. Про бюджетну систему України : Закон України № 512-XII від 05.12.1990 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/512-12>.

85. Про веб-ресурси Верховної Ради України : розпорядження голови Верховної Ради України від 19.05.2015 р. № 699 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/699/15-пр>.

86. Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів : Закон України № 216-IV від 24.10.2002 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/216-15>.

87. Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину : Закон України № 180/96-ВР від 07.05.1996 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/180/96-вр>.

88. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин : Закон України № 79-VIII від 28.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/79-19/para2#n2>.

89. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : Закон України № 309-VI від 03.06.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/309-17>.

90. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України № 71-VIII від 28.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

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

92. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : Закон України № 1791-VIII від 20.12.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.

93. Про встановлення максимальної величини фактичних витрат суб'єктів господарювання на оплату праці працівників, суми оподаткованого доходу (прибутку), сукупного оподаткованого доходу, з яких справляються збори (внески) до соціальних фондів : постанова Кабінету Міністрів України від 13 липня 1998 р. № 1064 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1064-98-п/ed19980713>.

94. Про Державний бюджет України на 1992 рік : Закон України № 2477-XII від 18.06.1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2477-12>.

95. Про Державний бюджет України на 1993 рік : Закон України № 3091-XII від 09.04.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3091-12>.

96. Про Державний бюджет України на 2002 рік : Закон України № 2905-III від 20.12.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2905-14>.

97. Про Державний бюджет України на 2003 рік : Закон України № 380-IV від 26.12.2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/380-15>.

98. Про Державний бюджет України на 2004 рік : Закон України № 1344-IV від 27.11.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1344-15>.

99. Про Державний бюджет України на 2005 рік : Закон України № 2285-IV від 23.12.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2285-15>.

100. Про Державний бюджет України на 2006 рік : Закон України № 3235-IV від 20.12.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3235-15>.

101. Про Державний бюджет України на 2007 рік : Закон України № 489-V від 19.12.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/489-16>.

102. Про Державний бюджет України на 2008 рік : Закон України № 107-VI від 28.12.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/107-17>.

103. Про Державний бюджет України на 2009 рік : Закон України № 835-VI від 26.12.2008 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/835-17>.

104. Про Державний бюджет України на 2010 рік : Закон України № 2154-VI від 27.04.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2154-17>.

105. Про Державний бюджет України на 2013 рік : Закон України № 5515-VI від 06.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/ru/5515-17>.

106. Про Державний бюджет України на 2015 рік : Закон України № 80-VIII від 28.12.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80-19>.

107. Про Державний бюджет України на 2017 рік : Закон України № 1801-VIII від 21.12.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1801-19>.

108. Про джерела фінансування дорожнього господарства України : Закон України № 1562-XII від 18.09.1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1562-12>.

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

110. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : Закон України № 1166-VII від 27.03.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.

111. Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення : постанова Кабінету Міністрів № 656 від 14.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/656-2000-п>.

112. Про затвердження Порядку внесення до спеціального фонду державного бюджету збору у вигляді цільової надбавки до тарифу на природний газ : постанова Кабінету Міністрів України № 442 від 11.06.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/442-2005-п>.

113. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 2464-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

114. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України № 222-VIII від 02.03.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/222-19>.

115. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України № 280/97-ВР від 21.05.1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/280/97-вр>.

116. Про місцеві податки і збори : Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56-93 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/56-93>.

117. Про наукову і науково-технічну діяльність : Закон України № 848-VIII від 26.11.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/848-19>.

118. Про оплату праці : Закон України № 108/95-ВР від 24.03.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>.

119. Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України бюджетної звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя : наказ Міністерства фінансів України № 41 від 30.01.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/main/file/link/392103/file/Nak_41.zip.

120. Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України № 12 від 17.01.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/main/file/link/391317/file/Nak_12.zip.

121. Про освіту : Закон України № 2145-VIII від 05.09.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2145-19>.

122. Про порядок офіційного оприлюднення нормативно-правових актів та набрання ними чинності : Указ Президента України від 10.06.1997 р. № 503/97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/503/97>.

123. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України № 2181-III від 21.12.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>.

124. Про радіочастотний ресурс України : Закон України № 1770-III від 01.06.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1770-14/print1433832865523972>.

