

problems became acutely relevant in Ukraine after the reform of the taxation system of the agricultural enterprises.

Results of the studies show that the EU countries do not use tax support of agribusiness at all. On the other hand, agricultural commodity producers get direct budget grants from the EU budget and the size of it is considerable, in comparison with Ukraine. Besides, in spite of Ukraine, borrowing costs for agricultural commodity producers in the USA do not exceed 2% per annum, in the EU countries it is 5-7%, and for the majority of other countries of the world there are state programs of service credits for agrarians.

National entities of agribusiness have remained practically without state support, as a result of reforming tax collection mechanisms for agricultural economy in Ukraine. It is because the state budget does not have enough money for direct budget subsidies and the size of tax support was minimized by the Government with a view to its complete termination. Consequently, the state makes unprofitable conditions of economy for national agrarians as comparing with the European farmers and entities of agrarian business of other countries. It will inevitably cause the dominance of foreign agricultural production from the USA, Canada, Australia, the EU countries-members and China) at the national market in Ukraine.

Besides, it should be mentioned that the conducted reforming of preferential treatment of the indirect taxation of agricultural production entities can cause food crisis in Ukraine with a high probability.

So, according to the results of analysis, the authors offered methods of improvement of modern indirect tax support of national agricultural formations by restoring the accumulation mode of value added tax by agricultural enterprises in full format. Also, the authors proposed to reestablish order to use modes of payment of subsidies to producers of meat and dairy products and application of zero rate of value added tax according to results of implementation of the above products by processing enterprises.

The number of these measures will not only provide a minimally required level of state support of agricultural enterprises through special modes of VAT collection but also create effective fiscal incentives for the revival of domestic livestock production.

Key words: value-added tax, special tax regimes for agribusiness, mode of VAT accumulation, subsidy payment mode, application of zero rate of VAT in respect of the implementation of livestock products by processing enterprises.

УДК 336.22 : 631.16

ПОСИЛЕННЯ ДОХОДНОЇ СПРОМОЖНОСТІ БЮДЖЕТІВ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ ЗА РАХУНОК РОЗПОДІЛУ НАДХОДЖЕНЬ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

**Л.Д. Тулуш, кандидат економічних наук
ННЦ «Інститут аграрної економіки»**

Стаття присвячена питанням посилення фіскального потенціалу бюджетів місцевого самоврядування за рахунок більш раціонального розподілу надходжень податку на доходи фізичних осіб (ПДФО). Узагальнено економічну суть ПДФО як форми плати фізособи за суспільні блага та послуги, що надаються територіальною громадою, на території якої така особа проживає. Розглянуто моделі розподілу надходжень від справляння ПДФО між рівнями бюджетної системи та узагальнено їх основні відмінності.

Ключові слова: прями податки, податок на доходи фізичних осіб, доходи бюджету, фіскальна ефективність.

Постановка проблеми. Дохідна база бюджетів місцевого самоврядування залежить від наявного податкового потенціалу, передбаченого обраною бюджетною моделлю, а також від ефективності механізмів податкового адміністрування та бюджетного регулювання. Важливим напрямом посилення дохідної бази бюджетів місцевого самоврядування є збільшення її податкової складової.

Одним з ключових доходних джерел бюджетів місцевого самоврядування є особистий прибутковий податок (податок на доходи фізичних осіб). Донедавна він відігравав ключову роль при формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування. Після фіскальної реформи-2014 року можливість розпоряджатись надходженнями податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) у рамках бюджетів місцевого самоврядування залежить від факту створення об'єднаної територіальної громади.

Проте навіть в умовах створення об'єднаних територіальних громад, фіскальне значення ПДФО для бюджетів органів місцевого самоврядування залежить від досконалості механізму розподілу надходжень ПДФО – в першу чергу між бюджетами місцевого самоврядування за місцем розташування роботодавця та місцем проживання найманого працівника або місцем розташування об'єкта нерухомості, що забезпечує дохід фізичній особі.

Питання розподілу надходжень ПДФО є особливо актуальним для бюджетів місцевого самоврядування сільських територій, оскільки досить часто суб'єкти господарювання не реєструють відповідний господарський підрозділ за місцем фактичного здійснення господарської діяльності, використання трудових та земельних ресурсів. Питання спрямування утриманих сум ПДФО із заробітної плати працівників сільгоспідприємств та із орендної плати сільських жителів до бюджетів місцевого самоврядування за місцем проживання таких осіб традиційно є надзвичайно актуальним, постійно дискутується, проте остаточно так і не є вирішеним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням формування фіскального потенціалу бюджетів місцевого самоврядування, раціонального розподілу надходжень ПДФО, удосконалення механізму справляння даної податкової форми присвячені наукові праці М. Бірда [11], І. Джумард [12], Д. Колодіна [2], П. Лайка [3], І. Луніної [1], Р. Масгрейва [13], О. Непочатенко [4], Е. Петрової [5], М. Рудої [6], Д. Федотова [10], А. Родрігез-Поуз [14] та інших дослідників.

Проте, до цього часу проблема оптимального розподілу надходжень ПДФО залишається актуальною, особливо зважаючи на фіскальне значення даної податкової форми для локальних бюджетів, а також зважаючи на фіскальну реформу, розпочату в Україні з 2015 року, якої розпочато реалізацію політики фіскальної децентралізації.

Методика досліджень. Для наукового вирішення поставлених у статті завдань використано загальнонаукові методи наукового пізнання та дослідження економічних явищ. Теоретико-методологічною основою дослідження є праці вітчизняних та закордонних науковців і практиків, а

також нормативно-правові акти України, що регулюють відносини у рамках фінансової сфери та податкового поля. У статті використано такі методи дослідження: абстрактно-логічний та економіко-статистичний, зокрема монографічний, порівняння, табличний та графічний.

Метою даного дослідження є наукове обґрунтування напрямів посилення фіскального потенціалу бюджетів місцевого самоврядування за рахунок більш раціонального розподілу надходжень ПДФО, який би відповідав економічній суті даної податкової форми.

Результати досліджень. Традиційно ключовими доходними джерелами бюджетів місцевого самоврядування є майнові та особисті прибуткові податки. Водночас, діюче фіскальне законодавство не дає можливості належним чином використати фіскальний потенціал зазначених доходних джерел. Майнове оподаткування (в частині оподаткування нерухомості, відмінної від земельних ділянок) в Україні все ще знаходиться у стадії запровадження, що виключає можливість формування суттєвої доходної бази на основі даного джерела. Земельне оподаткування характеризується недосконалим механізмом адміністрування, внаслідок чого значна частина земель фактично перебувають поза межами податкового поля [8]. Враховуючи це, основним джерелом наповнення бюджетів місцевого самоврядування сільських територій донедавна виступав податок ПДФО, частка якого, як показують проведені дослідження, коливалась у межах від третини до половини податкових надходжень бюджетів сільських громад [9].

