

Міністерство освіти і науки України
Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу
Інститут гуманітарної підготовки та державного управління
Кафедра публічного управління та адміністрування

Остафійчук Ігор Андрійович
(прізвище, ім'я, по батькові)

УДК 336.221
(індекс)

МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

Податкова система України в умовах реформування місцевого самоврядування

(назва роботи)

Публічне управління та адміністрування

(назва освітньої програми)

281 Публічне управління та адміністрування

(шифр і назва спеціальності)

(підпис, ініціали та прізвище здобувача освітнього ступеня)

Науковий керівник _____

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Допущено до захисту

Завідувач кафедри

(посада) (підпис) (дата) (ініціали та прізвище)

Рецензент

(посада) (підпис) (дата) (ініціали та прізвище)

Робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Івано-Франківськ - 2024

АНОТАЦІЯ

Остафійчук І. А. Податкова система України в умовах реформування місцевого самоврядування.

Магістерська робота за спеціальністю 281 «Публічне управління та адміністрування». Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу. Івано-Франківськ, 2024.

У магістерській роботі досліджено теоретичні засади щодо розвитку податкової системи в умовах реформування місцевого самоврядування. Проаналізовано сутність поняття «податкової системи» та наведено особливості її функціонування в Україні, зокрема у процесі децентралізації влади. Визначено проблемні питання щодо розвитку податкової системи в Україні. Обґрунтовано інституційні засади розвитку податкової системи в Україні в умовах реформування місцевого самоврядування. Виявлено позитивний вплив децентралізації на розвиток податкової системи на рівні територіальних громад. Здійснено аналіз розвитку податкової системи в умовах посилення місцевого самоврядування в країнах ЄС, в результаті якого виявлено, що адміністративна децентралізація супроводжувалася процесами податкової децентралізації та посиленням фінансової основи місцевого самоврядування. Акцентовано увагу на тому, що податкова система в умовах реформи місцевого самоврядування має розвиватися в напрямі реалізації внутрішнього потенціалу податку та концентрації в доходах бюджету максимальних податкових надходжень за умови збереження відтворювальних процесів в сфері підприємництва.

Ключові слова: податкова система, розвиток податкової системи, місцеве самоврядування, об'єднана територіальна громада, органи місцевого самоврядування, децентралізація.

ANNOTATION

Ostafiichuk I. A. Tax system of Ukraine in conditions of local self-government reform.

Master's Thesis in Public Service and Administration. Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas. Ivano-Frankivsk, 2023.

The master's thesis examines the theoretical foundations of the development of the tax system in the conditions of local self-government reform. The essence of the concept of "tax system" is analyzed and the peculiarities of its functioning in Ukraine, in particular in the process of decentralization of power, are given. Problematic issues regarding the development of the tax system in Ukraine have been identified. The institutional foundations of the development of the tax system in Ukraine under the conditions of local self-government reform are substantiated. The positive impact of decentralization on the development of the tax system at the level of territorial communities was revealed. An analysis of the development of the tax system in the conditions of strengthening of local self-government in the countries of the European Union was carried out, as a result of which it was found that administrative decentralization was accompanied by processes of tax decentralization and strengthening of the financial basis of local self-government. Attention is focused on the fact that the tax system under the conditions of local self-government reform should develop in the direction of realizing the internal potential of the tax and concentration of maximum tax revenues in the budget revenues, provided that reproductive processes in the field of entrepreneurship are preserved.

Key words: tax system, development of the tax system, local self-government, united territorial community, local self-government bodies, decentralization.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ	8
1.1 Сутнісна характеристика податкової системи України	8
1.2 Принципи побудови податкової системи	16
1.3 Нормативно-правове регулювання податкової системи України	22
РОЗДІЛ 2	
АНАЛІЗ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В ПРОЦЕСІ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ	32
2.1 Сучасний стан функціонування податкової системи України	32
2.2 Вплив децентралізації на формування податкової системи органів місцевого самоврядування	40
2.3 Проблеми розвитку податкової системи у процесі децентралізації	47
РОЗДІЛ 3	
ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ	56
3.1 Зарубіжний досвід податкової децентралізації	56
3.2 Концептуальні засади вдосконалення податкової системи у контексті посилення фінансової спроможності місцевого самоврядування	68
ВИСНОВКИ	78
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	81

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах, в яких перебуває Україна, необхідність перегляду політики фінансового забезпечення розвитку держави та окремих регіонів, зокрема в частині підсилення податкового механізму є ключовою проблемою, що пов'язана з трансформаційними змінами системи публічного адміністрування та підвищенням ролі місцевого самоврядування. У той же час удосконаленню податкового механізму в контексті сучасних викликів та системних реформ в Україні повинні передувати чітко визначені комплексні заходи щодо трансформації податкової системи, сформовані на засадах науково обґрунтованої податкової політики як елемента бюджетної доктрини розвитку держави. Необхідність таких перетворень зумовлена чинниками зміни засад бюджетно-податкового забезпечення розвитку держави в контексті децентралізації, а також причинами неефективності, недосконалості діючої податкової системи в умовах розвитку України. В цьому контексті обрана тема дослідження характеризується актуальністю та своєчасністю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню теоретичних засад та практичних аспектів розвитку податкової системи присвячено праці таких зарубіжних науковців як: А. Вагнер, П. Девідсон, Дж. Кейнс, А. Лаффер, А. Сміт, Л. Штейн; а також вітчизняних вчених, зокрема: В. Андрущенко, З. Варналія, О. Василика, Ю. Іванова, М. Карліна, А. Крисоватого, А. Луцика, Ю. Ляшенка, А. Соколовської, В. Федосова, К. Швабія. Проблеми реформування місцевого самоврядування та його впливу на фінансову спроможність територіальних громад розкрито у працях В. Бесчастного, О. Бобровської, Р. Галамая, Ю. Ганущака, О. Кириленко, Т. Крушельницької, М. Кульчицького, М. Латиніна, І. Луніної, М. Пухтинського, Є. Регульського, В. Русіна, Ю. Раделицького та інших.

Метою магістерської роботи є дослідження теоретичних засад та розроблення практичних рекомендацій щодо удосконалення податкової системи України в умовах децентралізації влади.

Реалізація мети дослідження передбачає вирішення таких завдань:

- розкрити сутність податкової системи на основі узагальнення наукових трактувань;

- розкрити основні засади розвитку податкової системи України у період реформування місцевого самоврядування для визначення їх ролі у децентралізації фінансових відносин;

- проаналізувати сучасний стан та виявити тенденції функціонування вітчизняної податкової системи в умовах реформи місцевого самоврядування;

- узагальнити та систематизувати зарубіжний досвід розвитку податкової системи в умовах фінансової децентралізації з метою пошуку можливостей його імплементації в Україні;

- обґрунтувати основні шляхи розвитку податкової системи для посилення фінансової спроможності місцевого самоврядування України.

Об'єктом дослідження є процес розвитку податкової системи в Україні.

Предметом дослідження є прикладні аспекти трансформації податкової системи України в умовах реформи місцевого самоврядування.

Методи дослідження. Основою проведення наукового дослідження стали такі методи:

- аналізу та синтезу – з метою систематизації наукових трактувань податкової системи та особливостей її організації;

- діалектичний метод – для концептуалізації розвитку податкової системи в умовах децентралізації;

- порівняльного аналізу – з метою співставлення зарубіжного досвіду щодо організації податкової системи в умовах децентралізації влади;

- абстрактно-логічний метод – застосовано для формування науково-теоретичних узагальнень та висновків з проведеного дослідження;

- графічний метод – для візуалізації окремого матеріалу; узагальнення – для формування висновків щодо можливості удосконалення податкової системи України під впливом процесу децентралізації з одного боку, та негативних наслідків від воєнних дій – з іншого боку.

Практичне значення отриманих результатів. Результати магістерського дослідження можуть бути використані: у науково-дослідній сфері (положення та висновки роботи можуть бути основою для подальших розробок і вирішення проблем планування та здійснення процесу розвитку податкової системи під впливом децентралізації), у правотворчій діяльності держави (в результаті проведення дослідження сформульовано пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства у функціонуванні податкової системи), у практичній діяльності (значна частина матеріалу може бути використана в ході практичного розв'язання проблем пов'язаних із податковим регулюванням).

Структура магістерської роботи. Логіка проведеного дослідження зумовила структуру роботи: вступ, три розділи (вісім підрозділів), висновки, загальний обсяг складає 89 сторінок. Список використаних джерел містить 82 найменування. У роботі вміщено 5 рисунків та 5 таблиць.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

1.1 Сутнісна характеристика податкової системи України

З еволюцією державного устрою в усіх країнах світу, змінами та багатоманітністю суспільних відносин, розширенням міжнародної торговельної активності насамперед зазнає значних змін сфера встановлення та регулювання податкових платежів. Усе це впливає на формування досить складної за своїм змістом системи податкових платежів та, загалом на структуру податкової системи країн.

З метою вивчення та правильного трактування податкової системи можуть використовуватись різноманітні наукові підходи й методи для визначення правової природи поняття, зокрема його місця в податковому регулюванні. Також може аналізуватись та узагальнюватись інформація щодо сукупності всіх етапів адміністрування податку, або досліджуватись податкова система через призму правовідносин «платник – держава» щодо встановлення, стягнення податків, податкового контролю та зарахування коштів до відповідного бюджету, або правовідносини «держава – платник» / «держава – суспільство» стосовно розподілу податків на заходи, що фінансуються державою.

Визначення передумов та напрямів розвитку податкової системи України в умовах реформування місцевого самоврядування вимагає, перш за все, дослідження основних теоретичних аспектів розвитку даної системи та аналізу наукових поглядів щодо трактування категорії «податкова система» і «податки». Сьогодні особливо актуальним є питання дослідження поняття «податкова система» на сучасному етапі державотворення. Андрущенко В. Л. трактує податкову систему як складну систему фінансових відносин між

державою та платниками податків у процесі перерозподілу створеного продукту¹.

Варналій З. С. вказує на те, що часто відбувається ототожнення понять «податкова система», «система податків» і «система оподаткування». Незважаючи на багато спільних ознак, це не просто різні поняття, це різні системи як із боку інституціонально-організаційної будови, так і з боку структурно-функціонального призначення². На думку Сідельникової Л. П. та Костіної Н. М., вказані поняття варто розмежовувати. Найвужчим поняттям автори вважають систему податків і зборів, яка об'єднує законодавчо встановлені обов'язкові платежі. До системи оподаткування окрім сукупності податків і зборів належать також механізми й способи їх розрахунку й сплати, у той час, як податкова система окрім зазначених елементів включає також суб'єкти, які виконують завданням щодо адміністрування та перерахунку податків і зборів³.

Об'єднання поняття «податкова система» з такими поняттями, як «система податків і зборів», «система оподаткування», «система загальнообов'язкових платежів», на нашу думку, приводить до певного узагальнення та розширення поняття «податкова система», що в результаті по суті наближає його до поняття «система оподаткування».

За визначенням Волохової І. С. податкова система – це сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, які сплачуються відповідно до чинних нормативно-правових актів держави. У широкому розумінні податкова система визначається як регламентована нормами фінансового права, закріпленими в законах та інших нормативно-правових актах із питань оподаткування, сукупність податкових відносин, які опосередковуються

¹ Податкова система: Навчальний посібник / За заг. ред.. Андрущенко В. Л. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 416 с.

² Варналій З. С. Податкова система України: інституціонально-функціональна структура та шляхи модернізації. *Економічний дискурс : Міжнародний науковий журнал*. 2018. Випуск № 2. С. 15–24.

³ Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система : навчальний посібник. Київ : Ліра-К, 2012. 576 с.

фінансовими органами, що забезпечують адміністрування податків і проявляються в конкретних формах оподаткування⁴. Іванов Ю., Крисоватий А., Десятнюк О. також визначають податкову систему як сукупність усіх видів податків, зборів, механізмів і способів їх справляння, а також податкової інфраструктури (податкових органів), які забезпечують своєчасність та повноту надходжень цих обов'язкових платежів до бюджетів різних рівнів⁵.

Слід зазначити, що багато вітчизняних вчених дотримуються трактування поняття «податкова система» як сукупності загальнодержавних і місцевих податків і зборів, котрі справляються в установленому законодавством порядку^{6, 7, 8, 9}. Водночас під час визначення поняття «податкова система», доречно уникати розмежування поняття, тобто трактувати його «у широкому розумінні» й «у вузькому розумінні». Це пов'язано з тим, що поняття «податкова система» в широкому розумінні охоплює більшу сферу правовідносин, що приводить до схожості, а в деяких випадках – до рівнозначного тлумачення категорій «податкова система» і «система оподаткування».

Визначення поняття «податкова система» буде не повним без врахування нормативно-правової бази. Так, Податковим кодексом України визначено, що сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Кодексом порядку, становить податкову систему України¹⁰. Отже, податкову систему України формує сукупність

⁴ Податкова система : Навчальний посібник / І. С. Волохова, О. Ю. Дубовик, М. О. Слатвінська та ін. ; за заг. ред. І.С. Волохової, О.Ю. Дубовик. Харків : Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.

⁵ Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: Навч. посібник. К.: Знання, 2008. 525 с.

⁶ Податкова система : Навчальний посібник / за заг. ред. В. С. Андущенка. Київ, 2015. 416 с

⁷ Іванов Ю. Б., Тищенко А. М. Сучасні проблеми податкової політики : Навчальний посібник. Харків, 2015. 327 с.

⁸ Слаблюк Н. С. Податкова система України: сучасний стан та напрямки вдосконалення. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1/2019. С. 87-89.

⁹ Пабат О. В. Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки. *Право і безпека*. 2015. № 4 (59). С. 47–50.

¹⁰ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

податків і зборів, в той час, як сукупність прийомів і методів адміністрування податків й зборів слід розглядати як систему оподаткування. Тому надалі в аналізі й дослідженні податкової системи України слід дотримуватись законодавчо визначеного поняття «податкова система», наданого Податковим кодексом України й підкріпленого Конституцією України. З проведеного аналізу теоретичних засад вивчення та дослідження, а також законодавчих норм регулювання податкової системи України доходимо висновку, що в основу визначення податкової системи слід вкладати поняття «податок», який є базовим орієнтиром в розумінні сутності податкової системи та її місця в податкових правовідносинах.

Податкова система за своєю природою є основою для реалізації податкових механізмів у державі, які регулюють правовідносини між:

- державою і платниками податків – щодо визначення основних елементів оподаткування, порядку обчислення і сплати податків, відповідальності платників за порушення податкового законодавства;

- державою і органами місцевого самоврядування – щодо розмежування їх прав законодавчої ініціативи в податковій сфері;

- державою і органами, які забезпечують справляння податків – щодо визначення правового статусу цих органів, порядку адміністрування податків, відповідальності за своєчасне надходження податків у бюджет, дотримання податкового законодавства;

- органами податкової служби і платниками – щодо їх взаємних прав та обов'язків і механізму їх реалізації¹¹.

Із аналізу наведених трактувань «податкової системи» робимо висновок, що основними її елементами є:

- сукупність податків, зборів і обов'язкових платежів, встановлених у державі;

¹¹ Кузь В. І. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 240 с.

– суб'єкти оподаткування, або платники – особи, на які покладено юридичний обов'язок сплатити податки;

– законодавче забезпечення – сукупність нормативно-правових актів, які регламентують процес оподаткування;

– організаційне забезпечення – сукупність органів управління оподаткуванням, які забезпечують податковий процес з боку розробки законодавчих актів, контролю за нарахуванням та сплатою податків (органи законодавчої та виконавчої влади; органи оперативного управління в податковій сфері; недержавні організації, які беруть участь в управлінні податковими відносинами).

Ці складові утворюють ефективну податкову систему, коли вони узгоджені між собою, сумісні та спрямовані на досягнення загальної цілі. Інформаційні та фінансові потоки (вхідні і вихідні) пов'язують між собою всі елементи податкової системи, а також є сполучними каналами, які поєднують податкову систему з іншими окремими підсистемами фінансової системи.

На підтвердження нашого висновку наводимо думку В. Андрущенко¹², який виділяє підсистеми, що взаємодіють між собою та визначають цілісність податкової системи, а саме: підсистему податкового законодавства; підсистему органів виконавчої влади, якими здійснюється стягнення податкових платежів до бюджету; підсистему адміністрування податків. Водночас до складу податкової системи варто віднести усю інфраструктуру, яка пов'язана з нарахуванням, справлянням та контролем за справлянням податкових платежів до бюджету. Податкову систему слід розглядати як сукупність відносин між державою та платниками податків, що полягають в акумулюванні фінансових ресурсів до бюджетів різних рівнів у процесі перерозподілу виробленого продукту з метою формування достатніх фінансових ресурсів держави та місцевого самоврядування і забезпечення економічного розвитку територій.

¹² Андрущенко В. Л., Ляшенко Ю. І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування. *Фінанси України*. 2005. № 1. С. 36-43.

Розвиток сучасної податкової системи має забезпечувати дотримання такої вимоги: види податків та умови їх сплати мають сприяти якнайповнішій реалізації внутрішнього потенціалу податку в напрямку максимального збалансування аспектів оподаткування – концентрації в доходах бюджету максимальних податкових надходжень та сприяння відтворювальних процесів в сфері ведення бізнесу та підприємництва.

Податкова система має будуватися на основі таких постулатів:

- формування відносин довіри між державою та платниками податків;
- ухвалення на законодавчому рівні умов взаємовідносин між податковими органами та платниками податків;
- справедливий розподіл податкового навантаження;
- забезпечення відповідного рівня доходів бюджету внаслідок оподаткування;
- визначення оптимального рівня податкового навантаження, що не перешкоджає економічному розвитку території;
- простота та прозорість оподаткування;
- зниження рівня корупційності та податкового тиску;
- формування ефективної структури податкової системи.

Ефективність податкової системи є умовою вирішення соціально-економічних завдань та інших функцій, що виконує держава на даному етапі історичного розвитку. З точки зору фіскальної складової, важливою є достатність доходів, а з економічної — який вплив вона має на економічний розвиток через податкову політику. Таким чином, як економічна категорія «податкова система» - це створена на певних засадах сукупність взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів: податкового законодавства, сукупності податків і зборів, контролюючих органів і платників податків та зборів. З визначення терміну «податкова система» можливо зробити висновок, що податкова система кожної країни є динамічною, відкритою та складною системою з певними особливостями (рис. 1.1).