125. Про систему оподаткування : Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.

126. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості вугледобувних, вуглепереробних та шахтовуглебудівних підприємств Міністерства вугільної промисловості України та гірничодобувних підприємств з підземного видобутку сировини Міністерства промислової політики

України : Закон України № 268-XIV від 20.11.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/268-14>.

127. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків за станом на 31 березня 1997 року: Закон України № 314/97-ВР від 05.06.1997 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/314/97-ВР>.

128. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) за станом на 1 січня 1998 року та сільськогосподарських підприємств за станом на 1 січня 1999 року : Закон України № 428-XIV від 05.02.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/428-14>.

129. Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням : Закон України № 441-V від 13.12.2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/441-16>.

130. Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур : Закон України № 1033-XIV від 10.09.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1033-14>.

131. Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001–2004 років : Закон України від 18.01.2001 р. № 2238-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2238-14>.

132. Про судовий збір : Закон України № 3674-VI від 8 липня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3674-17>.

133. Про схвалення проектів рішень Київської міської ради "Про бюджет міста Києва на 2017 рік", "Про Програму економічного і соціального розвитку міста Києва на 2017 рік" та прогнозу бюджету місту Києва на 2018–2019 роки : розпорядження Київської міської державної адміністрації від 10.11.2016 р. № 1119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://kievcity.gov.ua>.

134. Прогноз Державного бюджету України на 2018 і 2019 роки : додаток до Проекту Закону про Державний бюджет України на 2017 рік № 5000 від 15.09.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60032.

135. Рева заявив, що в Україні сьогодні 35 % зарплат – "у тіні" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.ukrinform.ua/rubric-society/2248022-reva-zaaviv-so-v-ukraini-sogodni-35-zarplat-u-tini.html>.

136. "Теневые" зарплаты в Украине достигают 60 % [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://korrespondent.net/business/financial/3736405-tenevye-zarplaty-v-ukrayne-dostyhaut-60>.

137. Формула розподілу обсягу медичної субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 19.08.2015 р. № 618 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/618-2015-п/para9#n9>.

138. Формула розподілу освітньої субвенції між місцевими бюджетами, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2017 р. № 1088 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1088-2017-%D0%BF>.

139. Щодо організації роботи органів Державної казначейської служби України зі складання бюджетної звітності про виконання місцевих бюджетів : наказ Державної казначейської служби України № 36 від 06.02.2018 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.treasury.gov.ua/main/file/link/392917/file/Nak_36.zip.

140. Щодо проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2017 рік : Висновок Комітету Верховної Ради України з питань бюджету № 4971 від 13.07.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=59706&pf35401=396053>.

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні засади і проблематика формування та аналізу доходів бюджету.....	5
1.1. Проблемно-теоретичні аспекти формування та аналізу доходів бюджету.....	5
1.2. Інформаційне забезпечення аналізу доходів бюджету.....	29
1.3. Податково-бюджетні трансформації 2011 – 2016 років у контексті їхнього впливу на формування доходів бюджету.....	41
Розділ 2. Практика формування та аналізу доходів бюджету	57
2.1. Моніторинг виконання бюджету за доходами.....	57
2.2. Обґрунтування місця та ролі міжбюджетних трансфертів у формуванні доходів бюджету.....	83
2.3. Значення місцевих податків і зборів у наповненні бюджетів місцевого самоврядування.....	103
Розділ 3. Шляхи забезпечення зростання доходів бюджету	114
3.1. Способи розширення дохідної бази бюджету: українська практика.....	114
3.2. Потенційні резерви зростання доходів місцевих бюджетів ..	136
3.3. Скорочення обсягів тіньової економіки як ефективний інструмент забезпечення зростання доходів бюджету	150
Висновки.....	166
Використана література	175

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Юшко Сергій Васильович

ДОХОДИ БЮДЖЕТУ: ОЦІНКА СТАНУ ТА ПЕРСПЕКТИВ ФОРМУВАННЯ

Монографія

Самостійне електронне текстове мережеве видання

Відповідальний за видання *І. В. Журавльова*

Відповідальний редактор *М. М. Оленич*

Редактор *О. С. Новицька*

Коректор *О. С. Новицька*

План 2017 р. Поз. № 29-ЕНВ. Обсяг 190 с.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.*