Економічна природа ПДФО залишається до кінця не дослідженою, оскільки все ще не сформовано єдиних підходів до трактування сутності даної податкової форми з метою раціонального розподілу надходжень від справляння даного податку. Зокрема, поки не досягнути консенсусу у питанні використання надходжень ПДФО для фінансування місцевих органів влади. На думку окремих дослідників, спрямування ПДФО до бюджетів місцевого самоврядування відповідає принципу еквівалентності, оскільки суспільні послуги) зокрема, освіта, охорона здоров'я, захист власності, дотримання правопорядку тощо), які надаються місцевими органами влади, призначаються для місцевих жителів, які їх оплатили сплатою ПДФО. Разом з тим, відмічається що надмірна самостійність місцевих органів влади у питаннях справляння ПДФО може обумовити негативні процеси в економіці, зокрема суттєве зменшення ресурсів центрального бюджету та суттєву диференціацію в розвитку окремих регіонів [1, с. 40].

У вітчизняній фіскальній практиці дане питання не вирізнялось послідовністю. Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року № 889-IV податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) визначався як плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, що утримує даний податок. Таким чином, даний податок розглядався як форма плати фізичної особи за послуги, що надаються такій особі відповідною територіальною громадою.

Серед таких послуг варто виділили медичні, освітні, поліцейські (охоронні та захисні) та інші сервісні послуги, послуги з розвитку відповідної соціальної інфраструктури, розвитку житлово-комунального господарства та благоустрою території, підвищення якості життя в межах відповідної території.

В цьому зв'язку ПДФО можна розглядати як форму примусового відчуження (усуспільнення) частини доходів фізичних осіб на користь територіальної громади, на якій вони проживають (або працюють), що являє собою плату за суспільні послуги, які надаються за рахунок бюджету місцевого самоврядування, що пов'язується з платоспроможністю таких осіб.

Проте, при прийнятті Податкового кодексу України відповідне визначення було вилучено, що зробило даний податок «знеособленим» і дещо «розмило» економічну суть даної податкової форми як компенсаційного платежу за суспільні послуги, що надаються особі відповідною територіальною громадою. Надходження від справляння ПДФО більше не розглядаються як джерело фінансових ресурсів для надання суспільних послуг конкретним особам, які проживають на певній території і забезпечують їх акумулювання у розпорядженні відповідної територіальної громади.

Варто відзначити, що оптимальний розподіл податкових надходжень між різними рівнями бюджетної системи визначає ефективність справляння тієї чи іншої податкової форми. Адже бажання платника податків належним чином виконувати свій податковий обов'язок залежить від ефективності використання акумульованих податкових надходжень. У випадку спрямування податкових надходжень до бюджету органу місцевого самоврядування платники відчують ефект від сплати податків безпосередньо, оскільки він проявляється у поліпшенні рівня розвитку певної території та підвищенні рівня суспільних послуг для її жителів. Надмірна централізація податкових надходжень негативно впливає на рівень адміністрування податків, оскільки як у платників, так і у контролюючих органів зменшуються стимули до максимально ефективного виконання своїх обов'язків, адже від цього доходна спроможність відповідного органу місцевого самоврядування не зміниться.

Одним з напрямів посилення доходної спроможності бюджетів місцевого самоврядування, особливо сільських бюджетів, є зростання податкової складової їх доходів – перш за все, за рахунок оптимального перерозподілу надходжень ПДФО. Оскільки останній є ключовим джерелом формування доходів місцевих бюджетів, то від наявного порядку розподілу надходжень ПДФО між бюджетами різних рівнів суттєво залежить ефективність функціонування бюджетної системи в цілому. Враховуючи це, посилення доходної бази бюджетів органів місцевого самоврядування нерозривно пов'язано із удосконаленням адміністрування ПДФО.

Аналіз досвіду зарубіжних країн дозволяє виокремити декілька основних моделей розподілу надходжень від ПДФО між рівнями бюджетної

системи:

- децентралізована, яка передбачає встановлення власних ставок даного податку в регіонах та муніципалітетах, що обумовлює диференціацію ставок ПДФО в цілому по країні (практикується у федеративних країнах, в яких допускаються значні відмінності у законодавстві окремих суб'єктів - Швейцарії, Канаді, частково США);

- централізована, яка передбачає акумулювання надходжень ПДФО у центральному бюджеті з наступним перерозподілом у формі міжбюджетних трансфертів (практикується в унітарних країнах із яскраво вираженою бюджетною централізацією, зокрема, у Франції);

- розподіл по відповідних рівнях бюджетної системи на основі встановленої центральним урядом єдиної ставки - встановлюється загальна податкова ставка, яка потім централізовано розподіляється між окремими рівнями бюджетної системи або за встановленими єдиними нормативами (наприклад, в Японії); або на основі формалізованих розрахунків, зокрема, чисельності населення, рівня розвиненості регіону в рамках міжбюджетного вирівнювання (наприклад, Німеччина).

Таким чином, у розвинених країнах федеральний (загальнодержавний) ПДФО досить часто справляється паралельно зі своїми регіональними та місцевими аналогами, які нараховуються на ту ж податкову базу. В окремих випадках, належні регіональним та місцевим бюджетам суми ПДФО не зараховуються до їх доходів напряму, а попередньо спрямовуються у спеціальні фонди, з яких потім розподіляються на основі спеціальних формул, що робить їх різновидністю міжбюджетних вирівнювальних трансфертів. В будь-якому випадку, надходження ПДФО формують декілька видів бюджетів, і як правило, розподіляються по усіх рівнях бюджетної системи - центральному (федеральному), регіональному, місцевому.

В Україні загалом використовується третя з наведених моделей, яке передбачає встановлення єдиної ставки ПДФО по країні та розподіл податкових надходжень за встановленими єдиними нормативами.

Варто відзначити, що до бюджетної реформи 2010 року, ПДФО до державного бюджету не спрямовувався, повністю залишаючись у місцевих бюджетах (усіх рівнів: обласних, районних, місцевого самоврядування). У 2011-2013 роках частка надходжень ПДФО, що спрямовувалась до Державного бюджету України, коливалась у межах 10,2-10,5 %, а у 2014 році зросла до 16,8 % - за рахунок запровадження нових об'єктів оподаткування (зокрема, військового збору, відсотків по депозитах).