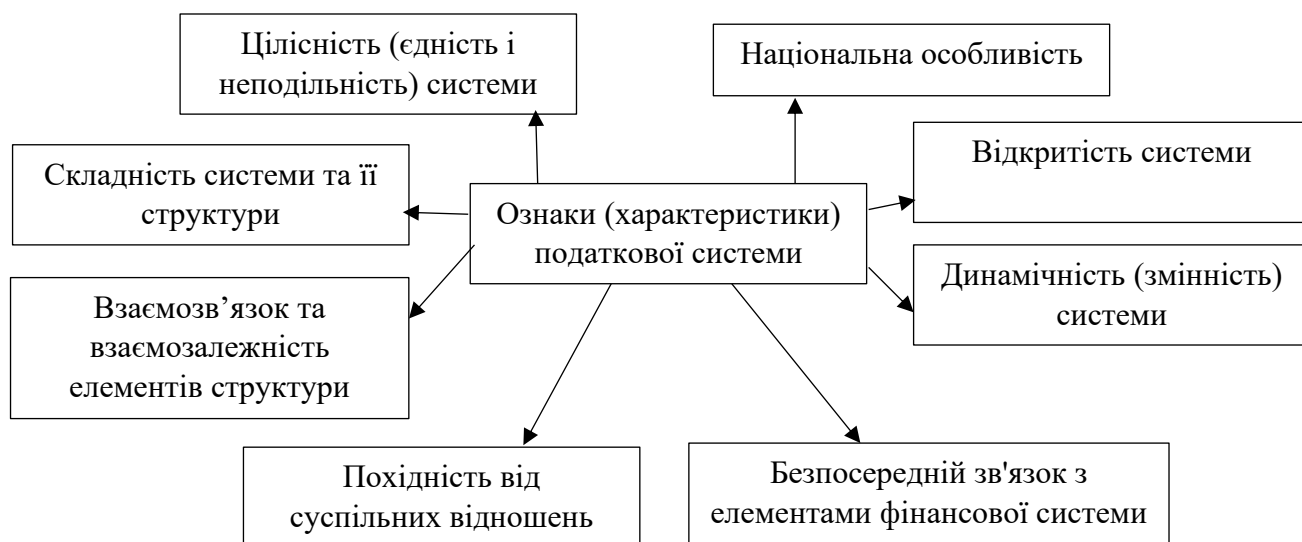


Рис. 1.1 – Основні ознаки (характеристики) податкової системи¹³

Розглянемо детальніше основні ознаки (характеристики) сучасної державної податкової системи. Відкритість податкової системи свідчить про те, що вона не ізольована, а взаємодіє з іншими системами. Це означає, що вона залежить від зовнішніх, економічних, політичних, соціальних та інших факторів, під впливом яких відбувається її формування та розвиток. Отже, ефективність податкової системи залежить не лише від її внутрішніх особливостей (тобто складу, структури, основних елементів), а й від макроекономічної та соціальної ситуації в країні, ефективності системи державного управління, особливостей суспільної обізнаності.

Ознака “національна особливість” податкової системи свідчить про те, що вона має відповідати соціально-економічному та політичному устрою держави; тільки в цьому випадку вона буде ефективною та стабільною. Необхідність забезпечити сумісність податкової системи певної країни з її соціально-економічною та політичною системами є причиною створення та розвитку національних податкових систем, які хоч і містять певні ідентичні елементи, все ж відрізняються між собою.

¹³ Податкова система : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, В. Ф. Тищенко, О. Є. Найденко та ін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.

Податкова система похідна від суспільних відношень, насамперед економічних; наприклад: ступеня розвитку товарного виробництва, відношень приватної власності, відношень розподілу, форми держави та її функцій. У зв'язку з тим, що податкова система є похідною від економічних і суспільних відносин, відповідно до їх змін повинна змінюватись і податкова система. Вона постійно розвивається, реформується та змінюється. Потреба у таких змінах свідчить про динамічність податкової системи. Податкова система як елемент фінансової системи держави існує в безпосередньому взаємозв'язку з іншими її елементами – бюджетною, банківською та системою соціального страхування. Найтісніше вона взаємопов'язана з бюджетною системою держави. Податкова система будь-якої держави повинна забезпечувати цілісність, єдність і неподільність адміністративно-територіального устрою держави та водночас сама має відповідати цьому устрою.

Виокремлення такої ознаки податкової системи, як «взаємозв'язок і взаємозалежність елементів системи» обґрунтовано тим, що окремі елементи можуть утворити податкову систему лише якщо між ними формуються відношення сумісності, узгодженості та відповідності. Податкова система є складною системою, складністю характеризується не лише система в цілому, але й її структура, до якої входять: податкові відносини; нормативно-правові акти, що регулюють ці відношення (насамперед податкове законодавство); конкретні форми оподаткування; платники податків і зборів; фіскальні установи, що здійснюють стягування податків і контроль за їх сплатою. Кожна з цих підсистем, в свою чергу, має внутрішню структуру, яка формується в результаті взаємодії елементів підсистеми¹⁴.

Отже, податкова система є складним утворенням, ефективність якої значною мірою залежить від взаємодії між всіма елементами. Для успішного функціонування податкова система потребує: врівноваженості, відповідності підсистем; узгодженості окремих елементів підсистем між собою та із

¹⁴ Томнюк Т. Л. Податкова система: навч. посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.

системою в цілому; збалансованості системи та зовнішнього середовища, а саме: економічної, політичної, культурної та соціальної систем.

1.2 Принципи побудови податкової системи

Податкова система – це, з одного боку, сукупність податків і зборів, що утворюють систему, побудовану згідно з визначеними принципами, прийнятими в країні з метою реалізації функцій оподаткування. З іншого – вона регламентує порядок проведення операцій з оподаткування відповідно до прийнятої системи.

Економічні принципи оподаткування - це характеристика доцільності та оцінки податків як економічного явища. Вперше вони сформульовані у 1776 році А. Смітом у науковій праці «Дослідження про природу та причини багатства народів». Автором виділено 5 ключових принципів побудови податкової системи, які згодом назвали «Декларацією прав платника»:

- принцип економічної незалежності і свободи платника податків, заснований на праві приватної власності. За Смітом, всі інші принципи підпорядковані даному принципу;

- принцип справедливості полягає в рівному обов'язку громадян сплачувати податки пропорційно своїм доходам, якими вони користуються під заступництвом та захистом держави;

- принцип визначеності – передбачає, що громадянин заздалегідь має знати про величину податків, спосіб та кінцеву дату сплати податків;

- принцип зручності – податок має справлятися в терміни та у спосіб, що забезпечують найбільшу зручність для платника;

- принцип економії – витрати на збір податків повинні бути нижчими за самі податкові надходження¹⁵.

Ці принципи зберегли свою актуальність і в наш час. Але, оскільки суспільство постійно розвивається та вдосконалюється, система принципів

¹⁵ Податкова система : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, В. Ф. Тищенко, О. Є. Найденко та ін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.

також зазнала певних змін і коректив. Принципи формування податкової системи вивчають та аналізують багато вітчизняних науковців, при цьому більше уваги зосереджують на тих чи інших принципах, вказуючи на їх основну роль у процесі оподаткування (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Принципи побудови податкової системи

Автор	Принципи побудови податкової системи
Гречко А. В. ¹⁶	Ефективність побудови податкової системи; справедливість; корисність; оптимальне співвідношення між економічною ефективністю і справедливістю; економічна обґрунтованість податків; стабільність податкового законодавства; рівняння та унеможливлення дискримінації; рівномірність сплати; гнучкість; інфляційна нейтральність; недопущення подвійного оподаткування одного і того ж об'єкта оподаткування; доступність та однозначність норм податкового законодавства; гласність.
Лазур С. П. ¹⁷	Рівність, соціальна справедливість, урівноваженість інтересів суб'єктів оподаткування, цілеспрямованість.
Юрчишена Л. В. ¹⁸	Фінансові принципи, серед яких достатність та еластичність обкладення (здатність адаптуватися до державних потреб); народногосподарські принципи – належний вибір джерела обкладення, правильна комбінація різних податків у систему; етичні принципи, принципи справедливості; принципи податкового управління (сукупність адміністративно-технічних правил).
Кашпур Л. М. ¹⁹	Принцип вигоди та адміністративної зручності, принцип платоспроможності, принцип визначальної бази.
Ясько І. В. ²⁰	Принцип економічної ефективності; створення максимальних зручностей для платників податків; стабільність податкового законодавства; принцип рівності платників податків перед законом; принцип доступності та відкритості інформації з оподаткування.

¹⁶ Податкова система: конспект лекцій: навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка» / КПІ ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Гречко А. В. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с.

¹⁷ Лазур С. П. Системний підхід до структуризації податкової системи ринкового типу. *Ефективна економіка: електронний журнал*. № 1. 2013. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1732>

¹⁸ Юрчишена Л. В. Ю Податкова система: навчально-методичний посібник для самостійної роботи студентів та контролю якості засвоєння навчального матеріалу з дисципліни. Вінниця, 2018. 230 с.

¹⁹ Кашпур Л. М. Організаційно-правові принципи побудови податкової системи України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. №3. С. 127-130.

²⁰ Ясько І. В. Принципи оподаткування. Навчально-науковий інститут права та психології Національного університету «Львівська політехніка», 2017. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/may/2178/vnulpurn201582422.pdf>

На законодавчому рівні принципи формування податкової системи України визначені в Податковому кодексі України²¹:

1. Загальність оподаткування – кожна особа зобов’язана сплачувати встановлені законодавством податки та збори, платником яких вона є. Цей принцип також визначено та закріплено у ст. 67 Конституції України: «Кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом»²². Таким чином, Конституцією України закріплюється саме обов’язок, а не зобов’язання платника податків їх сплачувати. Волохова І. С. зазначає, що загальність оподаткування базується на виконанні обов’язку, а не регулюванні відносин у межах зобов’язання²³.

2. Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Принцип рівності можна трактувати як рівність усіх платників податків відносно податкового процесу; створення рівних умов для підтримання та розвитку різних галузей економіки.

3. Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства. Даним принципом регулюється відповідальність усіх платників податків за порушення податкового кодексу.

4. Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов’язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість

²¹ Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

²² Конституція України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>

²³ Податкова система : Навчальний посібник / І. С. Волохова, О. Ю. Дубовик, М. О. Слатвінська та ін. ; за заг. ред. І.С. Волохової, О.Ю. Дубовик. Харків : Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.

прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу. Даним принципом передбачено нерівність суб'єктів оподаткування, яка проявляється в нерівноправному положенні платників податків при стягненні недоплат і штрафів та поверненні переплачених сум податків з бюджету. У даному випадку також переплітаються презумпція невинності з правом платника податків на захист.

5. Фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями. Суть даного принципу зводиться до ефективного формування відповідного бюджету, зокрема за рахунок податкових надходжень, який повною мірою міг би забезпечити виконання всіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, цим принципом пропонується і певне обмеження свавілля при встановленні податків та зборів. Їх розмір та види не можуть бути нескінченними, вони мають лише забезпечувати необхідні надходження до бюджетів.

6. Соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Даний принцип відповідає за те, яка частина доходу платника перераховується у вигляді податку, наскільки об'єктивно розподіляється види податків і зборів серед різних груп і верств суспільства і, звичайно, на вирішення яких питань в подальшому направляються забрані податки. Принцип вказує на те, що кожен громадянин держави зобов'язаний брати участь у фінансуванні державних витрат відповідно до своїх доходів та своїх можливостей.

В економічній літературі виділяють два аспекти принципу справедливості: горизонтальний та вертикальний. Горизонтальна справедливість припускає, що платники, які знаходяться у рівному економічному становищі, також повинні мати однакову податкову ситуацію, тобто всі вони повинні сплачувати однакову суму податку (принцип платоспроможності). Він базується на припущенні, що сума стягненого податку має визначатися залежно від розміру доходу платника. Вертикальна

справедливість передбачає, що особи, які отримують більше від держави тих чи інших благ, повинні більше сплачувати податків (принцип вигод). Справедливість такого підходу визначається тим, на виробництво яких суспільно значущих благ і в якому розмірі державною владою витрачаються ресурси, отримані через сплату податків платниками.

Для досягнення соціальної справедливості необхідно здійснити ефективний перерозподіл бюджетних коштів через систему оподаткування в контексті визначених пріоритетів економічного та соціального зростання шляхом використання чітко визначених чинників формування податкової системи (рис. 1.2).



Рис. 1.2 - Основні чинники формування податкової системи²⁴

Як зауважує Л. Олейнікова²⁵, «обсяги податкового потенціалу, так і податкове регулювання та розподіл податкового навантаження залежать від складу податкової системи». Тому можна стверджувати, що питання забезпечення спроможності місцевого самоврядування є одним з основних у розвитку податкової системи в названих умовах. А першочерговими

²⁴ Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки. НАН України, Ін-т екон. та прогноз. К., 2017. 251 с.

²⁵ Олейнікова Л. Г. Формування конкурентоспроможної системи оподаткування в Україні. ДННУ «Акад. фін. управління». К., 2015. 396 с.

напрямами її розвитку варто виділити такі: - визначення та розвиток податкового потенціалу території; - стимулювання розвитку суб'єктів податкових відносин та порядку проведення операцій з оподаткування; - регулювання соціально-економічного розвитку території через використання податкових важелів та інструментів; - забезпечення справедливого розподілу податкового навантаження на платників податків.

7. Економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Реалізація принципу націлена на те, щоб сплачені податки направлялись на покращення економічної ситуації в державі. Податки мають формувати відповідну фінансову основу для виконання завдань та функцій держави, а тому їх перелік чітко розподілений на ті податки, що сплачуються до державного бюджету і ті, що сплачуються до місцевих бюджетів.

8. Нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків. Закріплення на нормативно-правовому рівні даного принципу нейтральності оподаткування спрямоване на уникнення впливу податків і зборів на конкурентоспроможність платника податків. Оподаткування є елементом державної економічної політики, а тому за рахунок встановлення податків і зборів здійснюється вплив на платників податків, які здійснюють господарську діяльність в окремих сегментах внутрішньодержавного ринку.

9. Стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року. Принцип стабільності передбачає, що створюються умови за яких платник податків поступово пристосовується до податкового впливу, знаходить найбільш вигідну роботу за якої зможе виплачувати відповідні

податки; а податковий орган реалізовує чіткі механізми обліку, контролю, використовує відповідні форми реєстрацій чи інструкції.

10. Рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками. Рівномірність сплати – податки повинні сплачуватися в певний термін, про який повідомлені всі платники податків.

11. Єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов’язкових елементів податку. Відсутність хоча б одного елемента означає, що обов’язки платника податків по сплаті податку не встановлені.

Суть змісту податків, як інструменту регулювання економічних відносин багатогранна і багатоаспектна. Вони мають комплексний характер і неоднозначну природу. З цієї причини слід зазначити, що кожній сфері податкових відносин відповідає своя система принципів. Умовно можна виділити: економічні засади оподаткування, юридичні засади (принципи податкового права) та організаційні засади податкової системи.

1.3 Нормативно-правове регулювання податкової системи України

Враховуючи системні децентралізаційні зміни та галузеві реформи, які зараз попри війну, продовжують реалізовуватись в Україні, виникає необхідність дослідити розвиток податкової системи в умовах, які склалися. Зокрема, реформа місцевого самоврядування, як одна з найуспішніших (попри її незавершеність на сьогодні, зокрема через бойові дії на території України), характеризувалася значним впливом на податкову систему. Тому для розуміння того, як в подальшому має розвиватись податкова система важливим завданням є вивчення її особливостей в умовах реформи місцевого самоврядування. Незважаючи на численні перешкоди, які виникли в процесі децентралізації та після початку повномасштабного вторгнення в Україну,

зміни все ще відбуваються, і, як наслідок, мають вплив на розвиток податкової системи держави.

Особливість вітчизняної податкової системи, яка проявляється в контексті аналізу її історичного поступу, є наявність гострих протиріч між платниками податків та державою. Розглядаючи інститути оподаткування в контексті оформлення процесу узгодження інтересів платників податків та держави, варто відзначити спрямованість на узгодження права самої держави забезпечити регламентування податків, сформувати і забезпечити дотримання норм та прав учасників податкових відносин, забезпечити право населення на громадський контроль.

Здійснюючи модернізацію податкової системи, слід врахувати умови розвитку цих інститутів, адже в сукупності вони формують інституційне середовище держави. Забезпечити повне врахування усіх аспектів інституційного середовища доволі складно, оскільки воно характеризується неоднорідністю. Тому слід виділити три рівні інституційного середовища для його структуризації: формальні інститути, неформальні інститути, культурні традиції та цінності.

Станом на початок реформи місцевого самоврядування в Україні податкова система характеризувалася такими негативними аспектами²⁶:

- фіскальною спрямованістю, що суттєво обмежувало ефективність та роль податків і їх функції у державному управлінні;
- нестабільністю, суперечливістю та складністю нормативно-правового забезпечення;
- неефективністю адміністрування окремих податків, що пов'язано високою затратністю цього процесу у порівнянні з доходами бюджетів, отриманими від справляння таких податків;

²⁶ Галамай Р. Я. Інституційний вимір розвитку податкової системи в Україні в умовах децентралізації. *Фінанси, грошовий обіг і кредит. Серія: Економіка і управління*. 2020. №1. С. 92-100.

- невідповідністю нормам та тенденціям розвитку податкових систем розвинених країн.

Зазначені недоліки перейшли у проблеми розвитку податкової системи, серед яких передусім слід зазначити такі:

1) зростання податкової заборгованості платників перед бюджетами, що пов'язане з відсутністю ефективного механізму забезпечення сплати суб'єктами господарювання податків до бюджету. В цьому контексті варто акцентувати увагу на проблемі списання та реструктуризації державою податкової заборгованості підприємств перед бюджетом, проведення бюджетних взаємозаліків, що мало доволі негативний вплив на формування податкової культури суб'єктів економіки, оскільки робило невикладною своєчасну повну сплату податків²⁷;

2) зростання тенденційності ухилення від сплати податків, спричинене викривленням умов конкуренції в результаті нерівномірності розподілу податкового навантаження на платників податків, масовою корупцією, недосконалістю законодавчого забезпечення розвитку податкової системи та поширеним недотриманням норм сплати податків;

3) нерівномірність податкового навантаження на платників, результатом чого є максимальне навантаження саме на законослухняних платників податків, зазвичай позбавлених податкових пільг.

Незважаючи на ці недоліки, реформування податкової системи в Україні має ґрунтуватись на визнанні того, що податкова система України в цілому вже є розвиненою і не повинна зазнавати кардинальних змін. Ця позиція підтверджується чинним нормативно-правовим забезпеченням розвитку та функціонування податкової системи. Тобто реформа та створення нової законодавчої бази в сфері оподаткування має базуватись на засадах існуючої податкової системи та відповідати тенденціям розвитку оподаткування в західних країнах (рис. 1.3).

²⁷ Територіальна громада як базова ланка адміністративно-територіального устрою України: проблеми та перспективи реформування. Київ: НІСД, 2019. 61 с.

