

УДК 336.22:352(477)

## МІСЦЕВЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: СТАН І ПЕРСПЕКТИВИ ПОСИЛЕННЯ ДІЄВОСТІ

Н.А. Бак, к.е.н., доцент

*Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича, Чернівці, Україна*

*Бак Н.А. Місцеве оподаткування в Україні: стан і перспективи посилення дієвості.*

Проаналізовано стан місцевого оподаткування в Україні впродовж 2011-2016 рр., виявлено загальні та специфічні фактори впливу на рівень надходження місцевих податків і зборів. Зазначено, що ключову роль у зростанні їхньої частки в доходах місцевих бюджетів зіграли законодавчі зміни складу місцевих податків, а також розширення бази оподаткування податком на майно. Обґрунтовано можливі заходи з посилення фіскальної та регулюючої ролі місцевих податків і зборів, які містять удосконалення механізму справляння чинних платежів, запровадження нових або відновлення раніше діючих податків і зборів, розширення права податкової ініціативи органів місцевого самоврядування, посилення контролю з їхнього боку за діяльністю суб'єктів і станом об'єктів місцевого оподаткування.

*Ключові слова:* доходи місцевих бюджетів, місцеве оподаткування, місцеві податки, місцеві збори, податок на майно

*Бак Н.А. Местное налогообложение в Украине: состояние и перспективы усиления действенности.*

Проанализировано состояние местного налогообложения в Украине на протяжении 2011-2016 гг., выявлены общие и специфические факторы влияния на уровень поступления местных налогов и сборов. Отмечено, что ключевую роль в увеличении их доли в доходах местных бюджетов сыграли законодательные изменения состава местных налогов, а также расширение базы обложения налогом на имущество. Обоснованы возможные действия по усилению фискальной и регулирующей роли местных налогов и сборов, которые содержат усовершенствование механизма удержания действующих платежей, внедрение новых или возобновление ранее действующих налогов и сборов, расширение права налоговой инициативы органов местного самоуправления, усиление контроля с их стороны за деятельностью субъектов и состоянием объектов местного налогообложения.

*Ключевые слова:* доходы местных бюджетов, местное налогообложение, местные налоги, местные сборы, налог на имущество

*Bak N.A. Local taxation in Ukraine: state and prospects of strengthening the efficiency.*

The state of local taxation in Ukraine in 2011-2016 has been analyzed, general and specific factors of influence on the amount on revenue from local taxes and fees have been determined. Legislative changes of the structure of local taxes along with broadened tax base of the property tax have been noted to prove crucial for the growth of the share of local taxes and fees in local revenues. Possible measures to strengthen the fiscal and regulatory functions of local taxes and fees have been grounded. These measures include improving the mechanism for levying current payments, introducing new or restoring previously existing taxes and fees, empowering tax initiative of local governments and gaining more control by the latter over tax operations of the subjects and the state of the objects of local taxation.

*Keywords:* revenues of local budgets, local taxation, local taxes, local fees, the property tax

Демократичні засади розвитку сучасного суспільства передбачають повноцінне функціонування інституту місцевого оподаткування. Адже обов'язкові платежі, які справляються з громадян за місцем їх проживання відповідно до рішень, прийнятих обраними безпосередньо ними органами самоврядування, потенційно якнайкраще сприяють дотриманню принципу: владі – податки, від влади – суспільні блага.

Поступова переорієнтація українського суспільства (особливо після революції Гідності) на антропоцентричні цінності передбачає, в тому числі, максимізацію економічних та інших вигід, які громадяни повинні отримати від сплачених ними податків, підвищення ефективності діяльності органів влади різних рівнів. З іншого боку, кількісні та якісні показники функціонування останніх значною мірою залежать від обсягу й структури сконцентрованих ними фінансових ресурсів, а також наявності чи відсутності обмежень на використання цих коштів. З погляду зазначеного, саме місцеві податки та збори, які за визначенням устанавлюються чи запроваджуються органами місцевого самоврядування, дозволяють забезпечити та навіть розширити поле їхньої дійсно власної фінансово-господарської діяльності. Це пояснює, чому таким розвинутим є інститут місцевого оподаткування в більшості європейських країн, а також чому десятиліттями підсистема місцевих податків і зборів в Україні за значимістю залишалася мізерною складовою вітчизняної податкової системи, відповідно, окремі місцеві податки та збори за залишковим принципом використовувалися як інструменти формування доходів місцевих бюджетів (тим більше зведеного бюджету України) та важелі впливу на територіальний розвиток.

Необхідність і можливості посилення дієвості місцевого оподаткування як методу фінансового забезпечення розвитку територіальних громад, особливо за умов проголошення стратегічного курсу державної політики в напрямку гармонізації з європейськими цінностями територіального самоврядування [1], бюджетної децентралізації [2], фінансової підтримки добровільного об'єднання територіальних громад [3], обумовлюють актуальність проведення

досліджень щодо стану й подальшого розвитку підсистеми місцевих податків і зборів в Україні.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Теорія та практика місцевого оподаткування перебувала й перебуває у сфері наукових інтересів багатьох вітчизняних економістів. При цьому в рамках визначеного об'єкту дослідження Амбрик Л., Валігура В., Іванова О., Крисоватий А., Опарін В., Соколовська А. вивчали механізми застосування місцевих податків і зборів як чинника фіскальної децентралізації [4-6] та фінансового вирівнювання [7], а також складової податкової системи України [8]. Найчастіше фахівці, зокрема Волохова М., Кириленко О., Кузькін Є., Лободіна З., Лопушняк Г., Луніна І., Серебрянська Д., Серебрянський Д., розставляли критичні акценти щодо місцевого оподаткування в Україні, аналізуючи досягнутий рівень фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування в Україні та за кордоном [9-13], у тому числі за рахунок використання власної дохідної бази [14].

Особливу увагу науковці приділили розкриттю особливостей механізму реалізації найбільш дієвих сьогодні місцевих податкових платежів, а саме: податку на нерухомість (Мельник В., Пенякова Г., Чекіна В. та інші [15]) та податку на багатство (Луніна І. [16]). При цьому зроблено наголос на можливості використання зарубіжного досвіду місцевого оподаткування.

Водночас зарубіжні науковці, зокрема Ахмад Е., Брозіо Дж. (Ahmad, Brosio & Röschl, 2014), Бьорд Р. (Bird, 2003), Бартл Дж., Кріз К., Морозов Б. (Bartle, Kriz & Morozov, 2011) Кітчен Г. (Kitchen, 2003), Майксел Дж. (Mikesell, 2003) та інші, власні дослідження у сфері застосування податків органами місцевого самоврядування зосереджували на розкритті змісту й ролі місцевих податків і зборів як інструментів формування доходів органів влади [17], а також на виявленні особливостей місцевого оподаткування в тих чи інших країнах, факторів, які їх зумовлюють [18-19], специфіці адміністрування локальних податкових платежів [20]. При цьому значна увага ними приділена оподаткуванню об'єктів власності як основі формування власних доходів територіальних органів влади [21].

### **Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми**

Водночас перманентне внесення змін і доповнень до чинного вітчизняного бюджетного та податкового законодавства, яке має своїм наслідком не тільки коригування механізмів оподаткування окремими податками та зборами, але й видозмінює поведінку їхніх платників, формує підстави для здійснення періодичного моніторингу та проведення наступної критичної оцінки результативності місцевого оподаткування в Україні.

*Метою статті є на основі результатів проведеного аналізу та оцінки стану*

функціонування підсистеми місцевих податків і зборів в Україні, виявити фактори, які протягом останніх років впливали на склад і структуру їхніх надходжень, відповідно обґрунтувати заходи, спрямовані на посилення фіскальної та регулюючої ролі місцевого оподаткування.

### **Виклад основного матеріалу дослідження**

За природою місцевого оподаткування сплачені юридичними та фізичними особами місцеві податки та збори в повному обсязі надходять до місцевих бюджетів. Тому з метою оцінки їхньої фіскальної ролі використаємо звітні дані Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України, наведені на офіційних сайтах [22, 23].