З 2015 року, після бюджетної реформи 2014 року, частка надходжень ПДФО (включаючи військовий збір), що централізується в держбюджеті, зросла до 45,1 %. Отже, нині майже половина надходжень ПДФО (включаючи військовий збір) акумулюється у державному бюджеті, хоча ще у 2010 році ПДФО до Державного бюджету України не спрямовувався взагалі.

Динаміка нормативів розподілу надходжень ПДФО між рівнями бюджетної системи представлена в табл. 1.

Як видно з даних табл. 1, до 2015 року суми ПДФО, що сплачувався на сільських територіях, до держбюджету не спрямовувались, а перерозподілялись між різними рівнями місцевих бюджетів (обласним, районним, місцевого самоврядування). Причому $\frac{1}{4}$ надходжень ПДФО залишалась безпосередньо у бюджеті органу місцевого самоврядування, на території якого було зареєстровано суб'єкта господарювання, що здійснював виплату доходів фізособам.

З 2015 року $\frac{1}{4}$ надходжень ПДФО централізується у держбюджеті, а сільським (селищним) радам для того, щоб мати можливість формувати власні бюджети за рахунок сум ПДФО, необхідно утворити об'єднану територіальну громаду, згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. В іншому випадку, сільська (селищна) рада не зможе розраховувати на надходження ПДФО – вони будуть закумуляовані на районному рівні (60 % сум ПДВ), ще 15 % сум ПДФО концентруються у обласному бюджеті.

1. Нормативи розподілу між різними бюджетами надходжень ПДФО¹, що справляється на території сіл, селищ, міст районного значення

Період та нормативно-правовий акт	Державний бюджет	Місцеві бюджети		
		обласний	районний	місцевого самоврядування
1992-2001 р. - Закон України «Про бюджетну систему України»	0 ²	частка визначалась облрадою		частка визначалась райрадою
2002-2010 - Бюджетний кодекс України (редакція 2001 р.)	0	25	50	25
2011-2014 - Бюджетний кодекс України (редакція 2010 р.)	0 ³	25	50	25
з 2015 р. - Бюджетний кодекс (після бюджетної реформи 2014 р.)	25 ⁴	15	60 ⁵	

¹ До 2004 року – прибуткового податку з громадян.

² За винятком прибуткового податку із грошового забезпечення військовослужбовців, який повністю спрямовувався до держбюджету.

³ За винятком 50 % ПДФО, що сплачується на території м. Києва, які вилучались до держбюджету.

⁴ За винятком ПДФО із доходів у вигляді відсотків по депозитах та військового збору, повні суми яких спрямовуються до держбюджету.

⁵ У разі створення об'єднаної територіальної громади (згідно із законом та перспективним планом формування територій громад) – до бюджету такої громади, в іншому випадку – до районного бюджету.

Складено автором згідно норм бюджетного законодавства за відповідний період.

Загалом варто відзначити, що податковій системі України притаманний досить значний ступінь централізації (рис. 1.)

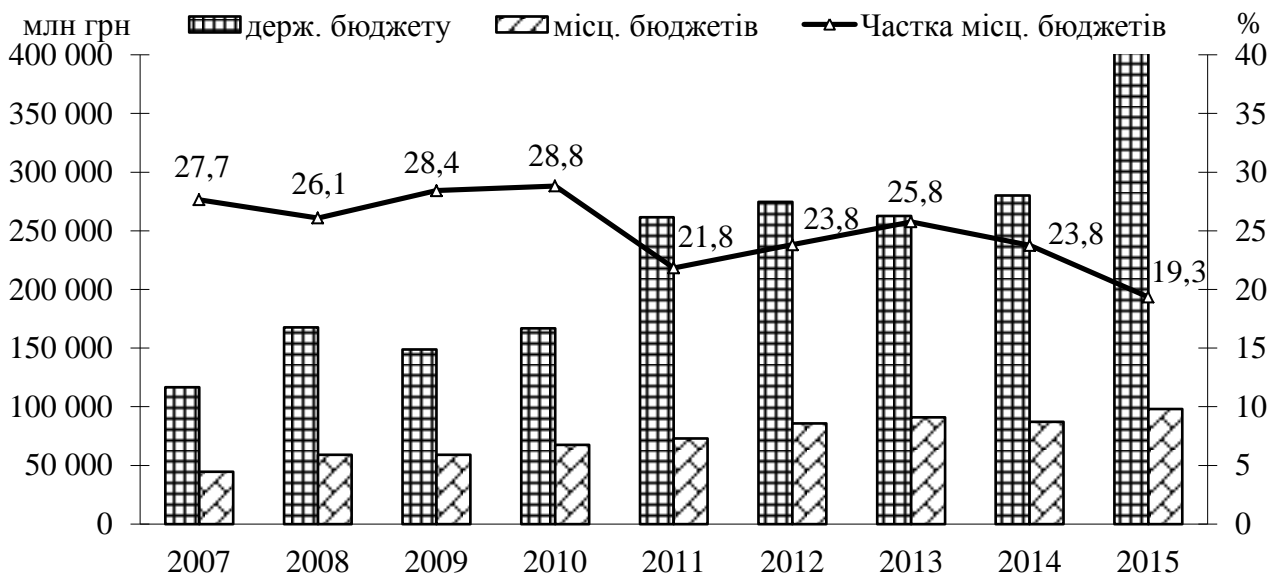


Рис.1. Динаміка податкових надходжень до держбюджету та місцевих бюджетів та частка місцевих бюджетів у податкових надходженнях Зведеного бюджету, %

Складено автором за даними Державної казначейської служби України.

Як видно з даних рис. 1, в останні роки понад три чверті загальної суми податкових надходжень акумулюється у Держбюджеті, що свідчить про значний рівень бюджетної централізації в Україні. Причому внаслідок проведеної бюджетної реформи - 2014 її рівень ще більше зріс, оскільки бюджетна реформа не супроводжувалась територіально-адміністративною реформою та створенням об'єднаних територіальних громад із значно вищим рівнем повноважень в частині розпорядження податковими надходженнями.

На рис. 2 представлена динаміка податкових надходжень із ПДФО та його частка у загальних податкових надходженнях.