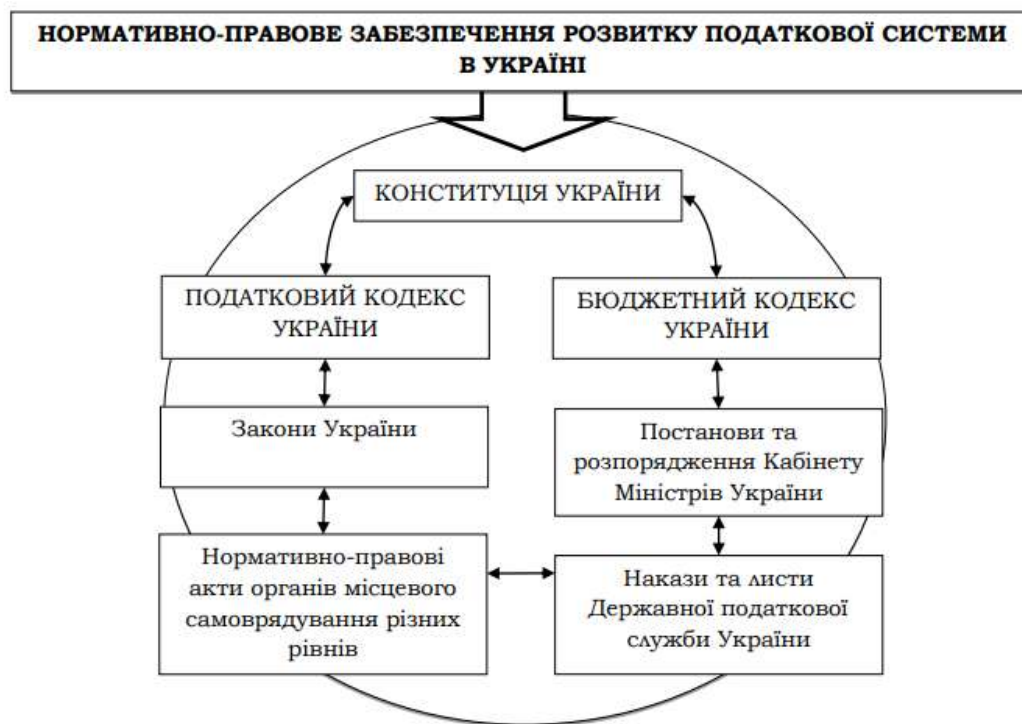


Рис. 1.3 - Нормативно-правове забезпечення розвитку податкової системи в Україні

Однак, з початком реформи децентралізації актуалізувалось питання надання необхідних повноважень органам місцевого самоврядування щодо наповнення місцевих бюджетів. Фінансові ресурси до місцевих бюджетів частково надходять саме від платників податків, які проживають та працюють в межах певної територіальної громади. Так, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» розширено обсяг повноважень органів місцевого самоврядування²⁸.

Удосконалення податкової системи у межах процесу проведення реформи децентралізації має постійно підсилювати фінансову спроможність місцевого самоврядування та сприяти відходу від централізованої моделі управління в державі. Цей аспект також підтверджується Концепцією реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади

²⁸ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень : Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>

в Україні ²⁹, в якій обґрунтовано доцільність створення належних матеріальних, фінансових та організаційних умов для забезпечення здійснення органами місцевого самоврядування власних і делегованих повноважень на засадах субсидіарності, партнерства між державою та місцевим самоврядуванням, а також правової, організаційної та фінансової спроможності самоврядування.

З метою посилення фінансової спроможності територіальних громад за рахунок наповнення власних місцевих бюджетів аргументовано та поступово реалізуються певні зміни у податковій системі на користь місцевого самоврядування:

1) фінансовою основою місцевого самоврядування в частині виконання власних повноважень визначено податки та збори, які мають безпосередній «зв'язок» з територією відповідної адміністративно-територіальної одиниці. В такому випадку враховуються реальні можливості громад самотійно себе утримувати. З одного боку, органи місцевого самоврядування повинні мати власні фінансові ресурси, що мали б сформуватись за рахунок місцевих податків. Це створює більше можливостей для місцевих громад приймати самотійні рішення щодо напрямів власного розвитку. З іншого боку, більшість територіальних громад не може фінансувати усі свої потреби за рахунок доходів, які вона сама генерує. З цієї причини ОМС повинні додатково отримувати певну частку державних доходів. Ця позиція не викликає заперечень, а навпаки — підтверджує відповідальність держави, зокрема у фінансовому плані, у наданні місцевим органам влади можливості якнайкраще реалізувати свої повноваження на користь громадян³⁰;

²⁹ Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text>

³⁰ Золлер-Вінклер М. Фінансова автономія — основа місцевого самоврядування. 03.06.2021 р. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/13610>

2) за місцевими бюджетами закріпити частину коштів, що надходять від сплати податку на прибуток новостворених юридичних осіб, протягом п'яти років від дати інвестування в юридичну особу;

3) відповідно до ст. 12 Податкового кодексу України органам місцевого самоврядування надано право регулювати ставки місцевих податків і зборів;

4) право встановлення пільг з місцевих податків і зборів закріплено за тим органом місцевого самоврядування, до бюджету якого зараховуються такі податки і збори.

Реалізація зазначених пунктів пов'язана з внесенням змін до Бюджетного³¹ та Податкового кодексів³², які передбачали передачу органам місцевого самоврядування додаткових бюджетних повноважень та закріплення стабільних джерел доходів. Таким чином, сформовано нові фінансові основи для розвитку місцевого самоврядування в результаті: перерозподілу загальнодержавних податків та зборів між бюджетами різних рівнів; формування системи місцевих податків та зборів; збільшення податкових доходів до бюджетів за рахунок запровадження акцизного податку з реалізації підакцизних товарів; надання повноважень місцевим радам щодо визначення місцевих податків та зборів. Зазначимо, що окрім нормативно-правових актів, прийняття яких мало безпосередній вплив на реформу податкової системи, трансформація системи місцевого самоврядування та публічних фінансів характеризувалася впливом законів, які, маючи ключову роль в контексті децентралізації, діяли опосередковано на формування нових орієнтирів розвитку податкової системи, проте є вагомими для її результативності.

Серед таких нормативно-правових актів закони України «Про добровільне об'єднання територіальних громад»³³, «Про засади державної

³¹ Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>

³² Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

³³ Про добровільне об'єднання територіальних громад : Закон України від 05.02.2015 р. № 157-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19#Text>

регіональної політики»³⁴, Методика формування спроможних територіальних громад³⁵. Таким чином, під розвитком податкової системи в умовах реформування місцевого самоврядування слід розуміти процес позитивних зрушень у взаємодії між державою, органами місцевого самоврядування, органами ДПС та платниками податків з приводу акумулювання фінансових ресурсів до бюджету в процесі перерозподілу створеного продукту та повноважень між рівнями управління на засадах децентралізації під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників та в межах визначених законодавчих норм, які полягають у досягненні фінансової спроможності за рахунок ефективного справляння податкових платежів та позитивного впливу на соціально-економічний стан території.

Враховуючи те, що в умовах дослідження впливу реформи місцевого самоврядування на розвиток податкової системи відбувається перехід на місцевий рівень, розвиток податкової системи в умовах децентралізації потрібно розглядати в трьох аспектах: 1) взаємоузгодженості інтересів державного та місцевих бюджетів; 2) забезпечення фінансової самодостатності місцевого самоврядування; 3) визначеності напряму розвитку податкової системи на державному рівні.

Гнидюк І. В. зауважує, що розвиток податкової системи у соціальній державі спрямований, серед іншого, на забезпечення координації територіальних соціально-економічних інтересів³⁶. У випадку націлення розвитку податкової системи лише на вилучення фінансових ресурсів для наповнення бюджетів відбувається нівелювання інтересів усіх груп суспільства та суб'єктів господарювання. Водночас із зменшенням

³⁴ Про засади державної регіональної політики : Закон України від 05.02.2015 р. № 156-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-19#Text>

³⁵ Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад : Постанова Кабінету Міністрів від 08.04.2015 р. № 214. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/214-2015-%D0%BF#Text>

³⁶ Гнидюк І. В., Уманець Л. В. Формування та нарощення фінансового потенціалу місцевих бюджетів на основі зарубіжного досвіду. *Фінансові інструменти регіонального розвитку* : збірник праць учасників Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. (27 жовтня 2021 р.). Том 1. Житомир: Поліський університет, 2021. С. 55-61.

податкового навантаження на суб'єктів оподаткування зменшується обсяг грошових ресурсів, що забезпечують реалізацію функцій держави.

Податкова система під час процесу децентралізації зазнавали певних змін. У дослідженні «Діагностика системи місцевого оподаткування», проведеному експертами Growford Institute за підтримки Програми «U-LEAD з Європою», представлені результати комплексної діагностики системи місцевого оподаткування України, розпочинаю з початку процесу децентралізації. Основні результати роботи представлені на кінець 2021 р. та сформульовані в наступних висновках³⁷:

1. У громадах-лідерах рівні відповідних податкових ставок наближаються до максимальних, визначених податковим законодавством, та є більшими за середні. Успішність окремих громад у сфері розвитку майнового оподаткування порівняно з іншими зумовлена як територіальним розташуванням, розвитком економіки, інфраструктурою, більшим рівнем доходів населення, так і вищим рівнем результативності роботи ОМС щодо підвищення фіскальної ефективності місцевих податків.

2. Значний вплив на розвиток системи місцевих податків і зборів здійснює агломерація як інтегральний чинник соціально-економічного розвитку громад і територій. Зокрема, найбільшу цінність та ціну має земля у великих містах. У всіх регіонах України адміністративно-територіальні центри та найбільші міста займають менше 2 % площі території регіону, проте їх частка в сукупних надходженнях плати за землю складає від 9,7 % у м. Коростень; 13,7 % у м. Житомирі; 17,3 % у м. Ужгороді до 45,6 % у м. Чернівці; 55,6 % у м. Запоріжжя; 66,8 % у м. Харкові та 77 % у м. Києві.

3. Податкова автономія підвищує фіскальну стійкість органів місцевого самоврядування. Показник абсолютної податкової автономії показує частку місцевих податків, базу і ставку яких можуть визначати органи місцевого самоврядування, у загальній структурі оподаткування. В Україні зазначений

³⁷ Швабій К., Богдан Т., Джус М. Діагностика системи місцевого оподаткування України: аналітичні підсумки. 07.09.2023. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/17147>

показник становить 2,39 %. Існує сукупність факторів, які значним чином обмежують можливості розширення податкової автономії. Зокрема, це диспропорції економічного розвитку в розрізі регіонів та територій, різний майновий стан населення, нерівномірна щільність розселення та різна демографічна структура.

4. Недосконалість процесу адміністрування місцевих податків і зборів зумовлена здебільшого відсутністю достовірної інформації про всіх власників майна, які офіційно зареєстровані в державних реєстрах та, відповідно, у базах даних Держаної податкової служби України (далі – ДПС). Крім того, недосконалість має не стільки індивідуальні риси, скільки системні вади, зумовлені непропорційним розподілом ресурсів на адміністрування, неправильним визначенням показників результативності діяльності адміністратора, недостатнім рівнем розвитку матеріально-технічної бази контролюючих органів, специфікою самого податку на майно.

В умовах децентралізації та зміни територіальної організації влади можна констатувати комплексний підхід до розвитку податкової системи в напрямі посилення спроможності місцевого самоврядування та формування нової фінансової основи розвитку території.

Після повномасштабного військового вторгнення російської федерації на територію України президент України Володимир Зеленський доручив Уряду максимально послабити податки на час війни та розробити податкову модель для післявоєнної розбудови. У березні-квітні 2022 р. парламент прийняв ряд законодавчих змін, які зменшили податкове навантаження, а також звели до нуля перевірки і тиск фіскальних органів на бізнес. Наприклад, у Законі України «Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни» зазначено, що у період дії воєнного стану або стану війни, а також протягом трьох місяців після його завершення до фізичних осіб, фізичних осіб - підприємців, юридичних осіб не застосовується адміністративна та/або кримінальна відповідальність за

неподання чи несвоєчасне подання відповідної податкової звітності та/або документи³⁸.

Податкові реформи в сучасному світі зазвичай проводяться протягом кількох років, вони плануються, аналізуються та обговорюються. Вище викладені цілі та завдання, які поставила перед собою українська влада спрямовані на досягнення короткострокових бюджетних цілей податкової реформи із вираховуванням надзвичайну ситуацію в країні. Воєнні дії, що нині тривають на території України, стали пусковим механізмом для пошуку нових пріоритетів розвитку податкової системи. Нині прийшов час формування векторів розвитку, спрямованих на пріоритетність кожного платника заради суспільного блага та сталої стійкості надходжень на умовах добровільності сплати. В сьогоднішні, а саме в умовах війни український державний бюджет має колосальний дефіцит, який фінансується внутрішніми та зовнішніми запозиченнями, а також грантами від держав-друзів та партнерів.

Реформування податкової системи держави забезпечує виконання таких завдань, як оптимальність податків та надходження до бюджету коштів, достатніх для задоволення потреб держави. А саме основне, майбутньому Україна планує велику програму по відбудові, що передбачає значних коштів як з бюджетів так і із залученням інвестицій та приватних коштів. Також пріоритетом майбутньої податкової реформи є антикорупційні зміни та детінізація економіки, стимулювання бізнесу який працюватиме легально за рахунок зниження окремих податків та зробить країну інвестиційно привабливою.

³⁸ Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 р. № 2115-IX. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В ПРОЦЕСІ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ

2.1 Сучасний стан функціонування податкової системи України

Етап реформування системи місцевого самоврядування в Україні розпочався у 2014 році прийняттям ряду важливих нормативно-правових актів стратегічного характеру та внесенням змін до Бюджетного й Податкового кодексів, що стало основою здійснення бюджетної децентралізації^{39,40}. Щоб показати тенденції функціонування та розвитку податкової системи в Україні в умовах реформування місцевого самоврядування, варто насамперед оцінити основні показники бюджетної децентралізації та роль податкових надходжень у забезпеченні спроможності органів місцевого самоврядування.

З метою всебічного розгляду напрямів та наслідків реформ у напрямку бюджетної децентралізації, група авторів під керівництвом І. Луніної⁴¹ пропонує визначення ряду коефіцієнтів, а саме: - коефіцієнт децентралізації видатків – розраховується за співвідношенням видатків місцевих бюджетів до видатків Зведеного бюджету; - модифікований коефіцієнт децентралізації видатків – визначається як частка місцевих бюджетів у видатках Зведеного бюджету без урахування видатків на оборону; - коефіцієнт децентралізації доходів – розраховується шляхом визначення питомої ваги власних доходів місцевих бюджетів у доходах Зведеного бюджету; - коефіцієнт децентралізації податкових доходів – розраховується в результаті співвідношення податкових

³⁹ Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин : Закон України від 28.12.2014 р. № 79-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/79-19#Text>

⁴⁰ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>

⁴¹ Луніна І. О. Бюджетна децентралізація в Україні в контексті європейських тенденцій. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2016. №2. С. 155-171.

надходжень у складі доходів місцевих бюджетів до податкових надходжень Зведеного бюджету; - коефіцієнт фінансової залежності – визначається питома вага субвенцій з державного бюджету у доходах місцевих бюджетів.

Варто вказати, що однією із найбільших проблем у проведенні податкової політики ще до повномасштабного вторгнення були значні обсяги тіньової економіки. Загалом це явище характерне для всіх країн, в тому числі для країн Європи, тому співвідношення тіньового грошового обороту до ВВП в середньому невелике. Згідно офіційного звіту Міністерства економіки України за 2021 р., частка тіньової економіки становила 32% офіційного ВВП⁴², що на 2 в.п. вище за 2020 р.

За 2022 р. і по даний момент такий показник не визначено. Значна частка не оплачених податків припадає на великі та дуже великі підприємства, які домінують в українській економіці, на відміну від Європи, де основну частку складає малий бізнес. Це одна з причин того, що впровадження реформ в українську економіку, засноване на європейському досвіді, не завжди є правильним і може навіть перешкоджати боротьбі з тінізацією⁴³.

Проте висока частка тіньового сектору в економіці ускладнює можливість зниження податкового навантаження та погіршує конкурентні умови. У Таблиці 2.1 відображено рівень податкового навантаження в Україні, яке розраховане як відношення фактичних податкових надходжень у зведений бюджет до обсягу валового внутрішнього продукту.

⁴² Аналітична записка, Загальні тенденції тіньової економіки у 2021 року. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=74e86de5-126a-4849-94d5-7d4ea048e4b8>

⁴³ Гетьман О., Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. К., 2019. 64 с.

Таблиця 2.1 - Рівень податкового навантаження в Україні в 2017-2022 рр.^{44,45}

Показники	Роки				
	2018	2019	2020	2021	2022
Податкові надходження, млрд. грн.	986,3	1070,3	1136,7	1107,090	949,764
Рівень бюджетного податкового навантаження, %	32,0	29,1	29,8	33,3	38,3
Загальний коефіцієнт податкового навантаження, %	38,5	35,7	37,1	40,8	41,2

Реалізуюючи реформи на основі досвіду європейських пострадянських країн, необхідно враховувати специфічні відмінності економіки України:

- основну частину доходів держава отримує від середніх та великих підприємств. Крім того, внаслідок досить відкритої зовнішньої торгівлі, великі корпорації мають можливість приховувати свої справжні доходи за допомогою позик та грошових переказів іноземним партнерам;

- чітко вираженою є проблема олігархізації. Як правило, в європейських країнах з цим явищем борються за допомогою бухгалтерського обліку та аудиту, оскільки аукціонери хочуть прозорості. Проте публічні акціонерні товариства в Україні непопулярні, а власниками контрольного пакету акцій, як правило, є олігархи. Тому прибутки розкриваються тоді, коли надаються позики, хоча за цієї умови керівництво може подавати звіти материнських офшорних компаній. Крім того, олігархи де-факто мають імунітет від правоохоронних органів, оскільки вони впливають на економічну та політичну сфери;

- внаслідок наявності спрощеної системи оподаткування, офіційна реєстрація є доволі привабливою для підприємців, через що проблема наявності неформального сектору із офіційно незареєстрованими економічними одиницями є менш помітною та простіше урегулюється.

⁴⁴ Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. *Ефективна економіка*. 2021. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8775>

⁴⁵ Доходи держбюджету України у 2022 р. URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2022/>

Однак все ще залишаються контрабандисти з нелегальним товаром, які не реєструються ніде;

- серед стратегічно важливих сфер економіки України знаходяться інноваційні галузі, такі як ІТ, дизайн, аудит, фундаментальні дослідження тощо. Серед інших переваг - великі об'єми природних ресурсів та зручне територіальне розміщення на перетині торгових шляхів. Проте діяльність аграрного сектору не може забезпечити швидке і постійне зростання економіки, оскільки він вже до війни потребував великих інвестицій, щоб вивести виробництво на конкурентоспроможний рівень. Крім того, внаслідок бойових дій значна частка нині діючих сільськогосподарських підприємств стає збитковою, а природні ресурси знищуються. Водночас слід зазначити, що на рівні стратегії економічного розвитку описані вище наслідки є вкрай небажаними. Тож лише інноваційний напрям може забезпечити економічний прорив, оскільки це дає нові можливості розвитку і зростання. Однак Україна має доволі низьку здатність залучати та утримувати представників інтелектуальних професій і займає 54 місце у Світовому рейтингу конкурентоспроможності⁴⁶, що є потенційною перешкодою на шляху до економічного зростання.