Зауважимо, що бюджетна класифікація доходів за останні роки декілька разів змінювалася відповідно до змін у законодавстві. Йдеться про приналежність окремих видів податків до різних груп доходів бюджету, а також власне назви цих груп доходів. Так, до 2015 р. обліковувалися «Місцеві податки та збори», згодом – «Місцеві податки». Крім того, з 2012 року виділяється група податкових надходжень «Окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів». До неї належать місцеві податки й збори, нараховані до 1 січня 2011 року, а також податок на промисел, які в сукупності формують менше 0,00% податкових надходжень місцевих бюджетів України з тенденцією до скорочення цієї частки. Тому наступний аналіз не враховуватиме показників цієї групи доходів.

Крім того, доцільно в процесі аналізу зосередитися на доходах місцевих бюджетів без урахування офіційних трансфертів. Адже частка останніх протягом минулих років залишалася досить високою (понад 52,0%), з тенденцією до зростання (в 2015 р. – до 59,1%). Проте в 2016 р. вона зменшилася до 53,4% завдяки структурним змінам – зростанню на 6,7% питомої ваги податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів. На 2,4% це відбулося завдяки посиленню фіскальної ролі місцевих податків і зборів (табл. 1).

Водночас провідну роль у формуванні податкових надходжень місцевих бюджетів продовжують відігравати податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості, які формували понад 61,0% усіх доходів місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів). Проте в 2015 р. ситуація змінилася: частка цієї групи податкових надходжень різко скоротилася – до 49,2%. Основною причиною такої ситуації став перерозподіл надходжень від податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) на користь Державного бюджету України. Тобто з місцевих бюджетів вилучили 25% (з бюджету м. Києва – 60%) ПДФО, натомість збільшивши розміри офіційних трансфертів, які отримали органи місцевого самоврядування.

Таблиця 1. Структура надходжень місцевих бюджетів України в 2011-2016 рр., %

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Частка офіційних трансфертів у доходах місцевих бюджетів	52,2	55,3	52,4	56,4	59,1	53,4
Частка податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів	40,3	38,1	41,3	37,7	33,4	40,1
Частка в доходах місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів), %:						
податкових надходжень, у т.ч.:	84,2	85,1	86,7	86,4	81,6	86,1
податки на доходи, податки на прибуток, у т.ч.:	62,7	61,0	62,1	62,1	49,2	49,7
податок і збір на доходи фізичних осіб	62,3	60,6	61,4	61,9	45,6	46,3
податки на власність	0,8	0,7	0,5	0,4	0,0	0,0
рентна плата	14,9	15,1	14,2	14,4	1,8	1,5
внутрішні податки на товари та послуги	1,0	1,2	1,3	0,2	6,4	6,8
місцеві податки	2,9	5,4	7,0	8,0	22,4	24,8
інші податки та збори	1,9	1,7	1,6	1,3	1,8	3,3

Джерело: Складено автором за матеріалами [22, 23].

Вагоме зменшення показників групи доходів «податки на власність» як у відносному вимірі (частка скоротилася з 0,8% у 2011 р. до 0,0% у 2015-2016 рр.), так і за абсолютними даними (з 673,6 млн. грн. у 2011 р. до 1,4 млн. грн. у 2016 р., тобто більш як у 480 разів) має наступне пояснення. До місцевих бюджетів за цією групою доходів зараховували податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, справляння якого скасовано із прийняттям Податкового кодексу України, а також збір за першу реєстрацію транспортного засобу, який ліквідовано з 2015 року. Заміна цих платежів транспортним податком дозволила посилити фіскальну роль групи місцевих податків і зборів, мінімізувавши частку податків на власність.

Аналогічно, зміни в Податковому та Бюджетному кодексах України мали своїм наслідком значне зменшення питомої ваги рентних (ресурсних) платежів у доходах місцевих бюджетів України (без офіційних трансфертів): з максимальних 15,1% у 2012 р. до 1,5% у 2016 р. Тобто основні фіскальні вигоди від рентного оподаткування (до 2012 р. – оподаткування спеціального використання окремих видів природних ресурсів) в Україні сьогодні отримують органи загальнодержавного управління.

На протипагу вищесказаному зауважимо, що в бюджетному законодавстві відбулися зміни й на користь місцевих бюджетів. Так, з 01.09.15 р. до 01.01.18 р. проводиться експеримент з фінансового забезпечення реалізації заходів з розвитку автомобільних доріг загального користування державного значення у всіх областях і м. Києві. На період проведення експерименту для реалізації зазначених заходів до спеціальних фондів обласних бюджетів і бюджету м. Києва спрямовуються 50% суми перевиконання загального обсягу щомісячних індикативних показників надходжень митних платежів (мито, акцизний податок з увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), податок на додану вартість з увезених на митну територію України товарів (продукції), що справляються під

час митного оформлення товарів на територіях відповідних областей і м. Києва [24]. Проведення цього експерименту тільки протягом чотирьох місяців 2015 року забезпечило додаткові надходження місцевих бюджетів в обсязі 546,4 млн. грн., а в 2016 р. – 2267,85 млн. грн. Тому частка інших податків і зборів у доходах місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів) зросла в 2016 р. до 3,3%, незважаючи на її попередню спадну динаміку (з 1,9% у 2011 р. до 1,3% у 2014 р.).

Також різко збільшилася питома вага внутрішніх податків на товари та послуги в доходах місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів): з 0,2% у 2014 р. до 6,8% у 2016 р. В абсолютному еквіваленті це склало понад 70-кратне зростання надходжень (зі 158,7 млн. грн. до 11628,2 млн. грн. відповідно). Такому результату посприяло розширення бази оподаткування акцизним податком за рахунок оподаткування операцій з роздрібною продажу окремих видів підакцизних товарів.

Запровадження цієї податкової новачки свого часу було сприйнято суспільством як посилення фінансових повноважень органів місцевого самоврядування. Адже, крім зарахування частини загальнодержавного податку, яким є акцизний податок, до місцевих бюджетів, органи місцевого самоврядування отримали право встановлювати в межах, визначених Податковим кодексом України, ставки акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів [25]. Проте таким правом органи місцевого самоврядування змогли користуватися тільки в 2015 році. Черговими змінами до базового податкового закону [26] було передбачено, що з 2016 року:

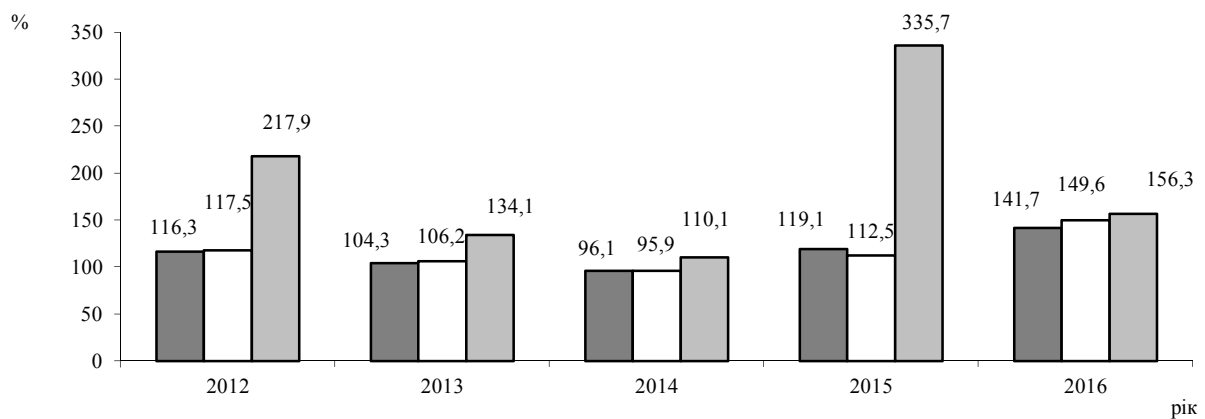
- органи місцевого самоврядування втратили таке право;
- ставка акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів встановлена на єдиному рівні – 5%.

Відповідно, акцизний податок як був, так і залишається загальнодержавним податковим платежем.