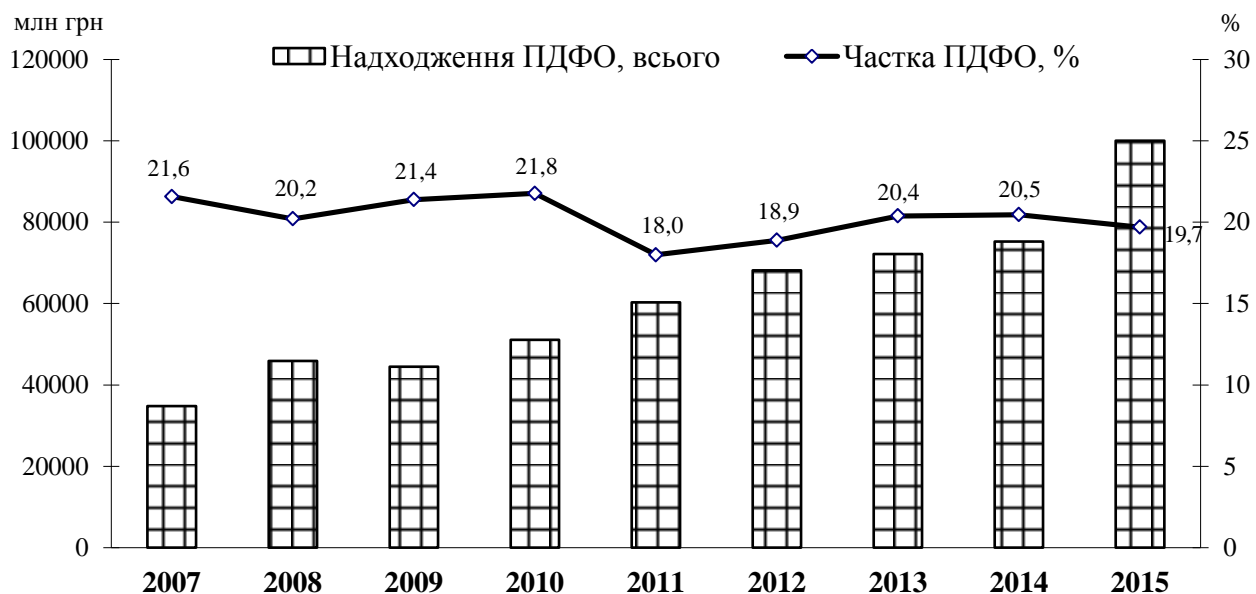


Рис. 2. Динаміка надходжень ПДФО до Зведеного бюджету України та його частки у загальних податкових надходженнях

Складено автором за даними Державної казначейської служби України.

Як видно з даних рис. 2, загалом фіскальне значення ПДФО залишається практично незмінним – дана податкова форма становить близько 1/5 загальних податкових надходжень, коливаючись у діапазоні 18,0-21,8 %, дещо знизившись у 2015 році.

На рис. 3 наведена динаміка надходжень ПДФО до місцевих бюджетів та його частка у загальних податкових надходженнях до місцевих бюджетів.

Як видно з даних рис. 3, ПДФО займає провідну роль при формуванні власних доходів місцевих бюджетів. Його частка у податкових надходженнях до місцевих бюджетів становила понад 75 % у 2007-2010 роках, 71-72 % у 2012-2014 роках і лише у 2015 після бюджетної реформи - 2014 знизилась до 56 %, внаслідок чого ПДФО втратив статус виключного джерела формування доходів місцевих бюджетів.

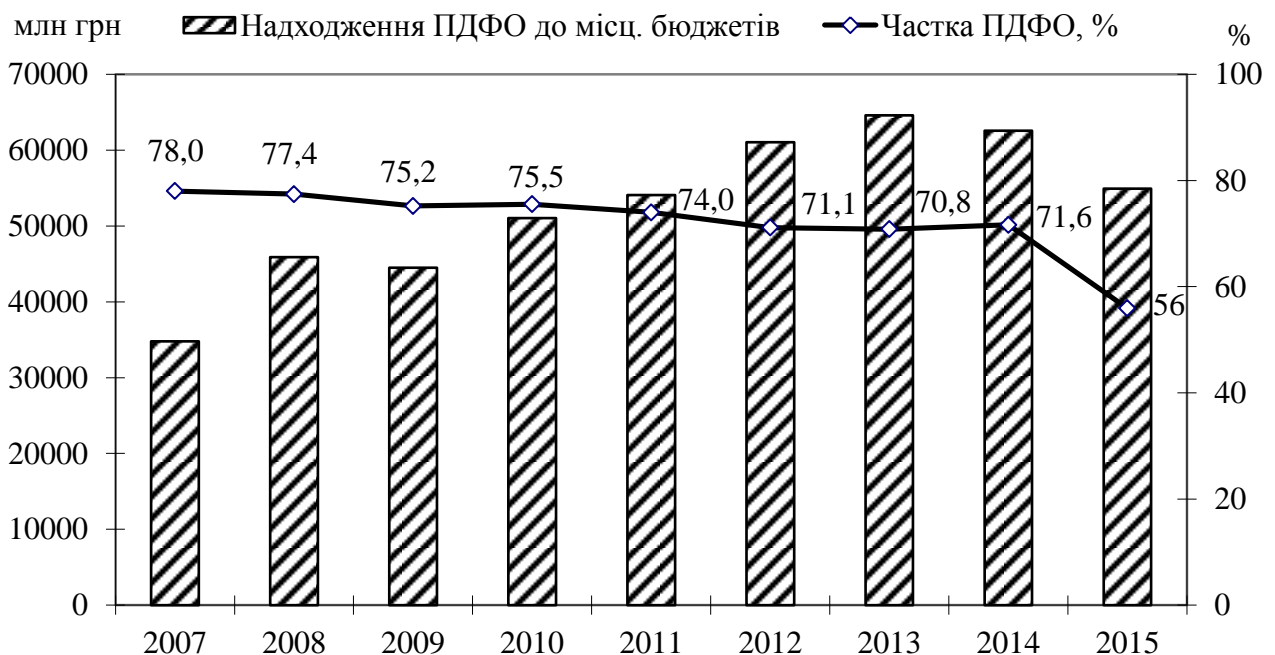


Рис. 3. Динаміка надходжень ПДФО до місцевих бюджетів та його частки у податкових надходженнях до місцевих бюджетів

Складено автором за даними Державної казначейської служби України.