Сьогодні головною метою України є вступ до Європейського Союзу, тому будь-які зміни у податковій системі мають відповідати зарубіжним критеріям. Через вторгнення росії на територію України та ведення повномасштабної війни є висока ймовірність прискорення вступу нашої країни до Євросоюзу. Однак це не скасовує існуючий порядок для прийняття, тому необхідність реформування окремих систем, зокрема економічної, політичної, податкової з урахуванням європейських процесів є актуальною.

Важливість даного процесу пояснюється тим, що економічний, соціальний та політичний рівень розвитку України дещо відрізняється від

⁴⁶ Рейтинг конкурентоспроможності: МІМ представляє Україну в дослідженні IMD, (2021). URL: <https://mim.kyiv.ua/news/article/rejtingkonkurentnospromojnost-mm-predstavlya-ukranu-v-dosldjenn-imd>

європейського, тому слід добре проаналізувати та визначити чіткі шляхи адаптації зарубіжного досвіду в українські реалії. Виникають також певні питання, щодо адаптації податкового законодавства до європейських стандартів. Незважаючи на те, що в Україні чинним є Податковий кодекс, податкове регулювання в державі визначається численними підзаконними нормативно-правовими актами, указами Президента, постановами й розпорядженнями Кабінету Міністрів України. Багато норм податкового законодавства потребують більш чіткого трактування, в іншому випадку можуть негативно впливати на діяльність суб'єктів господарювання, дотримання ними податкових зобов'язань та знижувати привабливість українських компаній для іноземних інвесторів, кошти яких відіграють важливу роль у розвитку української економіки⁴⁷.

З одного боку, податкова система є ресурсом та інструментом формування державного та місцевих бюджетів держави, а з іншого – фактором ризику та загрозою економічній і фінансовій безпеці держави. Тому правильна побудова податкової системи, ефективне її регулювання сприятиме подальшому розвитку держави, зокрема у післявоєнний період. Якщо аналізувати податкову систему у період реформи децентралізації, то варто зазначити, що від 2014 р. до Податкового кодексу України внесено велика кількість змін, які зокрема стосуються місцевого самоврядування та податкової системи. Певна частина змін стосуються функціонування податкової системи у період воєнного стану. Так, впродовж 2014-2023 років до Податкового кодексу України додано зміни та доповнення 164 нормативно-правовими актами (Рис. 2.1).

⁴⁷ Слаблюк Н. С. Податкова система України: сучасний стан та напрямки вдосконалення. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. №1. С. 87-89.

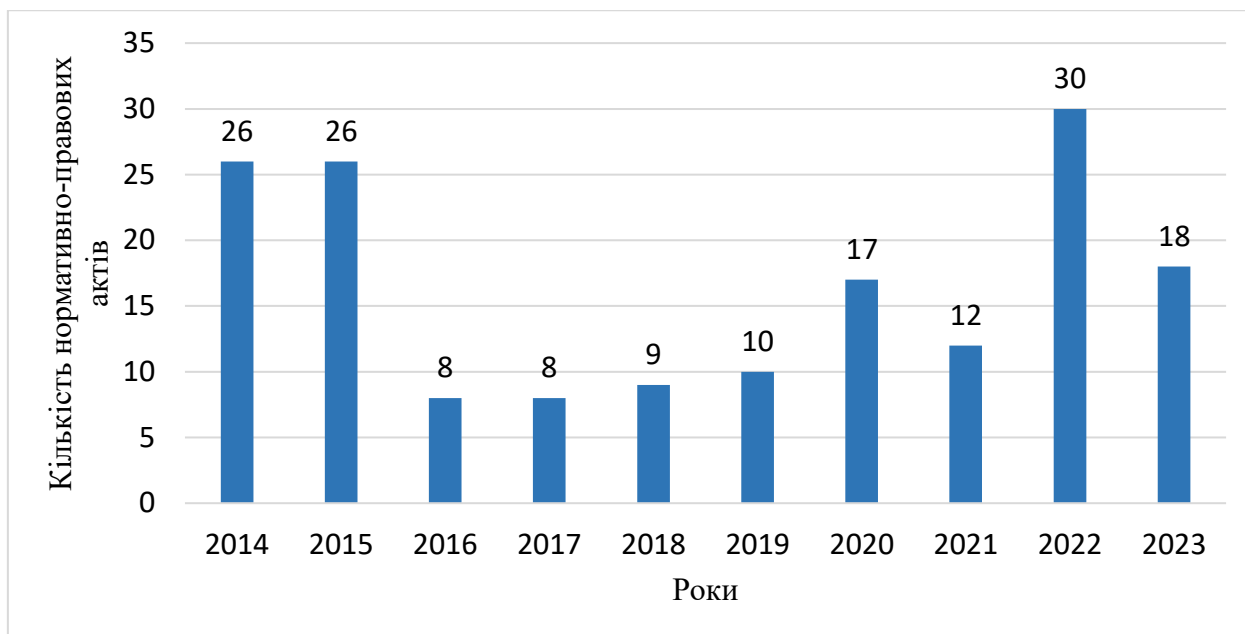


Рисунок 2.1 - Кількість нормативно-правових актів, якими внесено зміни до Податкового кодексу України впродовж 2014-2023 рр.

Джерело: складено автором на основі даних⁴⁸.

Якщо аналізувати зміни в податковій системі після повномасштабного вторгнення, то вони зокрема стосуються:

- особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану. Так, в Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану» вказано, що у випадку відсутності у платника податків можливості своєчасно виконати свій податковий обов'язок, платники податків звільняються від передбаченої цим Кодексом відповідальності з обов'язковим виконанням таких обов'язків протягом трьох місяців після припинення або скасування воєнного стану в Україні; податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються⁴⁹;

⁴⁸ Податковий кодекс із змінами і доповненнями, внесеними Законами України, Офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/nk/>

⁴⁹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n5>

- у період дії правового режиму воєнного стану не підлягають оподаткуванню військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації⁵⁰;

- звільнення від оподаткування благодійної допомоги, зібраної волонтерами⁵¹;

- особливостей оподаткування у період дії воєнного стану⁵².

Окрему увагу необхідно звернути на Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану», яким внесено зміни до правил оподаткування благодійної допомоги. Допомога фізичним особам з територій, де проводяться бойові дії, звільняється від сплати податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та відповідно від військового збору, незалежно від суми такої допомоги. Основними змінами для податкової системи в законодавстві виступили положення щодо права платників єдиного

⁵⁰ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану : Закон України від 19.06.2022 р. № 2308-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2308-20#n2>

⁵¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, зібраної волонтерами: Закон України від 16.11.2022 р. № 2747-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-20#n2>

⁵² Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n5>

податку 1-ої та 2-ої групи не сплачувати єдиний податок та можливість переходу платників податків на систему сплати єдиного податку 3-ої групи зі ставкою 2%⁵³.

Крім того, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» від 01.04.2022 р. № 2173-IX передбачено щодо Єдиного податку III-ої групи (ставка 2%) наступні умови: переплати з податку на прибуток підприємства та авансові внески, які існують на момент пере-ходу такого суб'єкта на сплату єдиного податку за ставкою 2%, можуть бути зараховані у погашення майбутніх грошових зобов'язань після відновлення сплати податку на прибуток; платник, який протягом року перейшов на сплату єдиного податку за ставкою 2% та у цьому ж році відновлює сплату податку на прибуток, складає та подає податкову декларацію з податку на прибуток наростаючим підсумком з початку календарного року⁵⁴.

Важливо розуміти, що вищезгадані зміни є короткостроковими та проявляють свою ефективність лише у критичних умовах, тоді як їх впровадження в стабільний період може мати негативні наслідки та обмежувати можливості оптимального функціонування податкової системи та її позитивні наслідки для держави у довгостроковій перспективі. Тимчасовий характер більшості запропонованих змін обумовлений ситуацією, що склалась у державі, однак не відомо, як ці зміни впливатимуть у довгостроковій перспективі на функціонування податкової системи. Зазначені трансформації є кризовими заходами, спрямованими на спрощення процедур адаптації бізнесу до нових умов, і виявляються ефективними лише протягом обмеженого періоду.

⁵³ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.

⁵⁴ Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>

Як пише В.Я. Греца, аналізуючи механізм податкової політики України в умовах війни, однією з основних трансформацій стала зміна пріоритетів функцій політики. Перед повномасштабним вторгненням переважала фіскальна складова податкової політики, яка більше зосереджувалась на наповненні бюджетів різних рівнів, внаслідок чого регуляторна та стимулююча функції були менш пріоритетними. Події 2022-2023 рр. зумовили зміни, що були впроваджені з метою захисту національного підприємницького сектору, внутрішнього ринку та підтримки загальної економіки України⁵⁵.

З початком повномасштабної війни Кабінет Міністрів України почав активно реалізувати кроки, спрямовані на підтримку вітчизняного бізнесу, спрощення умов господарювання, усунення бар'єрів та оптимізацію перерозподілу фінансових ресурсів. Більшість заходів мають на меті забезпечення підтримки бізнес-сектору та створення оптимальних умов для його функціонування. Основним аспектом забезпечення стійкості податкової політики сектору є збереження ефективності системи, що протистоїть негативному впливу, який може серйозно підірвати економічні процеси.

2.2 Вплив децентралізації на формування податкової системи органів місцевого самоврядування

Дослідження розвитку податкової системи в умовах реформування місцевого самоврядування передбачає необхідність визначення місця та ролі податкової системи в забезпеченні фінансової спроможності територіальних громад, що є головним «результатом» проведення адміністративно-територіальної реформи, формуванні достатньої територіальної та ресурсної бази для подальшого розвитку та функціонування. Важливим при аналізі наповнення місцевих бюджетів від податкових надходжень у процесі

⁵⁵ Греца В. Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Серія : Право. Випуск 78. Частина 2. 2023. С. 24-31.

децентралізації є врахування окремих показників, серед яких індекс податкоспроможності та рівень місцевих податків і зборів.

Індекс податкоспроможності – сталий показник, який щороку визначається Міністерство фінансів України для кожної територіальної громади, щоб дізнатися, наскільки вона здатна самостійно наповнювати власний бюджет. Іншими словами, чи може громада сама себе забезпечити, чи ні й, в такому випадку, потребує підтримки з боку держави. Його обраховують на основі отриманих коштів від податку на доходи фізичних осіб та кількості населення у громаді. Цей індекс впливає на те, чи громада буде перенаправляти надлишкові кошти зі свого бюджету до державного бюджету, або навпаки – доотримувати кошти з державного бюджету.

Податкоспроможність бюджетів громад обласних центрів зазвичай є однією з найвищих по країні, на відміну від бюджетів невеликих територіальних громад. Тобто міські територіальні громади (обласні центри) перенаправляють свої надлишкові кошти до Державного бюджету. Такі гроші йдуть менш спроможним громадам, щоб допомогти їм стати на ноги⁵⁶.

Іншим показником є наповнення місцевих бюджетів відповідними податками та зборами. Одним із важливих джерел доходів бюджетів органів місцевого самоврядування є місцеві податки і збори. Ст. 143 Конституції України визначено, що органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки та збори. В Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» зазначено, що місцеві бюджети мають бути достатніми щодо здійснення органами місцевого самоврядування наданих їм законом повноважень для забезпечення мешканців відповідних громад якісними публічними послугами. Підвищення ролі місцевих податків і зборів та збільшення їх частки у власних доходах місцевих бюджетів є одним із головних завдань фінансово-бюджетної політики держави⁵⁷.

⁵⁶ Фінансова спроможність територіальних громад: аналітичне дослідження. Центр спільних дій. 2021. 88 с.

⁵⁷ Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 р. №280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>

Місцеві податки та збори є надзвичайно важливими для громад. Це один з головних показників зміцнення місцевих бюджетів та розширення фінансової автономії органів місцевого самоврядування. Свого роду лакмусовий папірець, що показує, в якому напрямку розвивається громада. У контексті фінансової спроможності важливою є частка сплачених місцевих податків у доходах загального фонду бюджетів територіальних громад. Так можна простежити, наскільки органи місцевого самоврядування є фінансово автономними від центральної влади і залежними від місцевих жителів – платників місцевих податків. Також частка місцевих податків у бюджеті територіальних громад демонструє розвиток бізнесу у громаді. Загалом роль місцевих податків поступово підвищується у доходах бюджетів територіальних громад.

З року в рік місцеві податки найбільше впливають на формування бюджетів міста Києва, Харківської, Дніпровської, Одеської, Львівської та Черкаської міських територіальних громад. Найменше коштів з цих податків іде до бюджетів Краматорської, Кропивницької, Херсонської та Луцької міських територіальних громад. До жовтня 2021 р. місцевими податками найбільше поповнити місцеві бюджети Харківської (37,6%), Дніпровської (35%) та Львівської (31,4%) МТГ. Проте, найменше дісталось бюджетам Краматорської (19,2%), Вінницької (20,8%) та Сумської (22%) МТГ⁵⁸. Сильніший вплив місцевих податків на формування бюджетів дозволяє ОМС орієнтуватися виключно на свої сили. Тоді місцевій владі не потрібно постійно чекати допомоги «зверху» – від держави. Також це пряма дорога до розвитку сприятливих умов для ведення малого та середнього бізнесу в громаді. Це першочергово для тих місцевих платників податків, які суттєво наповнюють казну громади.

⁵⁸ Фінансова спроможність обласних центрів України. *Центр спільних дій*. 20.12.2021 р.
URL : <https://centreua.org/mistsevi-byudzhet/finansova-spromozhnist-oblasnyh-tsentriv-ukrayiny/>

Центральна і місцева влади вступили в публічні дискусії щодо наявності в останньої зайвих коштів. Як показує аналіз відкритих даних, ці розмови не безпідставні. Основне джерело надходжень місцевих бюджетів – податок на доходи фізичних осіб (ПДФО, 18%). Через збільшення кількості військовослужбовців та підвищення розмірів їх грошового забезпечення, громади, у яких розташовані військові частини, отримали додаткові податкові надходження.

Відкриті дані порталу Open Budget дають уявлення, про які суми йде мова. У 2023 році 53% всіх видатків державного бюджету (745 млрд грн) – це витрати на військових. Майже половина цієї суми – грошове утримання. Виплати військовим генерують величезну суму ПДФО, яка залишається в регіонах. Однак відбувається це нерівномірно. У той час як у 2022 році сукупні доходи всіх місцевих бюджетів у середньому впали на 5% до 555 млрд грн, у деяких громадах надходження суттєво зросли. Серед них громади, де дислокуються військові частини та навчальні центри⁵⁹.

У 2022 році до загального фонду місцевих бюджетів надійшло 398,1 млрд грн, що на 46,2 млрд грн більше порівняно з 2021 р. За перший квартал 2023 року до загального фонду місцевих бюджетів надійшло 103,8 млрд грн, що на 17,1 млрд грн більше порівняно з аналогічним періодом 2022 року. За I півріччя 2023 року до загального фонду місцевих бюджетів надійшло 218,3 млрд грн, що на 42,5 млрд грн більше порівняно з аналогічним періодом 2022 року (табл. 2.2).

Приріст доходів загального фонду місцевих бюджетів по окремих областях України за 2022 р. становив більше 30%, а саме: Львівська область (+43,2%), Житомирська (+42,0%), Закарпатська (+41,9%), Волинська (+37,7%), Хмельницька (+34,5%), Чернівецька (+33,9%), Івано-Франківська (+31,7%).

⁵⁹ Зайвих грошей не буває. Війна наповнила місцеві бюджети, але це не надовго. *Економічна правда*. 20 липня 2023 р. URL : <https://www.epravda.com.ua/weeklycharts/2023/07/20/702412/>

Таблиця 2.2 - Основні доходи загального фонду місцевих бюджетів

Основні доходи загального фонду місцевих бюджетів, млрд грн	2022 р.	I квартал 2023 р.	I півріччя 2023 р.
податок на доходи фізичних осіб	272,2	68,2	145,4
єдиний податок	47,2	13,5	27,1
податок на землю	29,6	7,9	16,7
податок на нерухоме майно	7,1	1,9	
акцизний податок	13,1	4,7	10
надходження плати за адміністративні послуги	3,3	2,1	2,4
податок на прибуток підприємств приватного сектору економіки	12,2	5,2	7
доходи від інших податків	13,4	3,8	5,9

Сформовано автором на основі джерел^{60, 61, 62}

Вагомий приріст доходів по цих областях пов'язаний, зокрема, з тим, що у ці регіони перемістилися здебільшого внутрішньо переміщені особи та бізнес із територій, де ведуться або велися бойові дії, або з територій, які були чи є тимчасово окупованими збройними формуваннями рф. Відповідно, найменший показник доходів загального фонду місцевих бюджетів був виявлений на території тих областей, де проходили активні бойові дії, або які були чи є тимчасово окупованими збройними формуваннями рф, зокрема в Донецькій, Запорізькій, Луганській, Харківській та Херсонській областях.

Незважаючи на війну рф проти України, завдяки швидкій адаптації органів державної влади та органів місцевого самоврядування вдалося забезпечити виконання та збільшення доходів загального фонду місцевих бюджетів на +113,1% порівняно з 2021 р. За рахунок цих ресурсів органи місцевого самоврядування мають можливість забезпечувати фінансування важливих потреб на місцевому рівні (рис. 2.2).

⁶⁰ Мінфін: у 2022 році до загального фонду місцевих бюджетів надійшло майже 400 млрд грн. 24 лютого 2023 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <http://surl.li/loejb>

⁶¹ Мінфін: за перший квартал 2023 року до загального фонду місцевих бюджетів надійшло 103,8 млрд гривень. 07 квітня 2023 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <http://surl.li/lomsa>

⁶² Мінфін: за I півріччя 2023 року до загального фонду місцевих бюджетів надійшло 218,3 млрд гривень. 10 липня 2023 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <http://surl.li/lomuc>

У 2022 РОЦІ ДО ЗАГАЛЬНОГО ФОНДУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ НАДІЙШЛО МАЙЖЕ 400 МЛРД ГРН

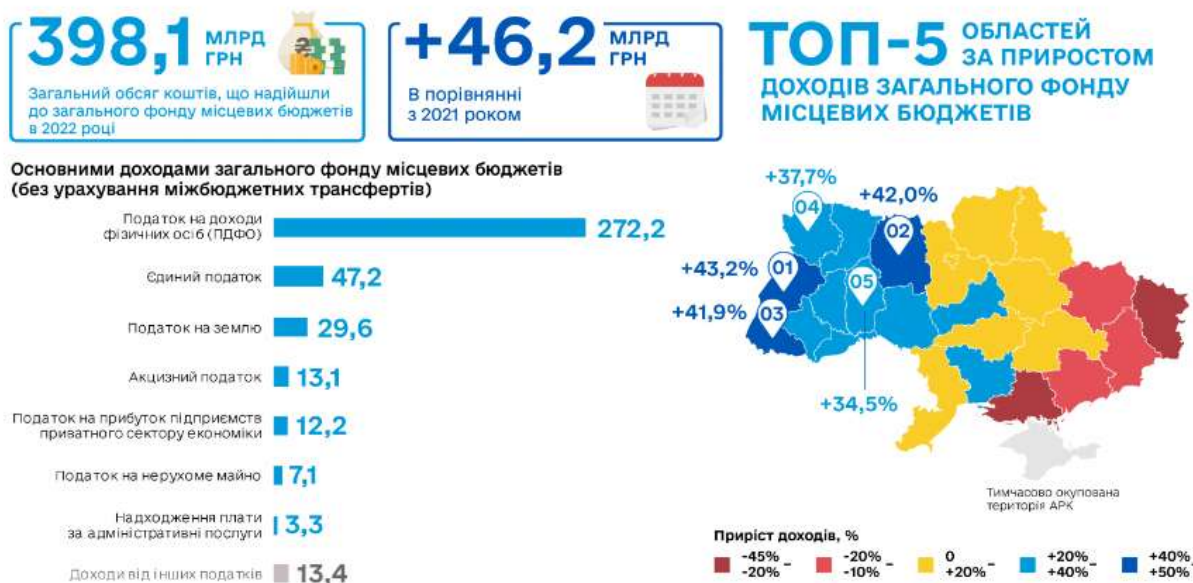


Рис. 2.2 - Основні доходи загального фонду місцевих бюджетів⁶³

Всі місцеві бюджети є самостійними, що забезпечується закріпленням за ними відповідних джерел доходів бюджету, правом місцевих органів влади визначати напрями використання бюджетних коштів відповідно до законодавства України, правом відповідних місцевих рад самостійно і незалежно одне від одного розглядати та затверджувати відповідні місцеві бюджети.