Найбільш помітні зміни в структурі доходів місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів) відбулися по групі місцевих податків і зборів. Якщо в 2011 р. їхня частка ледве сягала 2,9%, то в 2016 р. вона збільшилася у 8,5 разів – до 24,8%. Вагоме зростання сталося й по абсолютних показниках результативності місцевого оподаткування. В 2011 р. відповідні надходження становили 2504,1 млн. грн., в 2016 р. – 42261,5 млн. грн., або майже в 17 разів більше. При цьому темп зміни фактичних надходжень місцевих податків і зборів щороку був суттєво вищим за аналогічний

показник по доходах місцевих бюджетів і зокрема по податкових надходженнях. Найменше зростання відмічалось в 2014 р. – 110,1% у порівнянні з 2013 роком; найбільше – у 2015 р. – 335,7% у порівнянні з попереднім роком (рис. 1). Тому, поряд із структурним фактором (абсолютними й відносними змінами інших складових), абсолютні розміри доходів від місцевого оподаткування вважаємо базовим чинником динаміки питомої ваги місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів.

Крім того, звертає на себе увагу результативність виконання планових показників з надходження місцевих податків і зборів (табл. 2).



■ доходи місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів) □ податкові надходження місцевих бюджетів ■ місцеві податки та збори

Рис. 1. Темп зміни груп доходів місцевих бюджетів України в 2011-2016 рр., % до попереднього року  
Джерело: Складено автором за матеріалами [22, 23].

Таблиця 2. Рівень виконання планових показників доходів місцевих бюджетів України в 2011-2016 рр., %

Групи доходів	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Доходи (без офіційних трансфертів), всього	101,4	103,5	97,2	95,5	122,4	110,4
у т.ч.:						
податкові надходження	99,5	99,4	94,1	92,3	113,3	111,4
податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	99,3	97,0	92,6	93,7	112,8	109,5
податки на власність	133,7	139,9	99,0	99,2	у 30,8 р. більше	у 119,4 р. більше
рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	92,8	98,7	89,8	87,4	111,8	112,0
внутрішні податки на товари та послуги	106,0	108,4	103,2	12,6	117,4	110,9
місцеві податки	107,3	121,4	114,1	101,9	114,8	112,3
інші податки та збори	136,4	120,7	122,1	101,5	101,1	141,5

Джерело: Складено автором за матеріалами [22, 23].

Так, у цілому до доходів місцевих бюджетів України (без офіційних трансфертів) динаміка відносного показника виконання плану не мала визначеної тенденції. У 2011-2012 рр. фактичні доходи перевищували запланований рівень на 1,4-3,5%. В 2013-2014 рр., навпаки, спостерігалось недовиконання плану на 2,8-4,5%. В 2015 р.

відбулося різке – на 22,4% – збільшення фактичних показників у порівнянні з плановими, в 2016 р. – дещо менше – на 10,4%. Це, вважаємо, стало наслідком високого рівня інфляції (143,3% у 2015 р. і 112,4% у 2016 р.), а отже, зростання цін і суттєвого нарощування номінальних показників доходів економічних суб'єктів.



Із загального ряду вирізняються показники груп податків на доходи, прибуток і збільшення ринкової вартості; рентної плати та плати за використання інших природних ресурсів, по яких тільки з 2015 р. вдалося досягнути перевиконання планових надходжень до місцевих бюджетів. На противагу їм по групах місцевих та інших податків і зборів щороку спостерігалось перевиконання плану надходжень.

Зауважимо, що наведені в табл. 2 показники, відображають усереднений по країні рівень. Водночас територіальне розміщення суб'єктів господарювання різної галузевої приналежності, фінансова результативність їхньої діяльності, номінальний розмір середньомісячних доходів населення (наприклад, у 2015 році: від 2994,0 грн. у Тернопільській області до 6732,0 грн. у м. Києві [28]), структура споживчих витрат та інші макроекономічні фактори безсумнівно впливали на стан бюджетного забезпечення конкретних органів місцевого самоврядування.

Крім спільних щодо всіх груп доходів місцевих бюджетів, на динаміку фактичних показників надходження місцевих податків і зборів впливають і специфічні фактори. Результативність місцевого оподаткування об'єктивно є наслідком дії законодавчо встановлених і застосовуваних механізмів тих чи інших податків і зборів, а також визначається їх сприйнятливостю зовнішнім середовищем, платниками податків, які схильні чи навпаки уникати виконання власних податкових зобов'язань у повному обсязі.

Зауважимо, що сьогодні до кола платників місцевих податків і зборів залучено абсолютну більшість жителів адміністративно-територіальних одиниць. Цьому сприяє застосування насамперед податку на нерухоме майно. Але такий стан був не завжди. Адже оподаткування нерухомості у вітчизняній податковій системі фактично з'явилося тільки в 2012 році, спричинивши на той час незначні зміни в структурі місцевого оподаткування (табл. 3.).

Таблиця 3. Структура надходжень місцевих податків і зборів у 2011-2016 рр., %

Показники	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Місцеві податки та збори, всього, у т.ч.:	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	-	0,0	0,3	5,6	-	-
податок на майно	-	-	-	-	59,2	59,1
єдиний податок	79,4	88,3	90,8	92,0	40,6	40,6
туристичний збір	1,1	0,7	0,6	0,3	0,0	0,1
збір за місця для паркування транспортних засобів	2,3	1,2	0,9	0,8	0,2	0,2
збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	17,2	9,8	7,4	6,3	-	-

Джерело: Складено автором за матеріалами [22, 23].

Так, упродовж 2011-2014 рр. спостерігалось абсолютне домінування єдиного податку як складової системи місцевого оподаткування в Україні: від найменших 79,4% у 2011 р. до максимальних 92,0% у 2014 р. При цьому фіскальна вага єдиного податку тільки зростала. Заміна податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, комплексним податком на майно в 2015 р. докорінно змінила структуру надходжень місцевих податків і зборів. Саме цей

чинник вирішальний, оскільки динаміка абсолютних і відносних показників надходження єдиного податку не зазнали суттєвих змін. Так, щороку спостерігалось перевиконання запланованого рівня доходів від функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Причому найнижчий рівень виконання плану було зафіксовано в 2014 році – 102,7%, а найвищий сягнув 123,9% у 2012 р. (рис. 2.).



Рис. 2. Рівень виконання планових показників надходження місцевих податків у 2011-2016 рр., %

Джерело: Складено автором за матеріалами [22, 23]

Свій вклад у зростання надходжень єдиного податку з 2015 р. внесли законодавчі зміни щодо групування платників за відповідними критеріями та фактична трансформація фіксованого сільськогосподарського податку в єдиний податок IV групи. За рахунок останнього обсяг єдиного податку зріс у 2015 р. на 22024,2 млн. грн., а в 2016 р. – на 3540,8 млн. грн.

В цілому високий рівень виконання планових показників зі сплати єдиного податку вказує на наявність внутрішніх резервів для розвитку спрощеної системи оподаткування доходів малого бізнесу в Україні. Застосування відносних ставок єдиного податку для платників I та II груп, відповідно, відсутність зв'язку між фінансовими результатами їх діяльності та розміром сплаченого податку забезпечує місцеві бюджети доходами, ризик недоотримання яких надзвичайно низький. Це дозволяє розглядати єдиний податок як стабільне та прогнозоване джерело податкових надходжень місцевих бюджетів. З іншого боку, об'єктивна залежність бюджетного потенціалу органів місцевого самоврядування від рівня підприємницької активності громадян і фінансових результатів підприємств перетворює єдиний податок на інструмент впливу органів влади, яким вони повинні вміло користуватися для заохочення, підтримки та стимулювання розвитку суб'єктів малого бізнесу на відповідній території. Проте повноцінне виконання такого завдання сьогодні, вважаємо, неможливе, оскільки дієві умови механізму спрощеного оподаткування визначаються Податковим кодексом України, а не рішеннями органів місцевого самоврядування.

Надвагоме зростання надходжень від майнового оподаткування в 2015 р. зумовлене розширенням кола його суб'єктів і об'єктів за рахунок комплексності податку на майно, включення до його складу плати за землю й транспортного податку. Тому, якщо в 2012-2014 рр. місцеві бюджети отримали тільки податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (далі – податок на нерухомість), в обсязі від 0,1 до 44,9 млн. грн., то вже в 2015 р. податок на майно приніс органам місцевого самоврядування 16011,1 млн. грн., а в 2016 р. –

42261,5 млн. грн., що в 2,6 рази більше, ніж у попередньому році.

Відповідним чином змінилася й структура надходжень майнового податку. На частку плати за землю в 2015-2016 рр. припало понад 92,0% усіх надходжень податку на майно. Іншими словами, без плати за землю частка майнових податків у місцевих платежах залишилася б на рівні 4,0-4,4%, тобто була б навіть меншою, ніж у 2014 році.