Як видно з даних рис. 4, ключове місце у загальних надходженнях ПДФО займають надходження утримані податковими агентами з доходів у вигляді зарплати (понад 90 % у 2007-2010 роках, понад 86 % - у 2011-2013 роках). Лише в останні два роки частка інших складових ПДФО суттєво зросла внаслідок залучення до оподаткування відсотків по депозитах, пенсій тощо. При адмініструванні ПДФО постає питання щодо спрямування сум податкових надходжень – чи за місцем реєстрації роботодавця, що виплачує дохід, чи за місцем реєстрації (проживання) фізичної особи, на користь якої нарахований такий дохід. Якщо виходити із концептуального положення, що ПДФО є формою плати фізичної особи за послуги, що надаються їй територіальною громадою, то надходження ПДФО доцільно спрямовувати саме до

бюджету органу місцевого самоврядування, на території якого зареєстрована така особа та споживаються відповідні суспільні послуги. При цьому найоптимальнішим є варіантом, коли роботодавець зареєстрований за місцем здійснення діяльності на території, на якій мешкає більшість його працівників.



Рис. 4. Динаміка надходжень ПДФО, сплаченого податковими агентами з доходів у вигляді зарплати та їх частку у загальних надходженнях ПДФО, %
Складено автором за даними Державної казначейської служби України.

Проте, досить часто виникає ситуація, за якої суб'єкти господарювання не виявляють бажання реєструвати структурний підрозділ на території відповідної територіальної громади, де фактично здійснюється господарська діяльність та використовується наймана робоча сила. В такому випадку ПДФО сплачується за місцем реєстрації головного офісу – переважно у великих містах, і відповідні місцеві бюджети – територіальної громади або районний – не отримують належних сум ПДФО для фінансування суспільних благ, які б підвищили рівень комфортності проживання на відповідній території. За браком фінансових ресурсів унаслідок несплати податків відповідні суспільні послуги у належному обсязі мешканцям даної території не надаються, хоч вони й сплатили належні суми ПДФО.

Особливо гостро зазначена проблема проявляється на сільських територіях - у зв'язку із інтенсивним розвитком агрохолдингів. Останні беруть у користування значні земельні масиви – іноді сотні тисяч гектарів – які розташовані на території десятків різних районів декількох областей. При цьому, агрохолдинги, як правило, не реєструють відповідний структурний підрозділ у кожному районі, де здійснюється діяльність та використовується

праця найманих працівників. Як наслідок, суми ПДФО спрямовуються до бюджету переважно за місцем реєстрації головного офісу або укрупненого філіалу такого агрохолдингу. Бюджети органів місцевого самоврядування відповідних територій недоотримують значні обсяги фінансових ресурсів.

Так, за даними спеціалізованих аграрних порталів, частка агрохолдингів перевищує третину сільгоспугідь, що перебувають у користуванні сільгосп-підприємств (без малих фермерських господарств) [7]. Причому у п'ятнадцяти з них площа сільгоспугідь, якими вони оперують, перевищує 100 тис га, а у тридцяти п'яти – 50 тис га. Такі значні земельні масиви часто розміщені на території декількох областей – причому не всюди за місцем ведення діяльності ними створюється відповідний структурний підрозділ, який розглядається як самостійний платник податків.

Зазначена проблема стосується не лише надходжень ПДФО з доходів у вигляді заробітної плати, а й з доходів у вигляді орендної плати, які також спрямовуються за місцем розміщення (реєстрації) головного офісу або укрупненого підрозділу агрохолдингу, а не розміщення відповідної земельної ділянки (паю) та місця проживання її власника.

При цьому варто зважати на те, що фонд орендної плати сільгосп-підприємств в останні роки суттєво перевищує фонд оплати праці найманих працівників (рис. 5).

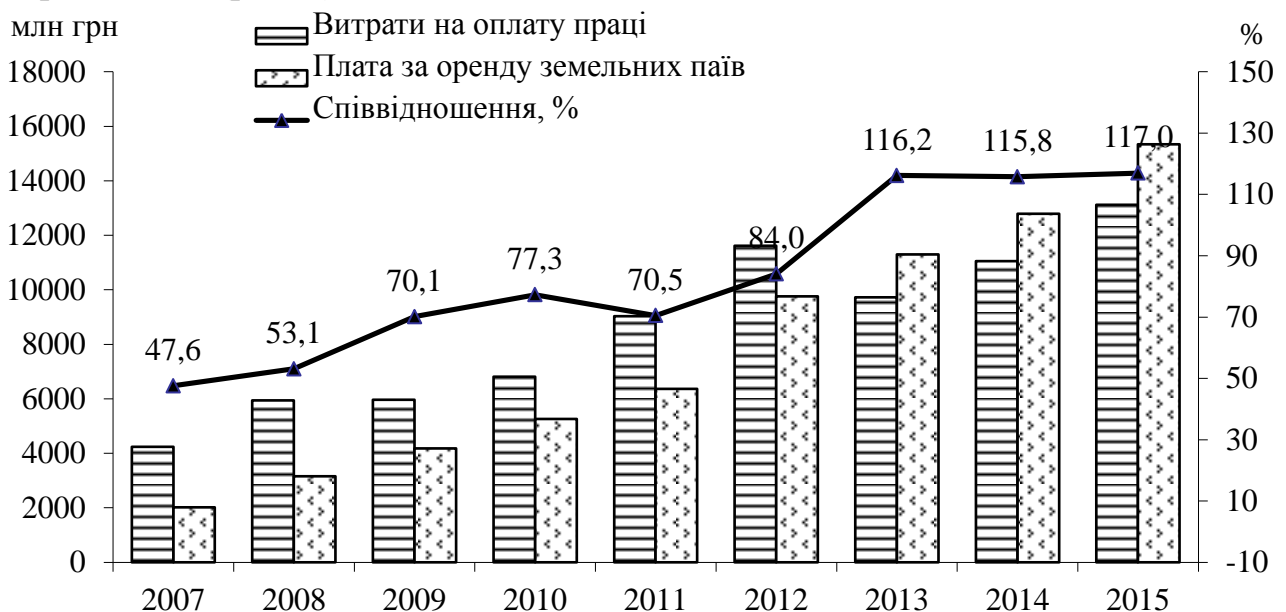


Рис. 5. Динаміка витрат сільгосп-підприємств на оплату праці та оренду плати за земельні ділянки (паї) та співвідношення між ними
Складено автором за даними Держкомстату України.

Як видно з даних рис. 5, з 2013 року витрати сільгосп-підприємств на оренду земельних ділянок (паїв) сільгосп-призначення на 16-17 % перевищують витрати на оплату праці найманих працівників. При цьому, ще у 2007-2008 роках відповідне співвідношення становило близько $\frac{1}{2}$, у 2009-2011 роках – близько $\frac{3}{4}$. Відповідно, надходження ПДФО із орендної плати за земельні ділянки (паї), що використовуються сільгосп-підприємствами, перевищують надходження ПДФО із зарплати найманих працівників таких

сільгосп-підприємств. Загалом, ресурс ПДФО із виплат орендної плати оцінювався у 2015 році у майже 2,4 млрд грн.