Наразі в рамках реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні здійснюється активна робота щодо утворення спроможних територіальних громад⁶⁴. Бюджети об'єднаних територіальних громад, які створюються відповідно до закону та перспективного плану формування територій громад, матимуть

⁶³ Мінфін: у 2022 році до загального фонду місцевих бюджетів надійшло майже 400 млрд грн. 24 лютого 2023 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <http://surl.li/loejb>

⁶⁴ Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01 квітня 2014 р. № 333-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text>

прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом. В результаті буде забезпечено один із напрямів реформування міжбюджетних відносин – перехід від трирівневої до дворівневої бюджетної системи.

Реформування міжбюджетних відносин досягло таких результатів:

- забезпечується створення нових прогресивних взаємозв'язків в управлінні бюджетними ресурсами;
- зріс рівень фінансового забезпечення місцевих бюджетів – дохідний потенціал місцевих бюджетів зріс більше ніж у двічі;
- створені умови для стимулювання органів місцевого самоврядування до збільшення бази місцевих бюджетів;
- органам місцевого самоврядування надано право самостійно встановлювати ставки місцевих податків у визначених законом межах, та надавати пільги щодо їх сплати;
- змінено систему міжбюджетного вирівнювання: замінено механізм збалансування видаткових сил на новий, більш прогресивний, що дозволяє зберігати більшу частину коштів на місцях, тобто горизонтальне вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів;
- змінено систему вертикального балансування видаткових повноважень на горизонтальне вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів;
- забезпечено надання якісних публічних послуг споживачам шляхом розширення видаткових прав органів місцевого самоврядування;
- збільшено інвестиційні кошти місцевих бюджетів;
- розширено коло пов'язаних з державним бюджетом місцевих бюджетів.

Тобто на законодавчому рівні забезпечено врегулювання питання повної бюджетної самостійності та фінансової незалежності місцевих бюджетів, що відповідає основним завданням Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні.

2.3 Проблеми розвитку податкової системи у процесі децентралізації

Незважаючи на кількарічні досягнення децентралізації в Україні, залишаються проблеми щодо подальшого забезпечення бюджетної самостійності та фінансової незалежності місцевих бюджетів у наданні якісних публічних послуг та ефективного функціонування бюджетної системи, які поглибилися в результаті широкомасштабної агресії РФ проти України⁶⁵. Враховуючи сучасні реалії, для формування соціально-економічної безпеки регіону актуальним є збільшення надходжень до бюджетів адміністративно-територіальних одиниць, насамперед за рахунок підвищення економічної активності місцевого підприємництва та ефективного наповнення бюджету через податкові надходження.

Досвід суб'єктами господарювання набутий під час глобальної пандемії COVID-19, а також під час воєнного стану свідчить про беззаперечну перевагу економічної самоорганізації суспільства перед централізованим управлінням у вирішенні різноманітних проблем через непорушність принципу субсидіарності та самостійне прийняття органами місцевого самоврядування багатьох управлінських рішень. Це є вагомим аргументом для зміцнення фінансової самодостатності місцевих бюджетів у поствоєнний період, що вимагає повернення до напрямів і пріоритетів розвитку децентралізації до початку військової агресії РФ, ураховуючи наслідки війни. Важливим аспектом посилення фінансової незалежності територіальних громад в умовах подальшої децентралізації, особливо що стосується інвестиційного розвитку в поствоєнний період, серед іншого, є збільшення податкового потенціалу регіону.

Податковий потенціал слід розглядати як «вбудований регулятор», який активно використовується для соціально-економічної безпеки регіонів і національної економіки, оскільки податкове регулювання може забезпечити прискорення або обмеження інвестиційних потоків для соціально-

⁶⁵ Ломачинська І., Чуркіна І. Децентралізація місцевих бюджетів в Україні: виклики в період війни. *Грааль науки*. 2022. №20. (вересень). С. 29-31.

економічного розвитку країн, певних галузей та секторів економіки, різних соціальних груп населення тощо. Податковий потенціал інвестиційного розвитку регіону формується на основі фактичних податкових надходжень, тобто всіх податків і зборів, сплачених платниками на адміністративній території, та умисної несплати податків, що проявляється як податковий борг, податкові пільги, ухилення від оподаткування.

Таким чином, під податковим потенціалом розвитку регіону слід розуміти максимально можливу величину потенційних фінансових ресурсів адміністративної території, яка може бути мобілізована й ефективно використана для подальшого зростання соціально-економічного добробуту, оскільки створює привабливі умови для інвестиційного розвитку суб'єктів господарювання регіону.

З моменту початку реформи децентралізації надходження до місцевих бюджетів зростають, як і частка місцевих бюджетів у доходах зведеного бюджету України. До найбільших доходів місцевих бюджетів беззмінно належать податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), міжбюджетні трансферти, єдиний податок, податок на майно й акциз із роздрібною торгівлі. Значну частку надходжень забезпечують і власні надходження бюджетних установ, акциз з імпортованого пального, доходи від операцій з капіталом та адміністративні збори. Саме вони забезпечують більш ніж 90% усіх надходжень до бюджетів адміністративно-територіальних громад.

Водночас структура надходжень до місцевих бюджетів по окремих адміністративно-територіальних громадах сильно різниться. Крім того, рівень фінансової та податкової спроможності місцевих бюджетів також відмінний, оскільки кожна адміністративна територія має свою структуру економіки та потенціал її розвитку, кількість мешканців і соціальну структуру населення тощо. Як результат, виникають фіскальні дисбаланси місцевих бюджетів, що обмежує виконання функцій, делегованих державою місцевим органам самоврядування, які вирішуються через бюджетне регулювання на основі міжбюджетного вертикального та горизонтального вирівнювання.

Горизонтальне передбачає, що місцеві бюджети, які мають податкоспроможність (залежить від кількості населення і надходжень від ПДФО в частині, що зараховується до відповідного бюджету) нижче 0,9 середнього показника по Україні, отримують базову дотацію для підвищення рівня їх фінансової забезпеченості, натомість, місцеві бюджети з індексом податкоспроможності понад 1,1 перераховують частину своїх бюджетних ресурсів (реверсна дотація) для підтримки менш спроможних громад.

Вертикальне вирівнювання, у свою чергу, спрямоване на перерозподіл частини бюджетів вищих рівнів на користь місцевих бюджетів з метою забезпечення їх фінансової самодостатності. Отже, соціально-економічна безпека й соціально-економічний добробут регіону залежить від спроможності збільшувати надходження до бюджетів адміністративно-територіальних громад, і оскільки основним джерелом є податки, то місцеве самоврядування для забезпечення фінансової самодостатності вимушене створювати привабливі умови для розвитку локального підприємництва.

Існує пряма залежність податкових надходжень до місцевих бюджетів від рівня економічного розвитку, ділової активності та продуктивності суб'єктів господарювання на її території. У свою чергу, інвестиційний розвиток суб'єктів господарювання залежить як від рівня податкового навантаження, так і тих умов інвестиційної привабливості, які фінансово спроможні забезпечити органи місцевого самоврядування: розвиток ринкової інфраструктури, підтримка в розробці суб'єктами господарювання інвестиційних проєктів, створення інвестиційної карти, реклама соціально-економічного потенціалу регіону, детінізація, надання грантів, створення регіональних фондів гарантування інвестицій, безкоштовне консультування тощо⁶⁶.

Застосування ефективних механізмів податкового стимулювання інвестиційного розвитку регіонів на основі ефективного податково-

⁶⁶ Гелеверя Є. М., Сергієнко Ю. І. Інвестиційна привабливість регіонів як основа сталого розвитку країни. *Бізнес Інформ*. 2020. №4. С.111–117.

бюджетного регулювання, якості державних інститутів, створення бізнес-інкубаторів і регіональних науково-технологічних парків дозволить сформувати передумови і для податкової конкуренції як фактору соціально-економічного зростання регіону, як на рівні приватного сектору, так і сектору суспільних благ⁶⁷. Саме такий підхід наближає Україну до Європейського Союзу, де Європейська концепція регіонального інвестиційно-податкового конкурування територій передбачає надання можливостей окремим адміністративним територіям провадження бюджетно-податковим регулювання власним господарським розвитком.

Отже, одним із головних аспектів соціально-економічної безпеки регіону в умовах децентралізації є його податковий потенціал. Завдяки розширенню та оптимізації структури податкової бази, що визначає його величину, з'являється можливість посилити або послабити стимули до інвестиційного розвитку суб'єктів господарювання та забезпечити технологічне оновлення виробництва, зростання виробництва інноваційних товарів і послуг, рівня зайнятості та доходів населення, зростання людського капіталу й ефективності його використання, покращення умов праці та життєдіяльності тощо.

Водночас, слід зауважити, що недоліки та деякі негативні наслідки реалізації податкової системи у процесі децентралізації також аналізуються у вітчизняній і зарубіжній науковій літературі, і деякі із них, на нашу думку, мають раціональну основу. Як зазначають науковці, фіскальна децентралізація – чи не найскладніший аспект децентралізації публічної влади. Вона є своєрідним мірилом: рівня демократичності та компетентності публічної адміністрації; адекватності політичної системи до суспільних очікувань; рівня довіри до місцевих органів влади та рівня сприйняття державною владою потреб суспільства в цілому і окремих громадян зокрема; якості контролю у публічній сфері та відповідальності; зрештою, вона є оцінкою адекватності

⁶⁷ Ломачинська, І. А. Концептуальні підходи до визначення сутності імпаکت-інвестицій. *Бізнес Інформ*. 2020. №2. С.16-22.

системи публічної адміністрації України та територіального устрою держави. Крім цього, існує низка соціально-психологічних, ментальних і культурних особливостей, які уможливають або унеможливають децентралізувати фінансові ресурси в державі⁶⁸.

Представники територіальних громад вказують на такі проблеми податкової системи⁶⁹.

1. Недофінансування делегованих повноважень. Громади відзначають проблему недостатності фінансового ресурсу на забезпечення реалізації покладених державою на місцеве самоврядування видатків і повноважень, а саме делегованих повноважень щодо забезпечення соціальних державних програм, пільгового перевезення, послуг зв'язку, утримання закладів освіти та охорони здоров'я, підвищення заробітної плати та ін. У цьому контексті загострюється питання необхідності збільшення частки податку на доходи фізичних осіб, що зарахується до бюджетів місцевого самоврядування, а також перегляду підходів до сплати (зарахування) цього податку до бюджетів.

2. Недонадходження до бюджетів територіальних громад через відсутність контрольних і фіскальних повноважень у органів місцевого самоврядування. Бюджети територіальних громад втрачають (недоотримують) фінансові ресурси внаслідок ухилення платників податків від сплати податків та зборів. Податкові органи меншою мірою зацікавлені у адмініструванні податку на доходи фізичних осіб та місцевих податків і зборів порівняно із обов'язковими платежами до держбюджету, а у органів місцевих самоврядування відсутні дієві важелі впливу (в т ч. контрольні та фіскальні повноваження) для притягнення до відповідальності таких осіб. Крім того, територіальні громади мають різні можливості розвитку, не всі мають високу

⁶⁸ Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О. М. Бориславська, І. Б. Заверуха, А. М. Школик та ін. Центр політико-правових реформ. 2012. 212 с.

⁶⁹ Підсумки обговорення податкового та бюджетного законодавства: АМУ звернулася до Мінфіну щодо вирішення проблемних питань громад. 22 грудня 2021 року. URL: <https://auc.org.ua/novyna/pidsumky-obgovorennya-podatkovogo-ta-byudzhethnogozakonodavstva-amu-zvernulasya-do-minfinu>

фінансову самостійність, тому обмежені ресурси витрачають на найбільш необхідне. Це питання тільки загострилось під час повномасштабного вторгнення на територію України.

3. Недосконалість системи фінансового вирівнювання демотивує органи місцевого самоврядування. Чинна система горизонтального вирівнювання податкоспроможності бюджетів місцевого самоврядування втрачає актуальність і демотивує органи місцевого самоврядування щодо збільшення обсягу зібраного на території громади податку на доходи фізичних осіб. Окрім того, в Україні не застосовується система вертикального вирівнювання, яка б збалансовувала існуючі недоліки системи горизонтального вирівнювання. Також потребують актуалізації статистичні показники (бази даних), що лежать в основі розрахунків обсягів базової та реверсної дотацій.

4. Недофінансування видатків на забезпечення повної загальної середньої, дошкільної та позашкільної освіти. Це зумовлено недостатнім обсягом освітньої субвенції та відсутністю інших субвенцій та дотацій із держбюджету на фінансування дошкільної та позашкільної освіти. Окрім того, хвилю невдоволення та непорозуміння викликав перерозподіл / перегляд показників освітньої субвенції до другого читання проєкту Державного бюджету на 2022 р. у розрізі бюджетів територіальних громад, що відбувався за незатвердженою / нечинною формулою розподілу освітньої субвенції.

5. Непрозорий і суб'єктивний порядок розподілу субвенцій і дотацій, внаслідок чого громади знаходяться у нерівних умовах щодо залучення до бюджету місцевого самоврядування коштів відповідних трансфертів. Це, зокрема, стосується додаткової дотації на здійснення переданих повноважень у сфері освіти та охорони здоров'я, субвенції на фінансове забезпечення будівництва, реконструкції, ремонту і утримання автомобільних доріг загального користування місцевого значення, вулиць і доріг комунальної

власності у населених пунктах, субвенцій на соціально-економічний розвиток територій, інфраструктурні об'єкти⁷⁰.

6. Відсутність за окремими «новими» субвенціями та дотаціями відповідних порядків розподілу та умов надання унеможлиблює планування органами місцевого самоврядування фінансового навантаження в частині подальшого співфінансування. Також існує проблема із несвоєчасністю (зволіканням) розподілу субвенцій та дотацій, через що органи місцевого самоврядування: не встигають освоїти кошти трансфертів, реалізувати довготривалі капітальні інфраструктурні об'єкти; не мають можливості рівномірно планувати бюджети громад у частині державних трансфертів; відволікають власні фінансові ресурси на забезпечення виплати заробітної плати у сферах освіти та охорони здоров'я (делеговані повноваження), що негативно впливає на баланс бюджету, планування подальших видатків.

7. Недостатність у територіальних громадах фінансових ресурсів на попередження, пом'якшення та усунення наслідків забруднення навколишнього природного середовища. Надходження екологічного податку концентруються на обласному рівні, попри те, що забруднюючі підприємства розташовані безпосередньо в громадах. Як наслідок, актуалізується, зокрема, необхідність перегляду часток розподілу екологічного податку між бюджетами різних рівнів місцевого самоврядування на користь бюджетів територіальних громад.

8. Воєнні дії на території України також загострили окремі питання функціонування податкової системи. Внаслідок війни так зване поле для податкового маневру в Україні дуже звужене. Очевидно, що Україні не обійтись без підтримки міжнародних партнерів не лише під час війни, а й після для відновлення економіки та податкової системи держави від впливу війни. Щонайменше рік чи два маємо отримати карт-бланш для перезавантаження

⁷⁰ Конституційно-правові проблеми місцевого самоврядування та децентралізації публічної влади в Україні: монографія / за ред. доктора юрид. наук, професора О. В. Батанова; передмова академіка НАН України Ю. С. Шемшученка та академіка НАПрН України О. В. Скрипнюка. Київ: Талком, 2021. 498 с.

економіки, а разом з нею й цілісної податкової системи України. В процесі такого перезавантаження потрібно визначитись з пріоритетами соціально-економічного розвитку країни та набором податкових інструментів та механізмів, що мають бути використані для цього в найефективніший спосіб.

9. Не менше важливим питанням, що може бути і проблемою є висока частота та кількість змін внесених до податкового законодавства. Як ми уже зазначали, впродовж 2014-2023 рр. до Податкового кодексу внесено досить багато змін. Постійне коригування нормативно-правової бази призводить до неготовності платників вчасно відреагувати на них, наслідком чого є порушення у сфері оподаткування. Окрім того, така нестабільність податкового законодавства та множинність змін стимулює недовіру платників до влади. Тільки за 2022-2023 роки нараховуємо 48 законів, якими внесено зміни до Податкового кодексу України. Це нормативно-правові акти, ухвалені на вимогу часу за досить короткий період, носять тимчасовий характер на період дії воєнного стану. Тому після завершення війни слід знову коригувати податкову систему України.

Зазначимо, що виявлення цих проблем дає поштовх до підготовки відповідних змін до чинного законодавства, що спрямовані на зміцнення фінансової основи та самостійності місцевого самоврядування, що і є основною ідеєю фінансової децентралізації. Наприкінці хотілося б наголосити, що розпочата у 2014 р. у рамках реформи децентралізації влади фінансова децентралізація потребує грамотного та продуманого завершення. Необхідно проаналізувати усі проблемні питання, що виявлені у процесі її впровадження, та ретельно виправити їх шляхом прийняття змін до законодавства. Надзвичайно важливо також не втратити тих здобутків, що були досягнуті за попередні роки. Слід також зазначити, що, незважаючи на загальну позитивну оцінку процесу фіскальної децентралізації, воєнні дії мають досить негативний вплив. Зокрема, може збільшуватися розрив в економічному розвитку окремих територій; знижуватися ефективність державного контролю за місцевими бюджетами.