Високим показником плати за землю посприяло поліпшення рівня виконання плану з її надходження: від найгірших 86,3% у 2014 р. до найліпших 112,2% у 2015 р. (рис. 2). Найбільший вклад у результат оподаткування земельних ділянок – понад 87,0% – щороку вносили юридичні особи, з яких на частку орендарів припадало не менше 57,0%. Ці числа відображають домінуючу сьогодні форму землекористування: не через право власності, а через взяття в оренду земельних ділянок. Такий стан, вважаю, зумовлений неналежним рівнем розвитку офіційного ринку землі, яка використовується в сільськогосподарському обороті. Тому поліпшенню фіскальної результативності плати за землю надалі може посприяти посилення контролю за обліком договорів оренди землі, виконанням їхніх умов, перегляд останніх через підвищення ставок орендної плати відповідно до Податкового кодексу України.

Загалом же ж набуття платою за землю статусу місцевого податку потребує законодавчої фіксації права органів місцевого самоврядування самостійно визначати повний перелік пільг і розмірів ставок цього платежу.

Аналогічно платі за землю, інформативною є структура надходжень податку на нерухомість за його платниками, яка відображає сучасний рівень приховування реальними власниками – громадянами фактів володіння ним. Наприклад, у 2013 р., коли об'єкт оподаткування містив тільки житлову нерухомість, 80,4% суми відповідного податку сплатили юридичні особи (рисунок 3). Крім того, свою роль тут відіграла наявність значного розміру неоподатковуваних площ нерухомості через надання громадянам пільг.

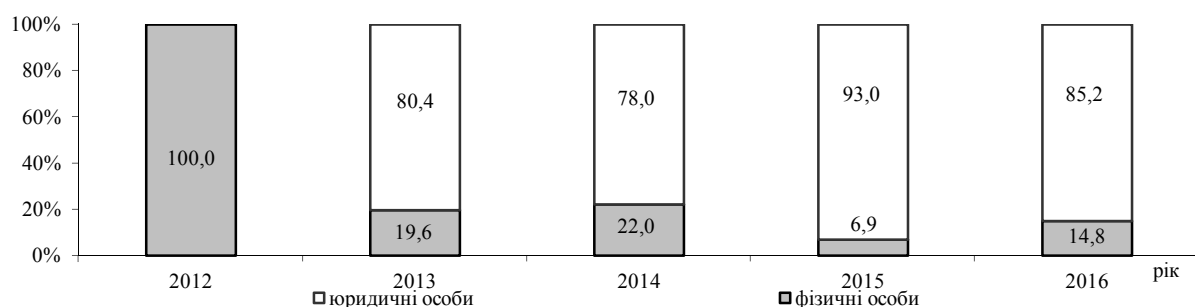


Рис. 3. Структура надходжень податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за його платниками в 2012-2016 рр., %

*Джерело: Складено автором за матеріалами [22, 23]*

У 2015 р. зазначений показник сягнув відмітки 93,0%. Це зумовлено розширенням бази оподаткування шляхом заміни показника житлової площі на загальну, а також включенням в об'єкт нежитлової нерухомості. За рахунок другого заходу змінилася структура надходжень податку на нерухомість. З 2015 р. понад 87,0% їхнього обсягу припадає на частку податку з об'єктів нежитлової нерухомості.

Дія двох вище зазначених чинників призвела до максимізації результатів оподаткування нерухомості в Україні. Якщо в 2013 р. до місцевих бюджетів надійшло 22,5 млн. грн. податку на нерухомість, у 2014 р. – в два рази більше (44,9 млн. грн.), то вже наступного року – 745,6 млн. грн., або в 16,6 разів більше, ніж у 2014 р. Подібне зростання розмірів податку на нерухомість – в 1,9 рази, до 1418,8 млн. грн. – відбулося й у 2016 р.

Надалі активізації принципів фіскальної достатності та соціальної справедливості при оподаткуванні нерухомості, вважаю, посприяли б такі заходи:

а) використання коригуючого коефіцієнта з метою врахування історичних, територіальних та інших характеристик об'єктів нерухомості;

б) проведення інвентаризації [13] та забезпечення повноцінного функціонування системи масової реєстрації об'єктів нерухомого майна, в тому числі земельних ділянок;

в) включення до переліку об'єктів податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, незавершених об'єктів нерухомості, будівництво яких перевищує 3-5 років від його початку;

г) застосування податкових пільг у вигляді часткового заліку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в рахунок зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб, що могло б сприяти розкриттю інформації про реальних власників нерухомості в країні.

У структурі надходжень від податку на майно у 2016 р. 1,0% (у 2015 р. – 2,7%) припало на транспортний податок. Загальновідомо, що його попередником був збір за першу реєстрацію транспортного засобу – загальнодержавний податковий платіж. Наскільки фіскально вигідною була така заміна, демонструють дані, наведені на рис. 4.

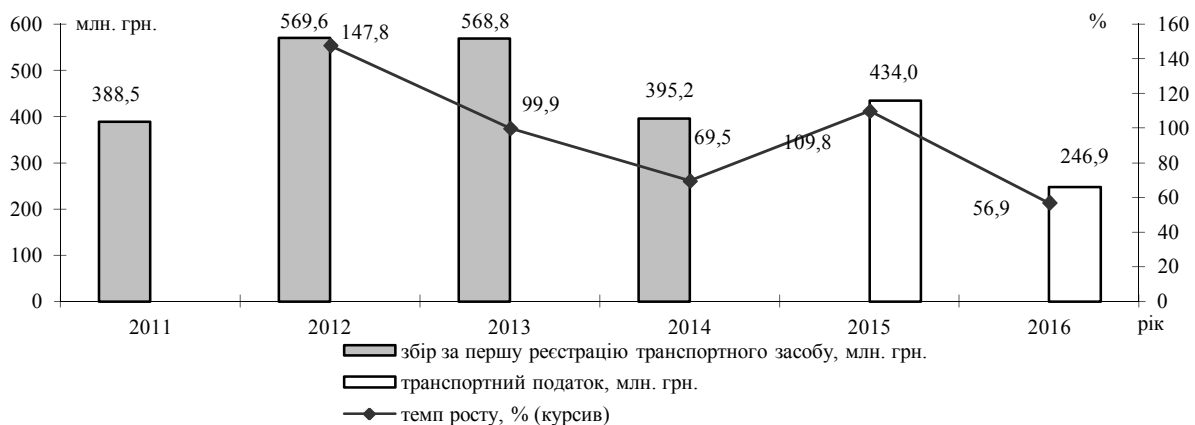


Рис. 4. Показники надходжень від оподаткування рухомого майна в 2011-2016 рр.

Джерело: Складено автором за матеріалами [22, 23].

Так, з 2012 р. розміри надходжень збору за першу реєстрацію транспортного засобу постійно скорочувалися: у 2013 р. – на 0,1% (або на 0,8 млн. грн.) у порівнянні з попереднім роком, у 2014 р. – на 30,5% (або на 173,6 млн. грн.) відповідно. Тобто роль цього збору як джерела доходів бюджету зменшувалася. В 2015 р., завдяки зміні механізму оподаткування об'єктів рухомого майна, транспортний податок забезпечив на 9,8% (або на 38,8 млн. грн.) більше платежів, ніж у 2014 р. Проте його фіскальна результативність у 2016 р. стала меншою на 43,1% (або на 187,1 млн. грн.). Аналогічно, зі 120,6% до 82,2% знизився рівень виконання плану з його надходжень (див. рис. 2.).

Отже, основний позитивний наслідок такої заміни в складі податкової системи України – це перетворення транспортного податку на джерело доходів саме місцевих бюджетів. Розширення

переліку об'єктів цього податку за рахунок інших вартісних транспортних засобів (наприклад, повітряних чи водних), без сумніву, надалі може за безпечити суттєве зростання розмірів його сплати.

До місцевих бюджетів справляється ще один платіж, пов'язаний з транспортними засобами, точніше з місцями, необхідними для їх паркування. Надходження відповідного збору впродовж минулих років демонстрували в цілому негативну тенденцію:

— темп зміни розміру зібраних платежів (за винятком 2016 р.) був меншим за 100,0% (якщо в місцеві бюджети в 2012 р. надійшло 68,4 млн. грн. збору, то в 2015 р. – 60,2 млн. грн.);

— тільки в 2015 р. планові показники були перевиконані на 2,4%; в цілому рівень виконання плану перебував у межах від 40,8% у 2011 р. до 97,4% у 2013 р. (рис. 5).