Зважаючи на суттєве фіскальне значення ПДФО при наповненні бюджетів сільських громад – як зазначалось, до бюджетної реформи-2014 його частка коливалась у діапазоні 30-50 % у структурі податкових надходжень досліджуваних сільських бюджетів, питання оптимального перерозподілу надходжень ПДФО між рівнями бюджетної системи набуває ключового значення. Особливо актуальним воно ставатиме по мірі формування об'єднаних територіальних громад, яких з кожним роком ставатиме все більше.

Зважаючи на важливість зазначеної проблеми, останнім часом з'являються законодавчі ініціативи, спрямовані на удосконалення порядку розподілу надходжень ПДФО між місцевими бюджетами за місцем реєстрації роботодавця та місцем проживання найманого працівника.

Нині порядок сплати (перерахування) ПДФО до бюджету визначено статтею 168 Податкового кодексу України, відповідно до пункту 168.4 якого суми ПДФО, нараховані відокремленим підрозділом юридичної особи на користь фізичних осіб, за звітний період перераховуються до відповідного бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу. У разі якщо відокремлений підрозділ не уповноважений нараховувати (сплачувати) ПДФО за такий відокремлений підрозділ, усі обов'язки податкового агента виконує юридична особа (головний офіс). При цьому, податок на доходи, нарахований працівникам відокремленого підрозділу, перераховується до місцевого бюджету за місцезнаходженням такого відокремленого підрозділу.

Водночас, нині наявна проблема неврегульованості податкового статусу структурних підрозділів юридичних осіб, яка заважає належному використанню фіскального потенціалу ПДФО в частині посилення доходної спроможності бюджетів місцевого самоврядування (навіть в умовах об'єднання територіальних громад). Адже, як зазначалось, окремі суб'єкти господарювання здійснюють діяльність без належної реєстрації свого структурного підрозділу на території відповідної громади, використовуючи при цьому її трудові та земельні ресурси, наявну інфраструктуру тощо.

Як наслідок, ПДФО при виплаті заробітної плати та прирівняних до неї виплат працівникам, що проживають на території сільських (селищних) рад і працюють на розміщених на їх території структурних підрозділах суб'єктів господарювання (що належним чином не зареєстровані і мають відповідного податкового статусу), спрямовується за місцем розташування (місцезнаходження) юридичної особи (головного офісу). Те ж саме стосується і утримання ПДФО при виплаті орендної плати за земельні та майнові паї громадянам, які проживають на сільських територіях – податок спрямовується до відповідного бюджету за місцем знаходження юридичної особи.

Господарським кодексом України (ст. 64) передбачено право підприємств створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, погоджуючи питання про розміщення таких

підрозділів з відповідними органами місцевого самоврядування в установленому законодавством порядку. Такі відокремлені підрозділи не мають статусу юридичної особи і діють на основі положення про них, затвердженого підприємством. Відповідно до норм Цивільного кодексу України (ст. 95), під відокремленим підрозділом розуміються лише філії та представництва, відомості про які підлягають обов'язковій реєстрації (включенню до ЄДРПОУ). Як засвідчує аналіз вітчизняного законодавства, розташування окремого підрозділу підприємства в іншій місцевості не є вирішальною ознакою для внесення відповідних даних до ЄДРПОУ та віднесення такого підрозділу до відокремленого в цілях взяття його на облік самостійним платником податку. Законодавством не обмежується право підприємств самостійно визначати, які саме підрозділи буде створено за межами його місцезнаходження – структурні чи відокремлені. Проте залежно від обраної форми підрозділу визначатиметься його податковий статус, а отже, відповідні права і обов'язки самого підприємства. При цьому у разі перебування працівників структурного підрозділу у штаті головного підприємства, додаткового об'єкта оподаткування може не виникати, і відповідно й необхідності додаткової реєстрації за місцем розташування такого підрозділу може й не виникати.

У згаданій статті 168 ПКУ йдеться виключно про належним чином зареєстровані відокремлені підрозділи юридичних осіб, відомості про яких внесені до ЄДРПОУ і які розглядаються як самостійні платники податків. Невідокремлені підрозділи (або відокремлені підрозділи, належним чином не зареєстровані) юридичної особи не є самостійними платниками ПДФО (податковими агентами), тому податок за такі підрозділи має нараховувати та сплачувати юридична особа за своїм місцезнаходженням.

При цьому, оскільки надходження ПДФО розподіляються між відповідними місцевими бюджетами, існує ризик того, що контролюючий орган не зацікавлений у тому, щоб юридична особа сплачувала ПДФО за невідокремлений підрозділ за місцем його розташування. Формально, податковий обов'язок виконано, а вже питання розподілу надходжень для фіскальних органів має другорядне значення (особливо, коли внаслідок таких дій втрачається частина податкових надходжень на відповідній території).

Отже, зважаючи на певну законодавчу неврегульованість ситуації з невідокремленими (або належним чином не зареєстрованими) підрозділами, нині підприємства фактично можуть самостійно обирати для себе найбільш прийнятний варіант спрямування ПДФО:

- не реєструвати належним чином структурний підрозділ (тобто не відображати відповідну інформацію у ЄДРПОУ) та сплачувати ПДФО до бюджету за місцезнаходженням підприємства;

- здійснювати відповідну реєстрацію та постановку підрозділу на податковий облік за його місцезнаходженням (як за не основним місцем реєстрації) та здійснювати сплату ПДФО за такий підрозділ до місцевого бюджету за місцезнаходженням підрозділу.

Отже, діюче фіскальне законодавство дає можливість підприємствам фактично самостійно обирати напрям спрямування ПДФО, що не є припустимим, особливо зважаючи на недостатність фінансової бази бюджетів місцевого самоврядування сільських територій.

Враховуючи це, потребує вдосконалення діючий порядок розподілу надходжень ПДФО між окремими місцевими бюджетами. Напрямами такого вдосконалення може бути або передбачення норми щодо обов'язкової реєстрації структурного підрозділу підприємства на території певної територіальної громади у разі використання ним відповідних трудових чи земельних ресурсів (за які сплачується орендна плата фізичним особам, що проживають на даній території), або безпосереднє спрямування сум ПДФО, утримуваного із доходів певної фізичної особи, як до місцевого бюджету за місцем її проживання, так і до місцевого бюджету за місцем безпосереднього здійснення фізичною особою трудової діяльності (у паритетній частці).