Для покращення ефективності податкової системи в Україні, після закінчення воєнного стану, необхідно імплементувати наступні заходи:

- переглянути нормативно-правове регулювання податкового законодавства і переконатися, що його пункти не утворюють ситуацій у яких може виникати подвійне судження;

- варто оптимізувати рівень податкового навантаження щоб стимулювати збільшення кількості нових робочих місць та розвитку ринку праці, а також вивільнення грошових коштів населення і суб'єктів господарювання для розвитку бізнесу. Крім того, це сприятиме зниженню тіньової економіки та зменшенню відтоку вітчизняного капіталу за кордон. Процес зниження податкового навантаження має бути поступовим та потребує чіткої системності та прогнозованості рішень, оскільки в іншому випадку, це може спричинити серйозні втрати поточних доходів, ускладнення виконання державою своїх функцій та неможливість проведення подальших податкових реформувань;

- підвищити ефективність управління податковим боргом. Для цього необхідно включати усі активи боржника до податкової застави, незалежно від розміру податкового боргу, застосовувати продаж майна у разі невиконання графіку погашення податкового боргу та розширити перелік підстав для проведення виїзної документальної перевірки за наявністю податкового боргу;

- посилити відповідальність за використання тіньових податкових схем при веденні бізнесу та умисній мінімізації податкових зобов'язань;

- підвищувати інтерес суб'єктів господарювання до ведення бізнесу на території України за допомогою різноманітних програм лояльності;

- слід розробити та реалізовувати інструменти відновлення та модернізації країни вже зараз. Зокрема, це слід робити завдяки удосконаленню системи адміністрування податків. Місцеве самоврядування, як один з ключових інститутів забезпечення життєдіяльності громад, необхідно наділити реальними повноваженнями у питаннях адміністрування місцевих і, зокрема, майнових податків.

РОЗДІЛ 3

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ

3.1 Зарубіжний досвід податкової децентралізації

Для ефективної організації публічної влади необхідно забезпечити збалансованість управління на всіх рівнях. Оптимізація та впорядкування функцій органів виконавчої влади, зміна принципів їх діяльності, ефективність роботи державних органів, удосконалення системи взаємовідносин держави з органами місцевого самоврядування, демократизація управління та децентралізація влади є основними напрямками демократичних змін.

Ступінь децентралізації залежить від загальної політичної ситуації, авторитету політичних сил, а також людських і фінансових ресурсів, які є в розпорядженні місцевої влади. Децентралізація влади та управління не може існувати поза державою. Вона реалізується з ініціативи та під контролем державної влади. Децентралізація також неможлива, коли місцева влада є слабкою, обмеженою у своїй діяльності та здійснює лише політику центральної влади. Демократичне реформування системи державного управління можливе в разі делегування частини реальної влади на місця у всіх сферах здійснення політики. Види децентралізації представлені в таблиці 3.1.

За останні кілька десятиліть у багатьох країнах відбулися масштабні реформи у сфері публічного управління. З'явилися нові підходи до організації діяльності органів державної влади, державна служба почала орієнтуватися на високий рівень та ефективність задоволення потреб суспільства, оновилися процеси самоорганізації громадян. Не випадково важливим елементом є децентралізація влади, яка часто притаманна конкретній політико-адміністративній системі. В даний час у кожній країні є свої причини проведення децентралізації та форми її організації, а перебіг і еволюція відносин між центральним і місцевим урядом унікальними.

Таблиця 3.1 - Форми, зміст та інструментарій децентралізації⁷¹

Форма	Сутність	Інструментарій
політична децентралізація	політична децентралізація прагне давати громадянам або їх представникам більше влади в процесі прийняття державних рішень	<ul style="list-style-type: none"> – конституційні чи законодавчі реформи; – розвиток плюралістичних політичних партій; – створення місцевих політичних одиниць; – заохочення ефективних суспільних та громадських груп
адміністративна децентралізація	адміністративна децентралізація прагне перерозподілити повноваження, відповідальність і фінансові ресурси для надання державних послуг між різними рівнями влади	<ul style="list-style-type: none"> – деконцентрація – перерозподіл повноважень щодо прийняття рішень, фінансових та управлінських обов'язків між різними рівнями центрального уряду та регіональних органів; – делегування – передача відповідальності за прийняття рішень і адміністрування державних функцій напівавтономним органам, що не контролюються повністю центральним урядом, але в кінцевому підсумку підзвітні йому; – передача – для розподілу функції, центральні органи передають повноваження для прийняття рішень, фінансів та управління квазіавтономним одиницям місцевого самоврядування з корпоративним статусом
фіскальна децентралізація	формування достатнього рівня доходів на місцевих рівнях для прийняття рішень про витрати	<ul style="list-style-type: none"> – самофінансування або відшкодування витрат через залучення виплат користувачів; – спільне фінансування або спільне виробництво, через які користувачі беруть участь у наданні послуг та інфраструктури шляхом грошових або трудових внесків; – розширення місцевих доходів через податки на власність, податки з продажів або непрямих витрат; – міжбюджетні трансферти, які надаються центральним урядом місцевим органам влади для загальних або конкретних цілей; – дозвіл муніципальних запозичень і мобілізація національних чи місцевих державних ресурсів через кредитні гарантії
економічна (ринкова) децентралізація	формування ринкового середовища	<ul style="list-style-type: none"> – приватизація – перехід об'єктів із державної до приватної власності; – партнерство – залучення до процесів фінансування органів місцевої влади та бізнесу; – дерегуляція

⁷¹ Касич А. О., Петрушко А. С. Управління процесами децентралізації: зарубіжний досвід та стратегічні завдання для України. *Економіка та суспільство* : зб. наук. пр. 2017. Вип. 13. С. 71–77.

Досліджуючи закордонні наукові джерела, науковці доводять, що ступінь фіскальної децентралізації можна оцінити кількісно та якісно. Основними критеріями оцінки її рівня є: співвідношення показників видатків місцевого самоврядування (місцевих бюджетів) до державних видатків; розмір видатків місцевих бюджетів у відношенні до ВВП; частка власних доходів у структурі доходів територіальних громад; обсяг міжбюджетних трансфертів, зокрема дотацій вирівнювання в структурі доходів місцевих бюджетів. Виділено й інші критерії, зокрема: рівень зайнятості в державному секторі; рівень доходів місцевого самоврядування порівняно з доходами державного бюджету; сума податкових надходжень порівняно із загальною ставкою податкових надходжень у державі; стану та якості власності територіальних громад тощо. Якісний критерій оцінки фінансової децентралізації стосується контрольно-наглядових механізмів, які забезпечують законність фінансової влади органів місцевого самоврядування, а отже, самостійність і незалежність місцевого самоврядування.

Керуючись цими критеріями, виділяються три моделі фінансового забезпечення місцевого самоврядування⁷²: *скандинавська модель*, де місцеві податки становлять від 10% до 20% ВВП і 20–50% усіх податків. Серед країн, які можна віднести до цієї моделі, – Швеція, Данія, Фінляндія; *латинська модель*, де обсяг місцевих податків сягає 4–6% ВВП і становить близько 20% усіх податків. Ці показники характерні для Італії, Франції, Іспанії; *ганноверська модель*, де місцеві податки сягають 1–2% ВВП і становлять близько 4–5% усіх податків. Це властиво для Німеччини, Великої Британії, Нідерландів, Польщі.

Розглянемо більш детально досвід окремих країн у формуванні та реалізації податкової системи. У Європі існує різноманітність податкових систем, і кожна країна має свої власні податкові ставки та зобов'язання:

⁷² Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О. М. Бориславська, І. Б. Заверуха, А. М. Школик та ін. Центр політико-правових реформ. К., 2012. 212 с.

Франція славиться високими податковими ставками як для приватних осіб, так і для підприємців. Сумарна ставка податку на додану вартість (ПДВ) та інші податки може досягати 20% і вище; у Бельгії податковий тягар також досить високий. Тут застосовуються високі ставки податку на доходи фізичних осіб та податок на додану вартість, який становить 21%; Данія відома своїми високими податками на доходи та майно. Податок на додану вартість у країні становить 25%; Швеція також має високі податкові ставки на доходи фізичних осіб та підприємців. Податок на додану вартість складає 25%; у Нідерландах ставка ПДВ становить 21%; в Італії також застосовуються високі податкові ставки. Податок на додану вартість складає 22%; Німеччина має відносно високі податкові ставки, включаючи ставку ПДВ у розмірі 19%⁷³. Проте, незважаючи на високі податкові ставки, у кожній із цих країн існують різні програми та пільги, які можуть допомогти зменшити податкове навантаження. Крім того, кожна країна надає різноманітні можливості для підприємців та інвесторів, які можна використовувати для оптимізації податкової ситуації. Важливо уважно вивчити податкову систему кожної країни та отримати професійну консультацію, щоб ухвалити обґрунтовані рішення для свого бізнесу чи особистих фінансів.

В державах з розвинутою ринковою економікою, особливо Західної Європи, частка податків у доходах органів місцевого і регіонального самоврядування становить значні суми коштів. Наприклад, в Данії, Іспанії, Норвегії, Швейцарії, Швеції, Фінляндії вони становлять понад 40% від дохідної бази. У загальній сукупності кількість місцевих податків у розвинених державах поділяється на такі групи: – це прямі реальні податки: на рухоме і нерухоме майно, землю, з власників транспортних засобів, промисловий, екологічний тощо; – це прямі податки на доходи фізичних і юридичних осіб, спадщини, дарування; – це непрямі податки на продаж:

⁷³ Європейські країни з найвищими податками для приватних осіб і підприємців. *Crystaltax*. 27.07.2023. URL : <https://crystal.tax/ua/vropejsk-krani-z-najvishhimi-podatkami-dlya-privatnix-osb-pdprimezv.html>

акцизи на бензин, тютюн, спиртні напої, на роздрібний продаж тощо: – це збори і мита: на прибирання та вивіз сміття, за паркування автотранспорту, за полювання і риболовлю, з власників собак, за видачу ліцензій і посвідчень, послуги цвинтарів тощо⁷⁴.

У Швеції функціонує дворівнева модель місцевого самоврядування, за якої муніципалітети та округи можуть фінансуватися за рахунок місцевих податків, що зміцнює їхню автономію. В центральних органах управління працюють менше 20% державних службовців. Більшість соціальних послуг у Швеції надаються муніципалітетами, тому 60% є муніципальними службовцями. Проведена свого часу територіальна реформа ще більше посилила владу муніципалітетів і стала основою для подальшої децентралізації в країні.

Основним джерелом доходу муніципальних утворень Швеції є податки, розмір яких визначається органами місцевого самоврядування, а держава лише встановлює їх межі⁷⁵. При цьому видаткова частина бюджету, наприклад, окремої комуни, покривається податками у межах однієї комуни. Таким чином, зменшується залежність бюджету від зовнішніх джерел фінансування. Окрім податкових надходжень, місцеве самоврядування підтримується державними дотаціями, дотаціями для вирівнювання фінансових показників чи виконання конкретних завдань. Джерелами фінансування також є місцеві позики, кошти, які сплачують громадяни за послуги, тощо⁷⁶.

З 1995 р. у Швеції діє система фінансового вирівнювання муніципальних доходів, заснована на таких критеріях, як частка працездатного населення,

⁷⁴ Шило Ж. С. Реформування податкової системи України: проблеми та перспективи. *Вісник НУВГП. Серія: Економічні науки*. 2023. Вип. 1. С. 248-258.

⁷⁵ Мірошник О. Інститут місцевого самоврядування у Швеції. *Національна безпека і оборона: наук. пр.* 2009. № 1. С. 37–39.

⁷⁶ Шведський досвід з децентралізації влади. Чи корисний він для України? 2019. URL : <https://lan.od.ua/main/946-shvedskij-dosvd-z-decentralzacyi-vladi-chi-korisnij-vn-dlja-ukrayini.html>

рівень доходів населення, його вікова структура, економічна структура та ін.⁷⁷. Така система фінансового вирівнювання є однією з форм державної підтримки місцевого самоврядування і полягає в забезпеченні однакового бюджетного показника муніципальних одиниць. Це зумовлено необхідністю надання населенню, яке проживає на їхній території, однакового обсягу послуг незалежно від рівня доходів та інших факторів окремої одиниці місцевого самоврядування.

У Швеції близько 60% усіх витрат бюджету використовується на охорону здоров'я, соціальне забезпечення, освіту та культуру. Наслідком проведення такої політики є високий рівень соціального забезпечення громадян, особливо пенсіонерів та інвалідів, експортна спроможність шведських компаній, що займають помітне місце на світовому ринку. Використовуючи механізм перерозподілу доходів, держава сприяє не лише вирівнюванню доходів різних груп населення, а й поточному споживанню. Таким чином створюється сприятлива атмосфера для розвитку усіх сфер господарювання, прослідковується стабілізація економіки держави, зростають доходи громадян. Прогресивне оподаткування високих доходів суттєво впливає на покращення рівня життя різних верст населення. У результаті проведення такої політики у Швеції найменша у світі різниця між найнижчим та найвищим рівнем життя⁷⁸.

Формування місцевої публічної влади у Франції також відбувалося шляхом децентралізації. До 1980 р. Франція була досить централізованою країною, але запроваджені реформи створили умови для децентралізації системи державного управління. У період з 1982–1986 рр. у Франції ухвалено більше 40 законів, спрямованих саме на децентралізацію. Успіх

⁷⁷ Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн : навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

⁷⁸ Греца Я. В., Когут М. Г. Податкові системи Франції та Швеції: аналіз основних особливостей та можливість їх запозичення для України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2017. Вип. 47. С. 119-122.

децентралізації у Франції підтверджено згодою політичних лідерів та сприйняттям реформи громадянами країни.

Податкова система у Франції регулюється відповідною Податковою службою, яка входить до складу Міністерства економіки, фінансів і бюджету. Адмініструванням податків займається Головне податкове управління та Головне управління мита та інших надходжень. Податкова система Франції має свої певні особливості. По-перше, для Франції властиві високі соціальні податки – платежі та внески у фонди соціального призначення (понад 40% загальної суми обов'язкових платежів і податків у порівнянні з близько 30% в середньому по країнах ЄС). По-друге, структура французької податкової системи історично склалася таким чином, що фіскальне значення непрямого оподаткування (податків на споживання) у загальній сумі державних доходів перевищують долю прямих. По-третє, в основі бюджетного процесу знаходиться принцип пріоритету ресурсів, що означає затвердження парламентом спочатку доходної частини бюджету, а потім видаткової. По-четверте, відповідно до вимог уніфікації податкових систем в рамках Європейського Союзу протягом останнього десятиліття спостерігається зниження ставок оподаткування з одночасним розширенням податкової бази за рахунок скасування пільг⁷⁹. Основні місцеві податки: туристичний збір, податок сімейний (складається з трьох податків: на житло, земельний податок на будинки і будівлі, податок на землю), податок на використання комунікацій, податок на продаж будинків⁸⁰.

Наслідком реформи органів державної влади в Італії стало формування трирівневої системи організації влади: регіон – провінція – комуна. У місцевих бюджетах зосереджено видатки на забезпечення функціонування освіти, охорони здоров'я, транспортної мережі, цивільної авіації, надання адміністративних послуг промисловості та бізнесу. До компетенції регіонів

⁷⁹Податкова система країн членів ЄС: Інформаційна довідка. Липень 2022. № 11. URL : https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00ZKX1.pdf

⁸⁰ Taxes in France: a guide to the French tax system. *Expatica*. URL: <https://www.expatica.com/fr/finance/taxes/a-guide-to-taxes-in-france-101156/>

також належать питання планування та розвитку території. Для того, щоб регіони могли ефективно здійснювати свої повноваження, вони повинні мати достатні ресурси, які включають як власні ресурси (насамперед податки та інші надходження, розмір та кількість яких визначає регіональна рада), так і кошти за програмою рівномірного розподілу фондів, що надаються державою для підтримки економічного розвитку та зменшення соціально-економічної нерівності. До компетенції провінцій належать підтримка та розвиток громадського транспорту, надання дозволів та контроль приватного транспорту, доріг у межах воєводств та пов'язаної з ними інфраструктури, захист середньої освіти, забезпечення економічного розвитку, у т. ч. завдяки створенню центрів зайнятості, центрів надання соціальних послуг, промоції культури, туризму.

Місцеві органи влади Італії мають право визначати розмір місцевих податків та зборів, які є основним джерелом фінансування та вирішення локальних потреб. Італія входить в число розвинених країн світу, для яких характерна множинність місцевих податків, що включають: групу прямих реальних податків (на нерухоме і рухоме майно, з власників транспортних засобів, на професію, екологічний і т. д), групу прямих податків на доходи (прибутковий та на прибуток підприємств), податків на спадщину і дарування, непрямі податки на продаж (на роздрібний продаж, на продаж спиртних напоїв, на споживання електроенергії та газу, акцизи на бензин, тютюн, спиртні напої), збори і мита. Як свідчить практика, італійська модель державного будівництва виявилася досить дієвою та сприяла підвищенню ефективності використання бюджетних фондів, якості надання публічних послуг, зростанню економічної активності на регіональному рівні.

Початком реформи децентралізації в Латвії стало ухвалення закону «Про місцеве самоврядування» (1994 р.), який визначив сутність, основні права та обов'язки, а також фінансову основу місцевого самоврядування. Характеризуючи адміністративно-територіальну реформу, варто зазначити, що, незважаючи на невеликі розміри території країни, на початку реформ

Латвія характеризувалась нерівномірністю розвитку регіонів та територій. Перш за все, вони стосувалися небажання малих громад об'єднуватися. За перші шість років реформи створено тільки 20 об'єднаних громад. Водночас помилка держави полягала в тому, що вона не затвердила чітких правил щодо критеріїв та формату об'єднання. Це призвело до того, що нові громади хоч і почали утворюватися, не могли виконувати необхідні функції. Що стосується фінансової та податкової реформ, то впродовж 1995–1998 рр. були прийняті закони «Про бюджети самоуправління» та «Про фінансове вирівнювання ресурсів самоуправління».

На сьогоднішній день основними джерелами доходів місцевих бюджетів у Латвії є податкові надходження, трансферти з державного бюджету, місцеві мита, взаєморозрахунки місцевих спільнот, плата від послуг. Основну питому вагу у структурі надходжень до бюджетів займає податок із доходів фізичних осіб, який розподіляється між державним та місцевим бюджетами. Значну частину складає податок на нерухомість, який розраховується виходячи з кадастрової вартості.

Типовим представником децентралізованої системи є Німеччина з її традиціями федералізму. Це стосується відносин між федеральним рівнем і «землями» та є результатом сильної політичної й адміністративної позиції місцевих органів влади по відношенню до центрального уряду.

Податковій системі Німеччини властиві позитивні риси, що перетворює її у взірць для наслідування: – інвестиційна, екологічна, енергозберігаюча направленість оподаткування; – досконале та ефективне адміністрування податків, засноване на принципі «Ordnung» («порядок»): самодисципліна й організованість платників податків, професіоналізм та лояльність персоналу податкової служби⁸¹.

Основною рисою німецької системи оподаткування є закріплене в Конституції положення, що регулює розподіл податкових доходів між

⁸¹ Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних країн : навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 210 с.

бюджетами різного рівня. Притому, що кожен рівень влади уповноважений встановлювати і (частково субнаціонального рівня) адмініструвати податки і збори, значна частина податкових доходів перерозподіляється за затвердженими нормативами між бюджетами різних рівнів. Податки, надходження за якими підлягають розподілу між бюджетами, називають спільними податками.