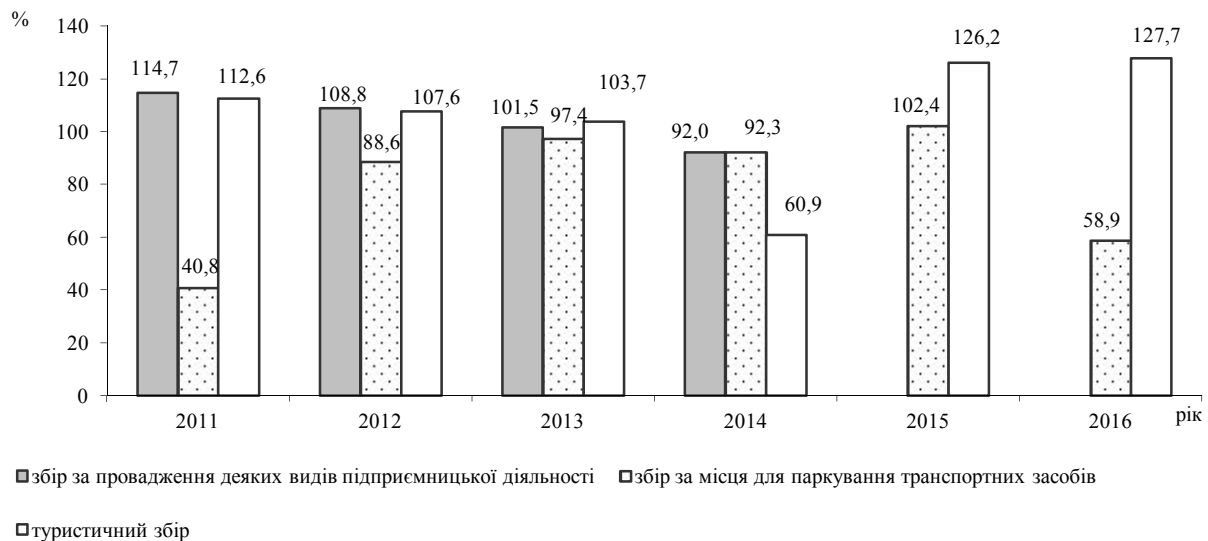


Рис. 5. Рівень виконання планових показників надходження місцевих зборів у 2011-2016 рр., %  
Джерело: Складено автором за матеріалами [22, 23]

Чинниками таких результатів оподаткування доцільно вважати наступне. Сьогодні органи місцевого самоврядування не здійснюють належний контроль за рівнем сплати цього збору, зокрема й шляхом примусу до використання технічних пристроїв (паркоматів), не ведуть належний облік земельних ділянок, відведених для паркування транспортних засобів, недостатньо мірою моніторять виконання укладених із суб'єктами господарювання відповідних угод.

Оцінка даних, наведених у табл. 3, вказує на загальний негативний тренд, який сформувався щодо місцевих зборів. По цих платежах спостерігалось зменшення питомої ваги в підсумку результатів місцевого оподаткування: туристичного збору – з 1,1% до 0,0% (зі зростанням у 2016 р. до 0,1%), збору за місця для паркування транспортних засобів – з 2,3% до 0,2%, збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності – з 17,2% до 6,3% у 2014 р. Ймовірно цей фактор, а також необхідність зменшити податкове навантаження на фізичних осіб – підприємців зумовили скасування з 2015 р. збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Хоча органи

місцевого самоврядування при цьому зазнали фіскальних втрат. Адже впродовж 2012-2014 рр. вказаний збір забезпечував не менше 510,0 млн. грн. власних доходів місцевих бюджетів.

На противагу збору за місця для паркування транспортних засобів, стан формування надходжень від туристичного збору в цілому слід вважати задовільним. Адже щороку, крім 2014 р., його планові показники були перевиконані: з +3,7% у 2013 р. до +27,7% у 2016 р. (рис. 5). Також вагомими були й темпи зростання фактичних обсягів туристичного збору: 149,6% у 2015 р. та 145,8% у 2016 р.

Крім забезпечення місцевих бюджетів власними доходами (в розмірі 54,1 млн. грн. у 2016 р.), туристичний збір відіграє ще й інформативну роль. Так, структура його надходжень за платниками чітко вказує на зростаючу роль громадян. У 2011 р. вони забезпечували 19,5% усього обсягу надходжень туристичного збору, а в 2016 р. – 31,6% (рис. 6). Така динаміка відображає ширше залучення громадян, особливо в сільській місцевості, до ведення підприємницької діяльності в сфері надання туристичних послуг.

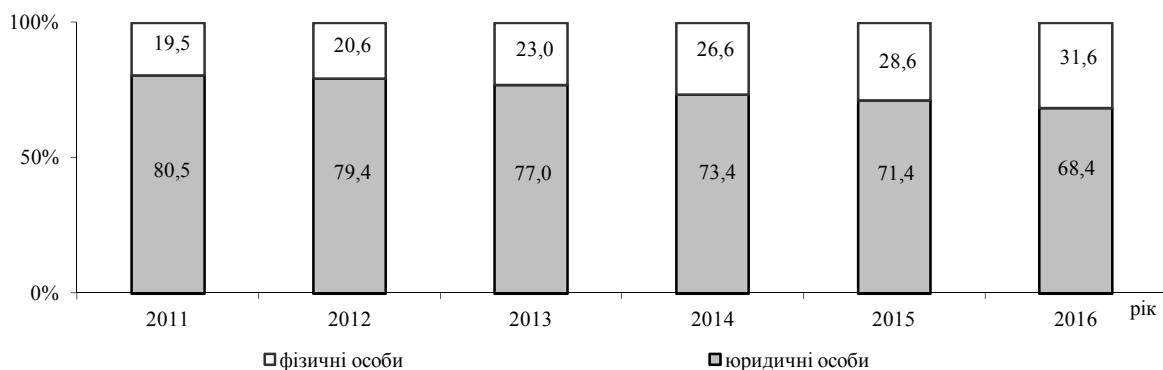


Рис. 6. Структура надходжень туристичного збору за його платниками в 2011-2016 рр., %  
Джерело: Складено автором за матеріалами [22, 23]



Крім детінізації показників кількості надавачів і отримувачів туристичних послуг, зростанню фіскальної результативності відповідного збору могла б посприяти зміна бази його нарахування. Зокрема доцільним є застосування податкової ставки за один день проживання (ночівлі), що запобігатиме ухиленню суб'єктів господарювання, які надають послуги з тимчасового проживання (ночівлі), від перерахування всієї суми туристичного збору до місцевих бюджетів шляхом заниження вартості надання послуг із тимчасового проживання [8].

Проте загалом у механізм справляння туристичного збору не закладено вагомих фіскальних резервів. Адже сфера його застосування об'єктивно обмежена містами та сільськими територіями, де надаються послуги з «зеленого» туризму.

Зазначене відображає системний недолік місцевого оподаткування в Україні: чинний перелік місцевих податків і зборів не дозволяє врахувати особливості й потенціал соціально-економічного розвитку окремих територій і, відповідно, сприяти забезпеченню їх фінансової самодостатності [6].

Адже саме місцеві податки та збори формують базу дійсно власних доходів місцевих бюджетів, на відміну від закріплених загальнодержавних платежів. На додаток до відсутності жодних важелів впливу на механізм застосування останніх, органи місцевого самоврядування ще й зустрічаються з постійним ризиком втрати чи мінімізації розмірів таких джерел доходів (як, наприклад, зменшення нормативів відрахувань податку на доходи фізичних осіб з 2015 р., чи скасування акцизного податку з роздрібного продажу пального з 2017 р.).

По аналогії з неподатковими доходами [12], розмір одержаних місцевих податків і зборів не призводить до зменшення обсягу отримуваних міжбюджетних трансфертів. Тобто сьогодні місцевим податкам і зборам властивий один з найбільших фіскальних і регулюючих потенціалів серед доходів, які формуються в результаті дій та рішень, ухвалених органами місцевого самоврядування.