Більш раціональним, на нашу думку, є другий варіант, який не передбачатиме додаткових витрат суб'єктів господарювання на реєстрацію відповідних господарських одиниць, яких може бути досить багато. Те ж саме стосується і спрямування ПДФО із доходів у вигляді орендної плати за землю – відповідні надходження повинні направлятись до бюджетів місцевого самоврядування за місцем розташування відповідної земельної ділянки.

Висновки. Внаслідок реформування механізму функціонування ПДФО в Україні дана податкова форма стала «знеособленою» і перестала трактуватись як плата фізичних осіб за суспільні блага та послуги, які надаються їх територіальною громадою, на якій вона мешкає.

Після фіскальної реформи-2014 ПДФО втратив ключові позиції при формуванні доходної бази бюджетів місцевого самоврядування сільських територій, оскільки використовується як засіб стимулювання створення об'єднаних територіальних громад, адже лише останні мають право залишати 60 % ПДФО, адміністрованого на їх території, у власному розпорядженні. Проте навіть в умовах функціонування об'єднаних територіальних громад проблема неврегульованості податкового статусу структурних підрозділів юридичних осіб не дає можливості використати повною мірою фіскальний потенціал ПДФО осіб з метою посилення доходної спроможності бюджетів місцевого самоврядування.

Зважаючи на певну законодавчу неврегульованість ситуації із структурними підрозділами, суб'єкти господарювання самостійно обирають для себе найбільш прийнятний варіант сплати ПДФО, зокрема або шляхом належної реєстрації наявного структурного підрозділу та спрямування податку до бюджетів місцевого самоврядування за місцем фактичного здійснення господарської діяльності, або за уникнення відповідних організаційних витрат та спрямування податку до бюджетів місцевого самоврядування за місцем розміщення головного офісу або укрупненого підрозділу підприємства.

Як наслідок, ПДФО при виплаті заробітної плати та прирівняних до неї

виплат працівникам, що проживають на сільських територіях і працюють на розміщених на них підрозділах суб'єктів господарювання (що належним чином не зареєстровані і не мають відповідного податкового статусу), спрямовується за місцем розташування (місцезнаходженням) юридичної особи (головного офісу). Те ж саме стосується і утримання ПФДО при виплаті орендної плати за земельні та майнові паї фізичним особам, які проживають на сільських територіях – податок спрямовується до відповідного бюджету за місцем знаходження юридичної особи. Внаслідок цього, місцеві громади сільських територій позбавляються значних обсягів фінансових ресурсів.

Враховуючи це, виникає необхідність посилення фінансової спроможності місцевих бюджетів шляхом більш раціонального перерозподілу надходжень від справляння ПДФО шляхом:

- спрямування надходжень ПДФО, утриманого з доходів, нарахованих на користь фізичної особи у вигляді орендної плати за земельні ділянки, земельні частки (паї) сільськогосподарського призначення до місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки, земельної частки (паю);

- забезпечення паритетного розподілу надходжень податку на доходи фізичних осіб, утриманого податковими агентами, між місцевими бюджетами за місцем реєстрації юридичних осіб (їх відокремлених структурних підрозділів) та місцем проживання найманих працівників.

Література

1. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів : монографія / [Луніна І.О., Кириленко О.П., Лучка А.В. та ін.]; за ред. І.О. Луніної; НАН України ; Ін-т екон. та прогнозів. – К., 2010. – 320 с.

2. Колодин Д.М. Проблемы перехода на зачисление НДФЛ по месту жительства налогоплательщика / Д.М. Колодин, С.Ю. Попков // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 8. – С. 11–15.

3. Лайко П.А. Фіскальна роль оподаткування доходів фізичних осіб і напрями її зміцнення / П.А. Лайко, І.В. Шевчук // Біоресурси і природокористування. – 2010. – №1-2. – С. 101–105.

4. Непочатенко О.О. Оновлений механізм справляння податку на доходи фізичних осіб: проблеми та перспективи / О.О. Непочатенко, П.М. Боровик, Д.Ю. Парій // Економіка. Управління. Інновації. – 2016. – №1. – Режим доступу nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_1_16.pdf

5. Петрова Е.В. Проблемы распределения налога на доходы физических лиц между бюджетами разных уровней // Успехи современного естествознания. – 2007. – № 9. – С. 101–105.

6. Рудая М.І. Фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб при формуванні бюджетів місцевого самоврядування / М.І. Рудая // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2010. – № 1. – С. 48–53.

7. Топ 100 латифундистів України / Національний агропортал

Latifundist.com – Режим доступу: <http://latifundist.com/rating/top100#127>.

8. Тулуш Л. Д. Формування механізму оподаткування доходів від ведення особистого селянського господарства / Л. Д. Тулуш // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – №1. – С. 144–151.

9. Тулуш Л.Д. Доходна база сільських бюджетів в умовах фіскальної децентралізації в Україні / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2015. – № 3. С. 58–65.

10. Федотов Д.Ю. Распределение налоговых платежей по уровням бюджетной системы / Д.Ю. Федотов // Вестник Иркутской государственной экономической академии. – 2011. – № 4. – С. 15–20.

11. Bird M. Intergovernmental fiscal relations: universal principles, local applications / R.M. Bird // International Center for Public Policy, Georgia State University. - Working Paper Series. – 2000. – Paper 0002. – 210 p.

12. Joumard I. Fiscal relations across government levels / I. Joumard, P. M. Kongsrud // OECD Economic Studies. – 2003. – Vol. 2003. – Is. 1. – Pp. 155–229.

13. Musgrave R. Public finance in theory and practice : fifth edition / R.A. Musgrave, P.B. Musgrave. - McGraw-Hill Book Co., 1989. – 627 p.

14. Rodríguez-Pose A. Fiscal Decentralization and economic growth in Central and Eastern Europe / A. Rodríguez-Pose, A. Krøijer // Growth and Change. – 2009. – Vol. 40. – Is. 3. – Pp. 387–417.

References

1. Lunina, I.A., Kirilenko, A.P., Luchka, A.V. et al. (2010) *Diversification of local budgets : monograph*. NAS of Ukraine, Institute of Economics and Forecasting, K., 2010, 320 p. (in Ukrainian).

2. Kolodin, D.M. & Popkov, S.Y. (2008) Problems of transition to enroll of personal income tax at the place of the taxpayer's. *Tax policy and practice*, 2008, no. 8, pp. 11-15. (in Russian).

3. Layko, P.A. & Shevchuk I.V. (2010) Fiscal role of personal income tax and the direction of strengthening. *Life and Environmental Sciences*, 2010, no. 1-2, pp. 101-105. (in Ukrainian).