У податковій системі Німеччини можна виокремити чотири складових – спільні податки, федеральні податки, податки земель і податки громад (податки муніципальних утворень), а також церковний податок, що є окремим видом. Загальні правила, що діють для всіх видів податків, закріплені в Положенні про справляння податків, зборів і мита. У цьому документі визначається поняття податків, встановлюються базові визначення: платники податків, податкові органи, об'єкт оподаткування тощо, а також закріплюються основні права та обов'язки платників податків та податкових органів. Крім того, є спеціальні закони по кожному податку і всіх пов'язаних з ними питань⁸².

Джерела доходів бюджетів територіальних одиниць Німеччини - типові: податки, збори, часткові відрахування, державні асигнування, доходи з продажів, кредити. Серед власних податків - промисловий, поземельний та споживчий, а також закріплені - прибутковий та податок з обороту. Основним місцевим податком є промисловий, ним обкладаються капітал і дохід всіх підприємств, які господарюють на території округу чи громади. Бюджети земель на 80 % формуються власними надходженнями, решта - дотаціями та субвенціями. Особливістю бюджетної системи є закріплення за кожним рівнем податків, які скеровуються лише до одного з бюджетів.

Бюджетна децентралізація в Німеччині передбачає участь держави в бюджетному регулюванні: федерація несе відповідальність за цілісність

⁸² Ілюшик О. М., Піщанська М. О. Аналіз побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2018. Вип. 1. С. 157-165.

економічного розвитку країни, завдання земель - опікуватися культурою, освітою та наукою, а все що стосується життя громади відноситься до повноважень общин. У Німеччині бюджетоутворюючий процес ґрунтується на вертикальному розподілі податкових надходжень. Податок на доходи фізичних осіб, ПДВ, податок на доходи з капіталу фізичної особи формують бюджети всіх трьох рівнів бюджетної системи ФРН: федерального, суб'єктів федерацій (земель) та бюджети громад⁸³. Податок на прибуток корпорацій та кредитних установ розподіляється між федеративним бюджетом та бюджетами земель. ПДВ, податок на доходи фізичних осіб та на доходи від капіталу фізичних осіб розподіляються у відповідній пропорції між федеративним, земельним бюджетами та бюджетом громади. Крім того, за кожним рівнем бюджетної системи закріплюються певні податки, що повністю спрямовуються лише до одного з бюджетів⁸⁴.

Один з найкращих результатів децентралізації має Польща. Основні трансформаційні процеси, що відбулися в Польщі після 1989 р., включали: по-перше, демократизацію (політичні зміни, спрямовані на створення демократичної системи, яка б характеризувалася захистом особистості, громадянської і політичної свобод); по-друге, створення вільного ринку (реформи економічної системи передбачали формування ринкової економіки, заснованої на приватній власності); по-третє, децентралізацію (реформа системи управління державними фінансами)⁸⁵. Реформа такого масштабу призводить до трансформації загальної державної системи.

У процесі реформи було реформовано механізм перерозподілу податкових надходжень між державним та місцевими бюджетами. У Польщі

⁸³ Демченко О. П., Яковенко К. А. Європейський досвід бюджетної децентралізації та перспективи для України. *Економіка та суспільство: наук. журнал*. 2018. Вип. 16. С. 724-730.

⁸⁴ Сарнецька Я. А. Податкова децентралізація в Україні: проблеми імплементації та шляхи їх вирішення. *Фінанси, облік і аудит*. 2018. Випуск 2 (32). С. 75-88.

⁸⁵ Kulesza M. Methods and Techniques of Managing Decentralization Reforms in CEE Countries. The Polish Experience// Public Administration Department Faculty of Law and Administration Warsaw University Polan. URL : <http://www.oecd.org/turkey/35674974.pdf>.

за основу обрано співпрацю регіонів, що включало створення вільних економічних зон і надання допомоги одному регіону іншому в умовах профіциту і дефіциту бюджету. Важливими наслідками проведення адміністративно-територіальної реформи стало відокремлення влади та бізнесу, що гарантувало кожному громадянину право вільно і на вигідних умовах здійснювати підприємницьку діяльність⁸⁶.

Зарубіжний досвід свідчить про значущість децентралізації для країн, які перебувають у стадії глибинних змін у системі регулювання суспільних відносин. Для країн перехідного періоду децентралізація є дієвим способом зміни суттєвих характеристик суспільства і має значний потенціал та перспективи для місцевого розвитку. Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що передовий досвід країн світу у побудові власної податкової системи становить певний інтерес для України. Такі напрацювання можуть бути використані у практичній діяльності вітчизняних державних органів, покликаних боротися з неналежним розподілом доходів і зборів, а також сприяти правильному руху коштів у державі.

Якщо аналізувати переваги системи оподаткування, яка існує в країнах Європейського Союзу, то в цілому їх перелік може бути зведений до наступного: Невелика кількість податків, що дає змогу ефективного їх адміністрування, сприяє прозорості та відкритості податкової системи; наявність реально діючої системи оподаткування розкоші, яка, окрім того, що сприяє наповненню бюджету, є гарантією соціальної справедливості, громадської злагоди у суспільстві; підвищений рівень оподаткування суб'єктів господарювання, що дає можливість державі повною мірою реалізовувати свої функції: соціальну, функцію охорони правопорядку, військового захисту.

⁸⁶ Архипенко І. Децентралізація влади в Україні в контексті європейського досвіду. *Актуальні проблеми європейської та євроатлантичної інтеграції України : матеріали 16-ї регіональна наук.-практ. конф.*, 16 трав. 2019 р., м. Дніпро. С. 155-158.

3.2 Концептуальні засади вдосконалення податкової системи у контексті посилення фінансової спроможності місцевого самоврядування

Потреба перегляду політики фінансового забезпечення розвитку держави, зокрема в частині удосконалення механізму оподаткування, в умовах сьогодення є актуальною, що пов'язано з трансформаційними змінами системи публічного управління та посиленням ролі місцевого самоврядування.

Потреба таких змін обумовлена: по-перше, чинником змін у бюджетно-податковому забезпеченні розвитку держави в контексті децентралізації та воєнного стану; по-друге, системними суб'єктивними та об'єктивними потребами в удосконаленні самої податкової системи. До об'єктивних потреб віднесено: часткова обмеженість фінансових ресурсів; перенесення податкового навантаження на платників, які дисципліновано та вчасно сплачують податки до бюджетів; високий рівень ухилення від сплати податків тощо. До суб'єктивних: формування норм та правил розвитку податкової системи без урахування науково-теоретичних засад оподаткування; глибинні протиріччя між податковими інтересами держави та великих платників податків; відсутність сформованої стратегії розвитку податкової системи, що супроводжується несистемними змінами та нововведеннями ситуативного характеру; неефективна система податкового адміністрування.

Податкова система України повинна швидко реагувати на економічні потреби, зокрема через воєнні дії на її території, що тільки погіршує ситуацію. Система формування доходів бюджетів досить довгий період часу розвивалася в контексті перехідної економіки та мала фіскальний характер, при цьому не орієнтувалася на стале економічне зростання як стратегічну умову розвитку. Це свідчило про суттєві перекося у реалізації функцій, що стало результатом негативного впливу на соціально-економічний розвиток держави, оскільки саме податкова система виступає одним з основних базисів її існування.

Основними напрямками розвитку податкової системи є:

- формування сприятливого інституційного середовища та вдосконалення законодавства України в напрямках: 1) досягнення ефективної боротьби із схемами ухиляння від сплати податків, зокрема вдосконалення системи адміністрування ПДВ; 2) формування ефективних організаційно-інституційних засад розвитку податкового контролю; 3) забезпечення єдино вірних правил справляння та адміністрування податків без можливості по-різному трактувати положення нормативних актів в частині сплати податків;

- підвищення податкової культури – формування нових взаємовідносин між платниками податків та органами ДФС на засадах взаємодопомоги і довіри, забезпечення відкритого доступу платників податків до інформації про їх сплату;

- стимулювання економічного зростання – формування нових правил справляння податків в напрямі підвищення конкурентоспроможності вітчизняного підприємництва, легалізації тіньового сектору, активізації інноваційно-інвестиційних процесів, забезпечення простоти податкових норм для суб'єктів господарювання та скорочення витрат платників на нарахування та сплату податків;

- посилення спроможності місцевого самоврядування – розвиток податкової системи має ґрунтуватися на засадах фіскальної децентралізації та спрямовуватися на посилення адміністративно-управлінського і фінансово-економічного потенціалів місцевої влади.

Основними орієнтирами розвитку податкової системи в контексті децентралізації визначено забезпечення фіскальної самостійності органів місцевого самоврядування для надання якісних соціальних послуг в умовах їх наближення до безпосередніх споживачів та підвищення ефективності вирішення важливих завдань управління територією на місцевому рівні⁸⁷. Водночас практика функціонування податкової системи свідчить про суттєві

⁸⁷ Галамай Р. Я. Трансформація податкової системи України в умовах реформування місцевого самоврядування. Дисертація на здобуття наук. ступеня к.е.н. Дисертація на здобуття наук. ст. к.е.н., спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Львів, 2021. 216 с.

проблеми щодо дотримання балансу інтересів населення, органів управління різних рівнів та суб'єктів господарювання. Так, підвищення рівня податкового навантаження супроводжується зниженням економічного розвитку з одночасним підвищенням рівня надаваних суспільних благ як результату збільшення соціальних видатків. З іншої сторони, зниження податкового навантаження тягне за собою економічне зростання в результаті активізації суб'єктів господарювання та одночасне зниження якості надання суспільних благ. Така залежність вимагає обґрунтованого виваженого підходу до встановлення та справляння податків і ведення податкової політики на місцевому рівні. А враховуючи обмеженість дослідження податкової системи умовою реформи місцевого самоврядування в Україні, основний акцент варто зробити саме на питанні концептуалізації її розвитку в напрямі забезпечення спроможності місцевого самоврядування.

Розвиток податкової системи в умовах реформи місцевого самоврядування зумовлений потребою досягнення ефективності при наданні послуг та їх максимального наближення до споживачів, вдосконалення системи управління на місцевому рівні, якісного вирішення завдань та забезпечення фінансової самостійності органів місцевого самоврядування. Тому метою розвитку податкової системи в контексті посилення спроможності місцевого самоврядування визначено формування конкурентоспроможної податкової системи, орієнтованої на зростання економіки, сприяння інклюзивності, забезпечення спроможності території і достатнього рівня податкових доходів бюджетів різних рівнів.

Досліджуючи питання розвитку податкової системи в напрямі посилення фінансової спроможності місцевого самоврядування, варто акцентувати на необхідності ефективного акумулювання фінансових ресурсів за рахунок управлінської діяльності. Враховуючи наявність численних факторів впливу на особливості мобілізації податкових надходжень до місцевих бюджетів, вибір інструментів оподаткування має відбуватися з урахуванням ключових орієнтирів, за умови дотримання яких і формується

ефективна система оподаткування на рівні місцевого самоврядування. До таких орієнтирів слід віднести:

- економічну ефективність – критерій, за умови врахування якого на території стягнення податку не відбувається викривлення поведінки суб'єктів економіки – платників податку внаслідок додаткових фінансових втрат від його сплати, тобто сплата податку відбувається за умов, які є допустимими для платника та не мають негативного впливу на його життєдіяльність;

- соціальну справедливість – критерій, розглядати який в контексті встановлення податків варто у вертикальному і горизонтальному вимірі, що передбачає, по-перше, врахування платоспроможності платника податку при визначенні суми податку до сплати, по-друге, забезпечення горизонтальної рівності при сплаті податків однаковими за більшістю характеристик платниками;

- повнота акумулювання – критерій, який передбачає врахування усіх чинників забезпечення повної сплати податку та максимізації суми надходження від його справляння;

- системна стабільність – критерій, обумовлює необхідність формування податкової системи на засадах стабільності та постійності з можливістю внесення змін лише у випадку необхідної реакції на зовнішні виклики;

- прозорість та простота – критерій, який вимагає ефективного та постійного каналу інформації між суб'єктами оподаткування, а також формування системи адміністрування податку на основі чітко встановлених правил і норм, забезпечення яких дасть можливість платникам передбачити наслідки прийнятих ними податкових рішень.

На думку Шило Ж.С., для підвищення рівня ефективності податкової системи в Україні необхідно реалізувати наступні заходи:

1. Дотримання стабільності в нормативно-правовому регулюванні податкового законодавства. Запропоновані податкові нормативи для суб'єктів господарювання мають бути простими та зрозумілими та не повинні постійно змінюватись.

2. Оптимізація рівня податкового навантаження з метою стимулювання розвитку нових робочих місць, зростання ринку праці та вивільнення грошових коштів населення для розвитку власного бізнесу.

3. Підвищення ефективності управління податковим боргом, що включає: віднесення до податкової застави усіх активів боржника, незалежно від розміру податкового боргу; застосування продажу майна відразу після невиконання графіка погашення податкового боргу; передбачення в законодавстві норми про автоматичне списання частини коштів у погашення податкового боргу у момент їх надходження на рахунок платника.

4. Автоматизація процесів оподаткування із застосуванням сучасних технологій. Органам ДПС слід продовжити роботу щодо вдосконалення системи електронного документообігу та системи електронного адміністрування ПДВ, застосовувати спрощені форми податкової звітності, звітування платниками за операціями у режимі реального часу тощо.

5. Збільшення відповідальності за використання тіньових податкових схем при веденні бізнесу та умисній мінімізації податкових зобов'язань⁸⁸.

Урядом держави розроблено нову концепцію податкової реформи, яку обговорюють в Офісі Президента, що отримала назву «10-10-10». Запропонована податкова реформа передбачає зниження ставок ключових податків до 10%: податку на прибуток підприємств (18%), податку на доходи фізосіб (18%) та ПДВ (20%). Також запропоновано скасувати єдиний соціальний внесок (ЄСВ, 22% від фонду оплати праці працівника, для ФОПів – щонайменше 22% від мінімальної зарплати), та вдвічі, до 3%, підвищити ставку військового збору. Податок на прибуток підприємств (далі – ППП), також планується зменшити з 18% до 10%, а в середньостроковій перспективі і зовсім відмовитися від нього. Робота над проектом триває під час

⁸⁸ Шило Ж. С. Реформування податкової системи України: проблеми та перспективи. *Вісник НУВГП. Серія: Економічні науки*. 2023. Вип. 1. С. 248-258.

повномасштабної війни, в умовах загроз та небезпек життю українців, а також не стабільністю всіх сфер національної економіки⁸⁹.

Водночас зі зниженням ставок податків також пропонують скасувати всі податкові пільги, посилити відповідальність за порушення податкового законодавства і надати Державній податковій службі доступ до інформації про банківські рахунки платників податків, тобто скасувати банківську таємницю⁹⁰.

Головна мета цієї реформи — зменшення податкового тягара на бізнес та громадян, що в свою чергу може вплинути на зростання економіки, збільшення інвестицій та створення нових робочих місць. Команда економічних радників, яка запропонувала цю реформу, вважає, що вона допоможе зробити податкову систему більш прозорою та простою. І хоча це ще лише пропозиція, вона вже викликала обговорення та дискусії, які можуть призвести до важливих змін у майбутньому.

У березні 2023 р. були запропоновані зміни до реформи "все по 10", у зв'язку з якими активні дискусії стосовно необхідності реформування податкової системи поновилися з новою силою. Одні експерти стверджують, що нова реформа може призвести до зменшення доходів держави, що, в свою чергу, може негативно позначитися на розвитку економіки та соціальних програм. Однак, інші експерти вбачають у цій реформі можливість повернення більше інвестицій та стимулювання економічного зростання. Існують навіть ті, хто не сприймає нову податкову модель всерйоз, вважаючи її популістською.

Податкова реформа "10-10-10" своєю назвою коротко виражає зміст інновацій, які планується ввести. Основні зміни, які можуть бути запроваджені, вказані у порівняльній таблиці 3.2.

⁸⁹ Subina T., Orłowski J. Реформування податкової системи України. *Studia Prawnoustrojowe*. 2023. Вип. 60. С. 347-365.

⁹⁰ Тодеренчук С. Переваги та недоліки податкової реформи "10:10:10" для бізнесу. 28 квітня 2023 р. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/04/28/699587/>

Таблиця 3.2 – Нові зміни, що пропонує реформа «10-10-10»

Показник	Що є на сьогодні	Що обіцяє реформа
Кількість загальнодержавних податків та зборів	7 загальнодержавних податків (податок на прибуток, акцизний збір, податок на додану вартість, рента, податок на доходи фізичних осіб, екологічний податок, мито)	Загальнодержавні податки: Податок на виведений капітал Податок на додану вартість Податок на доходи фізичних осіб
Кількість місцевих податків та зборів	3 місцевих податків та зборів (податок на майно, у тому числі транспортний податок та плата за землю, єдиний податок, туристичний збір)	Екологічний податок Рента Мито Місцеві податки:
Внески з заробітної плати	Єдиний соціальний внесок	Податок на майно Єдиний податок Туристичний збір
Тимчасовий збір	Військовий збір – 1,5%	3%
Базові ставки оподаткування	Податок на прибуток підприємств – 18%	Податок на виведений капітал -10%
	ПДФО – 18%	ПДФО - 10%
	ПДВ – 20%	ПДВ - 10%
Пільги та знижені ставки податку	Знижені (пільгові) ставки та звільнення від оподаткування	Скасування всіх пільг

Однією з найбільш помітних інновацій є введення нового виду податку – податку на виведений капітал. Головною його відмінністю від податку на прибуток є те, що за 10-відсотковою ставкою оподатковують лише кошти, які суб'єкт господарювання виводить зі свого загального обороту у вигляді дивідендів від своєї діяльності. На відміну від податку на виведений капітал, податок на прибуток сплачується з суми, яка є різницею між доходами та витратами. Податок на виведений капітал є дещо новим для України, та зараз активно тестується резидентами Дія City, які вже змогли на собі відчути всі його переваги та недоліки.

Для держави та бізнесу, як і будь-яка інша реформа, податкова реформа "10-10-10" має низку своїх недоліків та переваг, на яких хотілося б зупинитися більш детально. Основними перевагами від зниження податків до 10% як для суб'єктів підприємницької діяльності так і для держави є такі:

1. Виведення з тіні значних обсягів економіки. Це пояснюється окремими чинниками фінансування "тіньової" економіки, адже вона також потребує витрат (частіше — корупційного складу). Отже, при здоровому функціонуванні податкової системи податки вигідніше буде саме сплачувати, а не приховувати чи оптимізувати. А тіньова економіка при цьому сама поступово почне згасати.

2. Зниження рівня податків поступово призведе до збільшення самої бази оподаткування. Цей процес є прямим наслідком виводу економіки з тіні. Шахрайські схеми також поступово поступляться місцем інвестиціям та розширенню виробництва і ринку збуту, що також збільшить саму базу обчислення податків.

3. Зменшення податків вивільняє обігові кошти, що дасть змогу покращити фінансовий стан підприємства та збільшити заробітну плату. Збільшення зарплати збільшить і суму податків, навіть при зниженій ставці.