Максимізація його використання можлива при реалізації вищезначених заходів щодо зміни механізмів застосування місцевого оподаткування, а також з урахуванням необхідності:

а) запровадити нові або відновити дію місцевих податкових платежів: екологічних (наприклад, податок на утилізацію побутових відходів або на прибирання сміття), на видовища, з реклами, ринкового збору та інших. Низька питома вага рентних платежів у доходах місцевих бюджетів дозволяє розглядати спеціальне використання інших (до цього часу неподатковуваних) видів природних ресурсів як потенційний об'єкт місцевого оподаткування. За прикладом застосування акцизного податку з роздрібного продажу, надходження від якого зараховуються до місцевих бюджетів, доцільно

розширити базу оподаткування за рахунок інших, непідкацизних товарів. Такий податок з продажу слід включити до переліку місцевих податків;

б) розширити права органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування. Адже нестабільність податкового та бюджетного законодавства – це першопричина посилення фіскальної ролі місцевого оподаткування впродовж минулих років. Проте воно є нормальним, оскільки органи місцевого самоврядування залишаються обмеженими щодо вибору реальних інструментів впливу на платників місцевих податків і зборів. Фактично податок на майно (в т.ч. плата за землю, транспортний податок і податок на нерухомість) і єдиний податок по основних елементах механізму свого застосування регламентуються загальнодержавним законодавством, а не рішеннями органів місцевого самоврядування. Тому доцільно:

— за дотримання законодавчо встановлених умов і обмежень, надати право органам місцевого самоврядування запроваджувати індивідуальні для кожної території місцеві податки та збори [14];

— відповідно до економічного змісту місцевого оподаткування, реалізувати право органів місцевого самоврядування на конкретизацію змісту та розмірів усіх елементів механізму застосування місцевих податків і зборів на визначеній території.

Такий захід відповідає Рекомендаціям Європейської Ради щодо місцевого оподаткування [28], а також забезпечуватиме результативність інформаційно-просвітницької роз'яснювальної роботи щодо необхідності сплати місцевих податків і зборів (потреба в активізації такої діяльності також залишається актуальною);

в) посилити контроль з боку органів місцевого самоврядування за діяльністю суб'єктів і станом об'єктів місцевого оподаткування з метою повного розкриття потенціалу останнього (тобто реально протистояти тіньовій діяльності у сфері малого бізнесу та зайнятості в ньому, незареєстрованому володінню чи користуванню (оренді) об'єктами нерухомості й транспортними засобами тощо).

## Висновки

Впродовж минулих років в Україні тривав розвиток підсистеми місцевого оподаткування. Найбільших змін зазнав механізм єдиного податку через включення платників фіксованого сільськогосподарського податку до складу його платників IV групи; перегляд кількісних параметрів тих критеріїв, якими визначається можливість перебування на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності; ліквідацію нижньої межі ставок для його платників I та II груп. Натомість, незважаючи на нові назви місцевих зборів, механізм їхнього застосування суттєво не змінився. Це вказує на певну формальність змін, які відбулися в підсистемі місцевого оподаткування в країні.

У структурі доходів місцевих бюджетів України (без офіційних трансфертів) провідну роль відіграють податкові надходження. Проте в їхньому складі місцевим податкам і зборам донедавна було відведено несуттєве місце. У 2011-2014 рр. їхня питома вага в доходах (без офіційних трансфертів) не перевищувала 8,0%. Проте 17-кратне зростання валового обсягу місцевих податків і зборів за останні шість років збільшили цей показник до 24,8% у 2016 р. (з урахуванням офіційних трансфертів – до 11,5%).

Місцеві податки та збори також вирізнялися серед усіх інших доходів місцевих бюджетів за показником результативності виконання планових завдань з їхнього збору. Якщо в цілому по дохідній частині місцевих бюджетів спостерігалася хвилеподібна динаміка (перевиконання – недовиконання – суттєве перевиконання), то по місцевих податках і зборах щороку відбувалося перевиконання плану надходжень. Найменшим воно було в 2014 р. – +1,9%, найбільшим – у 2012 р. – +21,4%.

На формування узагальнених показників результативності місцевого оподаткування вплинула дія двох типів факторів:

1. Загальних, макроекономічних, які стосуються всіх груп доходів місцевих бюджетів (рівень розвитку національної економіки в цілому та в розрізі територій; зростання цін і суттєве нарощування номінальних показників доходів економічних суб'єктів; територіальне розміщення суб'єктів господарювання різної галузевої приналежності; фінансова результативність їхньої діяльності; структура споживчих витрат).

2. Специфічних, які діють у межах групи місцевих податків і зборів і є наслідком змін у бюджетному та податковому законодавстві, змін у бюджетній класифікації доходів:

а) заміна одних місцевих податкових платежів іншими (податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на податок на майно);

б) включення до складу інструментів місцевого оподаткування колишніх загальнодержавних податків (у 2016 р. плата за землю як інструмент оподаткування майна збільшила доходи місцевих бюджетів на 23323,7 млн. грн.; колишній фіксований сільськогосподарський податок як складова єдиного податку – 3540,8 млн. грн., транспортний податок, який замінив збір за першу реєстрацію транспортного засобу, – 246,9 млн. грн.);

в) застосування спрощеного механізму оподаткування, обліку та звітності у варіанті єдиного податку дозволяє розширити коло осіб, які отримують стимули до ведення власного бізнесу та, відповідно, залучених до оподаткування;

г) скасування з 2015 року збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (втрата потенційних 500,0 млн. грн. доходів місцевих бюджетів);

д) збільшення бази оподаткування за рахунок розширення переліку об'єктів оподаткування та зміни одиниці оподаткування (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у 2012 р. забезпечив 0,1 млн. грн. надходжень, а в 2016 р. – 1418,8 млн. грн.);

е) використання виключно твердих (фіксованих і відносних) ставок податків (за винятком третьої групи єдиного податку та туристичного збору), які, незалежно від реальних результатів фінансово-господарської діяльності платників, забезпечують стабільні та прогнозовані надходження в місцеві бюджети.

Водночас саме такий формат податкових ставок – одного з найбільш дієвих фінансових інструментів – змушує регулятивний потенціал місцевого оподаткування, особливо за умов законодавчого лімітування верхньої межі їхнього розміру. Тому органи місцевого самоврядування об'єктивно змушені посилювати дієвість місцевих податків і зборів як інструментів регулювання за допомогою використання інших елементів механізму їх застосування (наприклад, кількісні показники суб'єктів єдиного податку – через заохочення підприємницької ініціативи, легалізацію результатів їхньої діяльності; об'єкту податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, – за допомогою налагодження ретельного обліку об'єктів нерухомості та їх власників тощо).

Потенціал зростання розміру доходів місцевих бюджетів від застосування тих чи інших інструментів місцевого оподаткування доцільно розкривати за допомогою:

1. Удосконалення механізму справляння чинних місцевих податків і зборів.

2. Запровадження нових (насамперед податку з роздрібного продажу) або відновлення раніше діючих місцевих податкових платежів.

3. Розширення прав органів місцевого самоврядування у сфері місцевого оподаткування.

4. Посилення адміністративних і стимулюючих заходів впливу на суб'єктів і стан об'єктів місцевого оподаткування.

Поступальний розвиток місцевого оподаткування в Україні потребує гармонійних змін як у системі податкових відносин держави з платниками податків, так і врегулювання численних питань у системі бюджетних відносин, реального зростання вагомості місцевого самоврядування як невід'ємного інституту сучасного демократичного суспільства.

Деталізація механізмів реалізації запропонованих заходів, особливо в частині гармонізації податкових прав і фінансової відповідальності органів місцевого самоврядування, потребують подальших наукових досліджень.

### Abstract

The necessity to correlate government financial policy with European values of local governing accentuates the task to strengthen the efficiency of local taxation as a method to ensure the financial security of local communities.

The purpose of the article is to determine the factors of influence on the composition and structure of the revenues from local taxes and fees, and to suggest measures aimed to strengthen the fiscal and regulatory functions of local taxation based on the assessment of its current state.

Quantitative indicator of development of the subsystem of local taxation in Ukraine is the 17-fold increase of the gross volume of local taxes and fees as well as their increased share in local revenues up to 11,5 % in 2016, and yearly outperformance of the projected amount of revenues (up to +21,4 % in 2012).

There are two types of factors that influenced final indicators of the effectiveness of local taxation:

1. General (macroeconomic), which affect all groups of local budgets' revenues (level of development of the national economy; inflation and increased nominal incomes of subjects of economy; allocation of taxpayers and financial efficiency of their activity; structure of consumer expenses).