4. Nepochatenko, A.A., Borovik, P.M. & Pariy, D.V. (2016) The updated mechanism levying tax on personal income: problems and prospects. *Economics. Management. Innovation*, 2016, no. 1. Available at http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_1_16.pdf. (in Ukrainian).

5. Petrova, E.V. (2007) Problems of distribution of tax on personal incomes between the budgets of different levels. *Successes of modern science*, 2007, no. 9, pp. 101-105. (in Russian).

6. Rudaya, M.I. (2010) Fiscal efficiency tax on personal income in the formation of local budgets. *Scientific Bulletin of National University of State Tax Service of Ukraine (economics, law)*, 2010, no. 1, pp. 48-53. (in Ukrainian).

7. Top 100 landowners Ukraine. *National agriportal Latifundist.com*. Accessed at <http://latifundist.com/rating/top100#127/>

8. Tulush, L.D. (2010) Formation mechanism of taxation of income from subsidiary farming. *Scientific Bulletin of National University of STS of Ukraine (economics, law)*, 2010, no. 1, pp. 144-151. (in Ukrainian).

9. Tulush, L.D. (2015) The revenue base of rural budgets in terms of fiscal decentralization in Ukraine. *Economy AIC*, 2015, no. 3, pp. 39-50. (in Ukrainian).

10. Fedotov, D.Y. (2011) Distribution of tax payments through the levels of the budget system. *Bulletin of Irkutsk State Economic Academy*, 2011, no. 4, pp. 15-20. (in Russian).

11. Bird, M. (2000) *Intergovernmental fiscal relations: universal principles, local applications*. International Center for Public Policy, Georgia State University, Working Paper Series, 2000, paper 0002, 210 p.

12. Joumard, I. & Kongsrud, P. (2003) Fiscal relations across government levels. *OECD Economic Studies*, 2003, Vol. 2003, Is. 1, pp. 155-229.

13. Musgrave, R.A. & Musgrave, P.B. (1989) *Public finance in theory and practice : fifth edition*. McGraw-Hill Book Co, 1989, 627 p.

14. Rodríguez-Pose, Krøijer, A. (2009) Fiscal decentralization and economic growth in Central and Eastern Europe. *Growth and Change*, 2009, Vol. 40, Is. 3, pp. 387-417.

Одержано 25. 02. 2016

Аннотация

Тулуш Л.Д.

Усиление доходной возможности бюджетов местного самоуправления за счет распределения поступлений налога на доходы физических лиц

Доходная база бюджетов местного самоуправления зависит от имеющегося налогового потенциала, предусмотренного выбранной бюджетной моделью, а также от эффективности механизмов налогового администрирования и бюджетного регулирования. Важным направлением усиления доходной базы бюджетов местного самоуправления является увеличение ее налоговой составляющей.

Для научного решения поставленных в статье задач использованы общенаучные методы научного познания и исследования экономических явлений. Теоретико-методологической основой исследования являются труды отечественных и зарубежных ученых и практиков, а также нормативно-правовые акты Украины, регулирующие отношения в рамках финансовой сферы и налогового поля. В статье использованы следующие методы исследования: абстрактно-логический и экономико-статистический, в частности монографический, сравнения, табличный и графический.

Статья посвящена вопросам усиления фискального потенциала бюджетов местного самоуправления за счет более рационального распределения поступлений налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Обобщена экономическая сущность НДФЛ как формы платы физлица за общественные блага и услуги, предоставляемые территориальной общиной, на территории которого это лицо проживает. Рассмотрены модели распределения поступлений от взимания НДФЛ между уровнями бюджетной системы и обобщены их основные отличия.

Приведена динамика нормативов распределения поступлений НДФЛ между уровнями бюджетной системы за период функционирования бюджетной системы Украины. Охарактеризовано фискальное значение НДФЛ, в частности определена его

доля в общих налоговых поступлениях, в доходной части местных бюджетов, а также структура поступлений НДФЛ и особенности его взимания в аграрном секторе экономики.

Определено, что проблема неопределенности налогового статуса структурных подразделений юридических лиц препятствует надлежащему использованию фискального потенциала НДФЛ при формировании доходной части бюджетов местного самоуправления. Обоснованы предложения по усилению их финансовой состоятельности за счет направления поступлений НДФЛ, удержанного с доходов в вид и арендной платы за земельные участки - в местный бюджет по месту нахождения таких участков и паритетного распределения поступлений НДФЛ, удержанного с доходов в виде заработной платы, между местными бюджетами - в случае отсутствия госрегистрации структурного подразделения юридического лица по месту фактического ведения хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: прямые налоги, налог на доходы физических лиц, доходы бюджета, фискальная эффективность.

Annotation

Tulush L.D.

Increased revenue opportunities of local government budgets by distributing the tax proceeds on personal income

The revenue base of local government budgets is dependent on the existing tax potential, provided by the selected budget model, as well as the efficiency of tax administration and budget control mechanisms. An important direction of strengthening the revenue base of local government budgets is increase in its tax component.

For scientific solutions set out in the article, the scientific methods of scientific knowledge and research of economic phenomena are used. Theoretical and methodological basis of the study are the works of local and foreign scientists and experts, as well as regulatory and legal acts of Ukraine governing relations within the financial sector and the tax field. The article used the following methods: abstract and logical, and economical and statistical methods, in particular monographic, comparison and tabular and graphic ones.

The article is devoted to strengthening the fiscal capacity of local government budgets at the expense of more rational distribution of tax proceeds on personal income (PIT). It summarizes the economic essence of PIT as a payment form of a physical person for public goods and services provided by the territorial community of the territory of which the person resides. Revenue sharing models of PIT levying between the levels of the budget system are considered and their main differences are summarized.

The dynamics of PIT revenue sharing ratios between the levels of the budget system during the period of functioning budgetary system of Ukraine is shown. Fiscal value of PIT is characterized, in particular its share in total tax revenues in a profitable part of local budgets is determined, , as well as the structure of PIT proceeds and characteristics for its levying in the agricultural sector.

It was determined that the problem of uncertainty of the tax status of structural subdivisions of legal entities impedes proper use of the fiscal capacity of PIT in the formation of revenues of the local government. Proposals to strengthen their financial sufficiency at the expense of PIT proceeds taken from incomes in the form of rent for land plots – in the local budget depending on the location of such land plots and parity distribution of PIT proceeds taken from incomes in the form of wages, between local budgets – if there is no state registration of the structural unit of the legal entity at the place of actual business activities.

Key words: direct taxes, tax on personal income, budget revenues, fiscal efficiency.