2. Specific, which act within the group of local taxes and fees and are the consequence of legislative changes (replacement of one local tax by another; transformation of state taxes into local ones; cancelation of some local fees; widened range of taxable objects and change taxation unity of the property tax; massive use of fixed tax rates).

The analysis of the effect of these factors points out the formality of changes which have taken place in the subsystem of local taxation in Ukraine. Local governments have not yet received sufficient mandates to realize their own tax initiative. Existing local taxes and fees do not take into account special features and potential for socio-economic growth of different regions and therefore cannot guarantee their financial independence.

It seems reasonable to enhance the fiscal and regulatory effectiveness of local taxation by improving the mechanism for levying current local taxes and fees; introducing new (first of all, the retail tax) or restoring previously existing local tax payments; empowering tax initiative and tax mandate of local governments; gaining more control by the latter over tax operations of the subjects and the state of the objects of local taxation.

*JEL Classification: E 62, P 20, H 71.*

### Список літератури:

1. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони [*Електронний ресурс*]: Міжнародний документ від 27.06.14 р. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011);
2. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [*Електронний ресурс*]: Закон України від 18.03.2004 № 1629-IV. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15/para017#o17>;
3. Про ратифікацію Європейської Хартії місцевого самоврядування [*Електронний ресурс*]: Закон України від 15.07.97 р. № 452/97-ВР. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/452/97-%D0%B2%D1%80>.
4. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні [*Електронний ресурс*]: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.14 р. № 333-р. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/333-2014%D1%80>.
5. Про добровільне об'єднання територіальних громад [*Електронний ресурс*]: Закон України від 05.02.15 р. № 157-VIII. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/157-19>
6. Регіональна фіскальна політика: теоретичні засади та практичні доміанти реалізації в Україні : монографія / за ред. д.е.н., проф. А.І.Крисоватого. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 402 с.
7. Валігура В. Фінансові ефекти фіскальної децентралізації в Україні / Володимир Валігура, Лілія Амбрик // Світ фінансів. – 2016. – Вип. 2. – С. 123-135.
8. Іванова О. Вплив фіскальної децентралізації на саморозвиток регіонів / Ольга Іванова // Світ фінансів. – 2016. – Вип. 2. – С. 136-147.
9. Опарін В.М. Домінанти та пріоритети фінансового вирівнювання в Україні / В.М. Опарін // Фінанси України. – 2015. – № 6. – С. 29-43.
10. Соколовська А.М. Шляхи реформування податкової системи України / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2014. – № 12. – С. 103-121.
11. Серебрянський Д. Теорія та практика використання місцевих податків для цілей фінансового забезпечення регіонів / Дмитро Серебрянський // Світ фінансів. – 2014. – Вип. 4. – С. 23-35.

12. Лопушняк Г. Формування доходів місцевих бюджетів в Україні / Галина Лопушняк, Зоряна Лободіна, Степан Скибиляк // *Світ фінансів*. – 2014. – Вип. 1. – С. 131-142.
13. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів / І.О. Луніна, О.П. Кириленко, А.В. Лучка та ін.; НАН України. Ін-т економіки та прогнозування; за ред. І.О. Луніної. – К, 2010. – 320 с.
14. Серебрянська Д. Фінансове забезпечення функцій в системі органів місцевого самоврядування в Україні / Діана Серебрянська // *Світ фінансів*. – 2015. – Вип. 1. – С. 94-106.
15. Волохова М.П. Сучасний стан та напрями вдосконалення справляння місцевих податків і зборів України / М.П. Волохова [*Електронний ресурс*] : Економічні інновації. – 2014. – Вип. № 57. – С. 62-71. – Режим доступу: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe).
16. Кузькін Є.Ю. Місцеве оподаткування як інструмент зміцнення власної доходної бази місцевого самоврядування / Є.Ю. Кузькін // *Фінанси України*. – 2015. – № 4 – С. 34-47.
17. Мельник В. Оподаткування нерухомості в Україні: можливості і перспективи / Віктор Мельник, Ганна Пенякова // *Світ фінансів*. – 2010. – Вип. 1. – С. 28-34;
18. Чекіна В.Д. Введення податку на нерухомість в Україні: проблеми й ризики / В.Д. Чекіна // *Фінанси України*. – 2012. – № 3. – С. 38-44.
19. Луніна І. О. Оподаткування багатства: міжнародний досвід та уроки для України / І.О. Луніна // *Фінанси України*. – 2013. – № 2. – С. 21-31.
20. Bird M. Richard. Local and Regional Revenues: Realities and Prospects [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/bird2003.pdf>.
21. Kitchen Harry. Local Taxation in Selected Countries: A Comparative Examination [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: [https://www.trentu.ca/economics/WorkingPapers/Local %20Taxation.pdf](https://www.trentu.ca/economics/WorkingPapers/Local%20Taxation.pdf) – 2003.
22. Bartle R. John, Kriz A. Kenneth, Morozov Boris. Local Government Revenue Structure: Trends and Challenges [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: <http://digitalcommons.unomaha.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1002&context=pubadfacpub> -2011.
23. Mikesell L.John. International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: <https://pdfs.semanticscholar.org/ef7b/6bafb9432201f54a9a02dfed1a739ec32093.pdf> – 2003.
24. Ahmad Ehtisham, Brosio Giorgio, Pöschl Caroline. Local Property Taxation and Benefits in Developing Countries – Overcoming political resistance? [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: [http://www.lse.ac.uk/asiaResearchCentre/\\_files/ARCWP65-AhmadBrosioPoeschl.pdf](http://www.lse.ac.uk/asiaResearchCentre/_files/ARCWP65-AhmadBrosioPoeschl.pdf) – 2014.
25. Статистичний збірник «Бюджет України-2015» [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Budget.pdf>.
26. Державна казначейська служба України. Виконання Державного бюджету. 2016 [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=349925>.
27. Бюджетний кодекс України [*Електронний ресурс*]: Закон України від 08.07.10 р. № 2456-VI. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
28. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.14 р. № 71-VIII [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
29. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України від 24.12.15 р. № 909-VIII [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.
30. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 рік / [Зубенко В.В., Самчинська І.В., Рудик А.Ю. та ін.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-ІІ) впровадження», USAID. – К., 2016. – 80 с.
31. Recommendation of the Committee of Ministers to member states on local taxation, financial equalization and grants to local authorities // Rec (2000) 14: Council of Europe, 2000 [*Електронний ресурс*]. – Режим доступу: [https://search.coe.int/cm/Pages/result\\_details.aspx?ObjectID=09000016804ff8e7](https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016804ff8e7).

## References:

1. Ukraine, European Union, EUROATOM. (2014). Uhoda pro asociaciju mizh Ukrainoyu, z odniiyei storony, ta Yevropeyskym Soyuzom, Yevropeyskym spivtovarystvom z atomnoyi energiyi i yikhnimy derzhavamy-chlenamy, z inshoyi storony [Association Agreement between Ukraine, on one hand, and the European Union, the European Atomic Energy Community and their Member States, on the other hand] (Agreement No. 984\_011, June 27). Retrieved from [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011) [in Ukrainian].



2. Verkhovna Rada of Ukraine. (2004). Pro Zahalnodержavnu prohramu adaptatsiyi zakonodavstva Ukrayiny do zakonodavstva Yevropeyskoho Soyuzu [On the State Program for Adaptation of Ukrainian Legislation to the Legislation of the European Union] (Law No. 1629-IV, March 18). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15/para017#o17> [in Ukrainian].
3. Verkhovna Rada of Ukraine. (1997). Pro ratyfikatsiyu Yevropeyskoyi Hartiyi mistsevoho samovriaduvannya [On the Ratification of the European Charter on Local Self-Government] (Law No. 452/97-VR, July 15). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/452/97-%D0 %B2 %D1 %80> [in Ukrainian].
4. Rozporyadzhennya Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 01.04.14 r. № 333-r Pro skhvalennya Kontseptsiyi reformuvannya mistsevoho samovryaduvannya ta terytorialnoyi orhanizatsiyi vlady v Ukrayini [Cabinet of Ministers of Ukraine from 01.04.14 g. Number 333-p. On approval of the Concept of reforming the local self-government and territorial organization of power in Ukraine]. (2014, 1 April). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/333-2014 %D1 %80> [in Ukrainian].
5. Zakon Ukrayiny vid 05.02.15 r. № 157-VIII. Pro dobrovilne obyednannya terytorialnykh hromad [Law of Ukraine on 05.02.15 p. Number 157 VIII On a voluntary association of communities] (2015, 5 February). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/157-19> [in Ukrainian].
6. Krysovaty, A.I. (Ed.). (2012). Rehionalna fiskalna polityka: teoretychni zasady ta praktychni dominanty realizatsiyi v Ukrayini [Regional Fiscal Policy: Theoretic Foundation and Practic Dominants of its Realization in Ukraine]. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
7. Valigura, V., & Ambryk, L. (2016). Finansovi efekty fiskalnoyi detsentralizatsiyi v Ukrayini [Financial effects of fiscal decentralization in Ukraine]. *Svit Finansiv – World of Finance*, 2(47), 123-135 [in Ukrainian].
8. Ivanova, O. (2016). Vplyv fiskalnoyi detsentralizatsiyi na samorozvytok rehioniv [The impact of fiscal decentralization on regional self-development in Ukraine]. *Svit Finansiv – World of Finance*, 2(47), 136-147 [in Ukrainian].
9. Oparin, V.M. (2015). Dominanty ta priority finansovoho vyrivniuvannya v Ukrayini [Dominants and priorities of financial equalization in Ukraine]. *Finansy Ukrayiny – Finance of Ukraine*, 6(235), 29-43 [in Ukrainian].
10. Sokolovska, A.M. (2014). Shliakhy reformuvannya podatkovoyi systemy Ukrayiny [Ways of reforming the tax system of Ukraine]. *Finansy Ukrayiny – Finance of Ukraine*. 12(229), 103-121 [in Ukrainian].
11. Serebrianskyi, D. (2014). Teoriya ta praktyka vykorystannya mistsevykh podatkiv dlia tsiley finansovoho zabezpechennia rehioniv [Theory and practice of using local taxes in order to ensure financial stability of regions]. *Svit Finansiv – World of Finance*, 4, 23-35 [in Ukrainian].
12. Lopushniak, H., Lobodina, Z., & Skybyliak, S. (2014). Formuvannya dokhodiv mistsevykh biudzhetyv v Ukrayini [Formation of local budgets in Ukraine]. *Svit Finansiv – World of Finance*, 1, 131-142 [in Ukrainian].
13. Lunina, I.O. Kyrylenko, O.P., & Luchka, A.V. (2010). Dyversyfikatsiya dokhodiv mistsevykh biudzhetyv [Diversification of local budgets revenues]. I.O. Lunina (Ed.). *NAN Ukrayiny. In-t ekonomiky ta prohnozuvannya*, Kyiv [in Ukrainian].
14. Serebrianska, D. (2015). Finansove zabezpechennia funktsiy v systemi orhaniv mistsevoho samovriaduvannya v Ukrayini [Financial support for the functions in the system of local governments in Ukraine]. *Svit Finansiv – World of Finance*, 1, 94-106 [in Ukrainian].
15. Volokhova, M. (2014). Suchasnyi stan ta napriavy vdoshkonalennia spravliannya mistsevykh podatkiv i zboriv Ukrayiny [Current status and trends of improving levying local taxes Ukraine]. *Ekonomichni innovatsiyi – Economic Innovations*, 57, 62-71. Retrieved from [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?2](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?2) [in Ukrainian].
16. Kuzkin, Y. (2015). Mictseve opodatкування yak instrument zmitsnennia vlasnoi dokhidnoyi bazy mistsevoho samovriaduvannya [Local taxation as an instrument for strengthening local government own revenue base]. *Finansy Ukrayiny – Finance of Ukraine*, 4(233), 34-47 [in Ukrainian].
17. Meknyk, V., & Penyakova, H. (2010). Opodatкування nerukhomosti v Ukrayini: mozhyvosti i perspektyvy [Taxation of the real estate in Ukraine: possibility and prospects]. *Svit Finansiv – World of Finance*, 1, 28-34 [in Ukrainian].
18. Chekina, V.D. (2012). Vvedennia podatku na nerukhomist v Ukraini: problemy y ryzyky [Introducing real estate tax i Ukraine: problems and risks]. *Finansy Ukrayiny – Finance of Ukraine*, 3(196), 38-44 [in Ukrainian].
19. Lunina, I.O. (2013). Opodatкування bahatstva: mizhnarodnyi dosvid ta uroky dla Ukrainy [Taxation of wealth: international experience and lessons for Ukraine]. *Finansy Ukrayiny – Finance of Ukraine*, 2(207), 21-31 [in Ukrainian].
20. Bird, M.R. (2003). Local and Regional Revenues: Realities and Prospects. Retrieved from <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/bird2003.pdf>.
21. Kitchen, H. (2003). Local Taxation in Selected Countries: A Comparative Examination. Retrieved from <https://www.trentu.ca/economics/WorkingPapers/Local %20Taxation.pdf> [in English].



22. Bartle, R.J., Kriz, A.K. & Morozov, B. (2011). Local Government Revenue Structure: Trends and Challenges. Retrieved from <http://digitalcommons.unomaha.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1002&context=pubadfacpub> [in English].
23. Mikesell, L.J. (2003). International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues. Retrieved from <https://pdfs.semanticscholar.org/ef7b/6bafb9432201f54a9a02dfed1a739ec32093.pdf> [in English].
24. Ahmad, E., Brosio, G., & Pöschl, C. (2014). Local Property Taxation and Benefits in Developing Countries – Overcoming political resistance? Retrieved from [http://www.lse.ac.uk/asiaResearchCentre/\\_files/ARCWP65-AhmadBrosioPoeschl.pdf](http://www.lse.ac.uk/asiaResearchCentre/_files/ARCWP65-AhmadBrosioPoeschl.pdf) [in English].
25. Statystychnyy zbirnyk "Byudzhet Ukrainy-2015" [Statistical Yearbook "Budget of Ukraine-2015"] Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Budget.pdf> [in Ukrainian].
26. Derzhavna kaznacheyska sluzhba Ukrainy. Vykonannya Derzhavnoho byudzhetu. 2016 [State Treasury Service of Ukraine. Execution of the State Budget. 2016]. Retrieved from <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=349925> [in Ukrainian].
27. Byudzhetnyy kodeks Ukrainy. Zakon Ukrainy vid 08.07.10 r. № 2456-VI (2010). Biudzhetnyi kodeks Ukrainy [The Budget Code of Ukraine Law of Ukraine on 08.07.10 p. Number 2456-VI] (2010, July 8). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> [in Ukrainian].
28. Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deyakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoyi reformy Zakon Ukrainy vid 28.12.14 r. № 71-VIII [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on tax reform: Law of Ukraine on 28.12.14 p. 71 number VIII]. (2014, 28, December). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/71-19> [in Ukrainian].
29. Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deyakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo zabezpechennya zbalansovanosti byudzhetnykh nadkhodzhen u 2016 rotsi: Zakon Ukrainy vid 24.12.15 r. № 909-VIII [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and laws of Ukraine to ensure the balance of revenue in 2016: the Law of Ukraine from 24.12.15 g. Number 909-VIII]. (2015, December, 24). Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/909-19> [in Ukrainian].
30. Zubenko, V., Samchynska, I., & Rudyk, A. (2016). Buidzhetnyi monitoryng: Analiz vykonannia biudzhetu za 2015 rik [Budgetary Monitoring: Analysis of the Budget Execution for 2015 year]. Kyiv: USAID [in Ukrainian].
31. Council of Europe (2000). Recommendation of the Committee of Ministers to member states on local taxation, financial equalization and grants to local authorities. Retrieved from [https://search.coe.int/cm/Pages/result\\_details.aspx?ObjectID=09000016804ff8e](https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016804ff8e) [in English].

Надано до редакційної колегії 12.03.2017

Бак Наталія Андріївна / Nataliya A. Bak  
[baknatali25@gmail.com](mailto:baknatali25@gmail.com)

**Посилання на статтю / Reference a Journal Article:**

*Систематизація типів лояльності споживачів продукції промислових підприємств [Електронний ресурс] / Н. А. Бак // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2017. – № 1 (29). – С. 11-25. – Режим доступу до журн.: <http://economics.opi.ua/files/archive/2017/No1/12.pdf>*