Варто відзначити, що позитивні наслідки реформи можуть відчути й пересічні громадяни, оскільки зниження ставки ПДВ на 10% призведе до зменшення вартості продуктів харчування та інших товарів, оскільки, як відомо, ПДВ сплачується саме покупцем.

Розробники нової податкової політики ставлять перед нею такі завдання: – підвищення конкурентної привабливості підприємств України; – мінімізація частки тіньової економіки; – стимулювання економічного зростання; – мінімізація частки держави в економіці; – цифровізація податкової служби; – зниження корупційних ризиків; – спрощення податкового адміністрування; – формування культури платника податків⁹¹. Як і у кожного бюджетного та фінансово-економічного процесу, у податковій реформі криються ризики. Певна частина таких ризиків є прямим наслідком воєнних дій, які ведуться на території України. Попри допомогу окремих країн у натуральній формі, значна частка витрат на оборону здійснюється за рахунок державного бюджету.

⁹¹ Китайчук Т. Г. Перспективи та недоліки радикальної податкової реформи. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 42.

Спрогнозувати, коли припиняться такі витрати або яку форму вони матимуть найближчим часом, неможливо. Отже, і запровадження податкової реформи, яка передбачає перш за все, зниження податків, наразі доволі ризиковий крок. Під прямою загрозою — видатки бюджету.

Основний аргумент противників радикального зниження податкових ставок полягав у тому, що лібералізація податкової політики в період війни — просто не на часі. Тоді як економічний ефект потенційних нововведень є неочевидним і точно не швидким, втрата податкових надходжень "тут і зараз" — абсолютно неприйнятний сценарій в умовах, коли половина бюджетних видатків фінансується коштом зовнішніх партнерів України. Здається, ці самі партнери були б не в захваті від такої перспективи⁹². По суті, така реформа в Україні ще не реалізовується, а її проведення скоріше передбачається на період після скасування воєнного стану. Дискусії продовжують точитись щодо того, які ставки податків встановити та як саме реалізовувати дану реформу.

Після завершення воєнного стану доцільною буде активізація напрями:

1. Першим кроком на шляху гармонізації податкової системи України у повоєнний час має стати формування національної податкової свідомості та податкових традицій серед платників податків. В основі зазначеної тези лежить підвищення рівня фінансової грамотності населення, посилення розуміння власної відповідальності кожного платника податків за розвиток держави та регіону і громади, де цей платник проживає. Обов'язковим є встановлення причинно-наслідкових зв'язків: «сплата податків → достаток і процвітання» та «ухилення від оподаткування → покарання, занепад», що можливо втілити шляхом активної соціальної реклами, масових роз'яснень.

2. Відновлення соціальної справедливості в оподаткуванні. При цьому увагу слід зосередити не лише на оподаткуванні праці та доходів фізичних осіб, а й на діяльності підприємств. З даної позиції, перш за все, доцільним є повернення до прогресивної шкали ставок податку. І водночас слід

⁹² Кисляк Р. Як Офіс президента хоче реформувати українські податки, або другий підхід до ідеї "10-10-10". 25 березня 2023 р. URL: <http://surl.li/oqeiq>

зафіксувати на державному рівні діючі соціальні складові, зокрема, неоподатковуваний мінімум (для фізичних осіб – на рівні прожиткового мінімуму, для юридичних – мінімально допустимий рівень прибутку (фінансового результату), що не буде оподатковуватися), а також, з урахуванням вищезазначеної пропозиції, варто переглянути систему пільг.

3. Однозначним і обов'язковим має стати акцентування на ролі держави в економічному житті кожного з громадян як інституту, що допомагає втілювати спільні цілі та пріоритети. Для цього слід створити прозорий і зрозумілий механізм функціонування податків, відкрити та доступну інформацію щодо потреб (видаткова частина бюджету – державного, місцевих) і наявних ресурсів та можливостей (доходи), з висвітленням особистої участі кожного у них. Така відкритість сприятиме не лише відновленню довіри платників до держави, а й дозволить усвідомити наслідки порушень у сфері податкового законодавства.

Пріоритетом розвитку податкової системи буде зростання надходжень до місцевих бюджетів, що дозволить виконувати видаткові повноваження покладені на органи місцевого самоврядування. Основною метою податкової системи у новій адміністративно-територіальній площині повинно стати розподіл фіскальних платежів між різними рівнями бюджетної системи, які б дозволили якісно надавати соціальні послуги населенню та впливати на економічний розвиток території.

Без податкової реформи Україна з великою ймовірністю не зможе стати незалежним економічним членом Європейської спільноти. На нашу думку, зниження податків стимулюватиме економіку виходити з тіні і прискорить темпи виробництва, а відповідно прискориться темп росту ВВП. Відповідно зі зростанням ВВП покращиться ефективність обкладання податками і, зрозуміло, зростуть надходження до бюджету. У перші роки бюджетні надходження знизяться, але у середній перспективі держава тільки виграє від такої схеми оподаткування.

ВИСНОВКИ

При проведенні наукового дослідження вирішено поставлені завдання та досягнуто мети дослідження, що дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Розкрито сутність податкової системи на основі узагальнення наукових трактувань. У процесі аналізу наукових трактувань поняття «податкова система», враховуючи розширення її функцій під впливом розвитку системи місцевого самоврядування, зазначено, що податкову систему слід розглядати як комплекс взаємовідносин між державою та платниками податків з приводу акумулювання фінансових ресурсів до бюджетів різних рівнів у процесі перерозподілу створеного продукту з метою формування достатніх фінансових ресурсів держави та місцевого самоврядування і забезпечення економічного розвитку територій. Формування податкової системи має передбачати дотримання такої вимоги: сприяти як найповнішій реалізації внутрішнього потенціалу кожного податку та не стримувати відтворювальних процесів у сфері ведення підприємницької діяльності у територіальних громадах України.

2. Розкрито основні засади розвитку податкової системи України у період реформування місцевого самоврядування для визначення їх ролі у децентралізації фінансових відносин. Дослідження закономірностей формування фінансової основи місцевого самоврядування в умовах децентралізації дозволило виділити такі зміни у податковій системі: перерозподіл загальнодержавних податків та зборів між бюджетами різних рівнів; формування системи місцевих податків та зборів внаслідок віднесення до місцевих вагомих податкових джерел доходів бюджетів; розширення податкових доходів бюджетів за рахунок запровадження акцизного податку з реалізації суб'єктами роздрібною торгівлі підакцизних товарів; розширення повноважень місцевих рад щодо встановлення місцевих податків та зборів. В результаті здійснення аналізу тенденції розвитку податкової системи в умовах

реформи місцевого самоврядування встановлено, що внаслідок проведених бюджетно-податкових змін та адміністративно-управлінської децентралізації відбулося посилення диспропорцій фінансового забезпечення розвитку регіонів, що визначилось посиленням позицій економічно розвинених регіонів та послабленням регіонів-аутсайдерів, що вимагає ефективних підходів до розвитку податкового потенціалу територій.

3. Проаналізовано сучасний стан та виявлено тенденції функціонування вітчизняної податкової системи в умовах реформи місцевого самоврядування. В контексті визначення зміни ролі податкової системи в умовах реформи місцевого самоврядування акцентовано увагу на рівні територіальних громад для виявлення закономірностей та проблем розвитку податкової системи, які стримують розвиток громад, та перспективних напрямів оподаткування на локальному рівні. Встановлено, що основою податкових надходжень бюджетів територіальних громад є ПДФО, який становить більше $\frac{1}{2}$ податкових доходів бюджетів громад; доведено залежність надходження податку від розвитку підприємництва на території громади.

Наведено основні зміни в податковій системі після повномасштабного вторгнення, що стосуються: особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану; у період дії правового режиму воєнного стану не підлягають оподаткуванню військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації; звільнення від

оподаткування благодійної допомоги, зібраної волонтерами; особливостей оподаткування у період дії воєнного стану.

4. Узагальнено та систематизовано зарубіжний досвід розвитку податкової системи в умовах фінансової децентралізації з метою пошуку можливостей його імплементації в Україні. На основі аналізу досвід розвитку податкової системи в умовах посилення місцевого самоврядування в країнах ЄС виявлено: адміністративна децентралізація в цих країнах супроводжувалася процесами податкової децентралізації та посиленням фінансової основи місцевого самоврядування. Встановлено переваги (покращення фіскального балансу, високий рівень мобілізації доходів, вищі показники покращення добробуту населення, політична ефективність, підзвітність) та недоліки (вертикальний та горизонтальний дисбаланс, негативний вплив на макроекономічну стабільність та контроль) децентралізованості податкової системи. Визначено тенденції розвитку податкових систем країн-членів ЄС в умовах децентралізаційних процесів, серед яких: зростання використання майнових податків; поступове зниження податків, які сплачувалися місцевими підприємствами; розширення використання екологічних податків.

5. Обґрунтовано основні шляхи розвитку податкової системи для посилення фінансової спроможності місцевого самоврядування України. Після завершення воєнного стану доцільною буде активізація напрямів: формування національної податкової свідомості та податкових традицій серед платників податків; відновлення соціальної справедливості в оподаткуванні; однозначним і обов'язковим має стати акцентування на ролі держави в економічному житті кожного з громадян як інституту, що допомагає втілювати спільні цілі та пріоритети; пріоритетом розвитку податкової системи буде зростання надходжень до місцевих бюджетів, що дозволить виконувати видаткові повноваження покладені на органи місцевого самоврядування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналітична записка, Загальні тенденції тіньової економіки у 2021 року. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Download?id=74e86de5-126a-4849-94d5-7d4ea048e4b8>
2. Андрущенко В. Л., Ляшенко Ю. І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування. *Фінанси України*. 2005. № 1. С. 36-43.
3. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних країн : навчальний посібник. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 210 с.
4. Архипенко І. Децентралізація влади в Україні в контексті європейського досвіду. *Актуальні проблеми європейської та євроатлантичної інтеграції України : матеріали 16-ї регіональна наук.-практ. конф.*, 16 травня 2019 р., м. Дніпро. С. 155-158.
5. Бюджетний кодекс України : Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>
6. Варналій З. С. Податкова система України: інституціонально-функціональна структура та шляхи модернізації. *Економічний дискурс : Міжнародний науковий журнал*. 2018. Випуск № 2. С. 15–24.
7. Галамай Р. Я. Інституційний вимір розвитку податкової системи в Україні в умовах децентралізації. *Фінанси, грошовий обіг і кредит. Серія: Економіка і управління*. 2020. №1. С. 92-100.
8. Галамай Р. Я. Трансформація податкової системи України в умовах реформування місцевого самоврядування. Дисертація на здобуття наук. ст. к.е.н., спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Львів, 2021. 216 с.
9. Гелеверя Є. М., Сергієнко Ю. І. Інвестиційна привабливість регіонів як основа сталого розвитку країни. *Бізнес Інформ*. 2020. №4. С.111–117.

10. Гетьман О., Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення/уникнення оподаткування в Україні. К., 2019. 64 с.

11. Гнидюк І. В., Уманець Л. В. Формування та нарощення фінансового потенціалу місцевих бюджетів на основі зарубіжного досвіду. *Фінансові інструменти регіонального розвитку* : збірник праць учасників Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. (27 жовтня 2021 р.). Том 1. Житомир: Поліський університет, 2021. С. 55-61.

12. Греца В. Я. Модифікація податкової системи в умовах воєнного стану. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. Серія : Право. Випуск 78. Частина 2. 2023. С. 24-31.

13. Греца Я. В., Когут М. Г. Податкові системи Франції та Швеції: аналіз основних особливостей та можливість їх запозичення для України. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Право. 2017. Вип. 47. С. 119-122.

14. Демченко О. П., Яковенко К. А. Європейський досвід бюджетної децентралізації та перспективи для України. *Економіка та суспільство: наук. журнал*. 2018. Вип. 16. С. 724-730.

15. Децентралізація публічної влади: досвід європейських країн та перспективи України / О. М. Бориславська, І. Б. Заверуха, А. М. Школик та ін. Центр політико-правових реформ. 2012. 212 с.

16. Доходи держбюджету України у 2022 р. URL : <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/income/2022/>

17. Європейські країни з найвищими податками для приватних осіб і підприємців. *Crystaltax*. 27.07.2023. URL : <https://crystal.tax/ua/vropejsk-krani-z-najvishhimi-podatkami-dlya-privatnix-osb-pdprimczv.html>

18. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки. НАН України, Ін-т екон. та прогнозів. К., 2017. 251 с.

19. Зайвих грошей не буває. Війна наповнила місцеві бюджети, але це не надовго. *Економічна правда*. 20 липня 2023 р. URL : <https://www.epravda.com.ua/weeklycharts/2023/07/20/702412/>
20. Золлер-Вінклер М. Фінансова автономія — основа місцевого самоврядування. 03.06.2021 р. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/13610>
21. Іванишина О. С., Прокопенко І. А., Панура Ю. В. Удосконалення податкової системи як фактор підвищення фінансової безпеки держави. *Ефективна економіка*. 2021. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8775>
22. Іванов Ю. Б., Тищенко А. М. Сучасні проблеми податкової політики : Навчальний посібник. Харків, 2015. 327 с.
23. Ілюшик О. М., Піщанська М. О. Аналіз побудови податкових систем у зарубіжних країнах та в Україні. Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. 2018. Вип. 1. С. 157-165.
24. Касич А. О., Петрушко А. С. Управління процесами децентралізації: зарубіжний досвід та стратегічні завдання для України. *Економіка та суспільство* : зб. наук. пр. 2017. Вип. 13. С. 71–77.
25. Кашпур Л. М. Організаційно-правові принципи побудови податкової системи України. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. №3. С. 127-130.
26. Кисляк Р. Як Офіс президента хоче реформувати українські податки, або другий підхід до ідеї "10-10-10". 25 березня 2023 р. URL: <http://surl.li/oqeiq>
27. Китайчук Т. Г. Перспективи та недоліки радикальної податкової реформи. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 42.
28. Конституційно-правові проблеми місцевого самоврядування та децентралізації публічної влади в Україні: монографія / за ред. доктора юрид. наук, професора О. В. Батанова; передмова академіка НАН України Ю. С. Шемшученка та академіка НАПрН України О. В. Скрипнюка. Київ: Талком, 2021. 498 с.

29. Конституція України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
30. Кузь В. І. Податкова система: навч. посіб. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2022. 240 с.
31. Лазур С. П. Системний підхід до структуризації податкової системи ринкового типу. *Ефективна економіка: електронний журнал*. № 1. 2013. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1732>
32. Ломачинська І., Чуркіна І. Децентралізація місцевих бюджетів в Україні: виклики в період війни. *Грааль науки*. 2022. №20. (вересень). С. 29-31.
33. Ломачинська І. А. Концептуальні підходи до визначення сутності імпакт-інвестицій. *Бізнес Інформ*. 2020. №2. С.16-22.
34. Луніна І. О. Бюджетна децентралізація в Україні в контексті європейських тенденцій. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2016. №2. С. 155-171.
35. Миргородська Л. О. Фінансові системи зарубіжних країн : навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.
36. Мінфін: за I півріччя 2023 року до загального фонду місцевих бюджетів надійшло 218,3 млрд гривень. 10 липня 2023 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <http://surl.li/lomuc>
37. Мінфін: за перший квартал 2023 року до загального фонду місцевих бюджетів надійшло 103,8 млрд гривень. 07 квітня 2023 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <http://surl.li/lomsa>
38. Мінфін: у 2022 році до загального фонду місцевих бюджетів надійшло майже 400 млрд грн. 24 лютого 2023 р. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <http://surl.li/loejb>
39. Мірошник О. Інститут місцевого самоврядування у Швеції. *Національна безпека і оборона : наук. пр.* 2009. № 1. С. 37–39.
40. Олейнікова Л. Г. Формування конкурентоспроможної системи оподаткування в Україні. ДННУ “Акад. фін. управління”. К., 2015. 396 с.

41. Пабат О. В. Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки. *Право і безпека*. 2015. № 4 (59). С. 47–50.
42. Підсумки обговорення податкового та бюджетного законодавства: АМУ звернулася до Мінфіну щодо вирішення проблемних питань громад. 22 грудня 2021 року. URL: <https://auc.org.ua/novyna/pidsumky-obgovorennya-podatkovogo-ta-byudzhetnogozakonodavstva-amu-zvernulasya-do-minfinu>
43. Податкова система : Навчальний посібник / за заг. ред. В. С. Андущенка. Київ, 2015. 416 с.
44. Податкова система : Навчальний посібник / І. С. Волохова, О. Ю. Дубовик, М. О. Слатвінська та ін. ; за заг. ред. І.С. Волохової, О.Ю. Дубовик. Харків : Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
45. Податкова система : навчальний посібник / Ю. Б. Іванов, В. Ф. Тищенко, О. Є. Найденко та ін. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 408 с.
46. Податкова система: конспект лекцій: навч. посіб. для студ. спеціальності 051 «Економіка» / КПІ ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Гречко А. В. Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2022. 119 с.
47. Податкова система країн членів ЄС: Інформаційна довідка. Липень 2022. № 11. URL : https://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00ZKX1.pdf
48. Податковий кодекс із змінами і доповненнями, внесеними Законами України, Офіційний сайт. URL: <https://tax.gov.ua/nk/>
49. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
50. Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин : Закон України від 28.12.2014 р. № 79-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/79-19#Text>
51. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень : Закон України від 30.11.2021 р. №1914-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>

52. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19#Text>

53. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо особливостей оподаткування та подання звітності у період дії воєнного стану : Закон України від 03.03.2022 р. № 2118-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2118-20#n5>

54. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#n5>

55. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>.

56. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text>

57. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування благодійної допомоги, зібраної волонтерами: Закон України від 16.11.2022 р. № 2747-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-20#n2>

58. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану : Закон України від 19.06.2022 р. № 2308-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2308-20#n2>

59. Про добровільне об'єднання територіальних громад : Закон України від 05.02.2015 р. № 157-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19#Text>

60. Про засади державної регіональної політики : Закон України від 05.02.2015 р. № 156-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/156-19#Text>

61. Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад : Постанова Кабінету Міністрів від 08.04.2015 р. № 214. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/214-2015-%D0%BF#Text>

62. Про захист інтересів суб'єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни: Закон України від 03.03.2022 р. № 2115-IX. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2115-20#Text>

63. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 р. №280/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>

64. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.04.2014 р. № 333-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text>

65. Рейтинг конкурентноспроможності: МІМ представляє Україну в дослідженні IMD, (2021). URL: <https://mim.kyiv.ua/news/article/rejtingkonkurentnospromojnost-mm-predstavlya-ukranu-v-dosldjenn-imd>

66. Сарнецька Я. А. Податкова децентралізація в Україні: проблеми імплементації та шляхи їх вирішення. *Фінанси, облік і аудит*. 2018. Випуск 2 (32). С. 75-88.

67. Сідельникова Л. П., Костіна Н. М. Податкова система : навчальний посібник. Київ : Ліра-К, 2012. 576 с.

68. Слаблюк Н. С. Податкова система України: сучасний стан та напрямки вдосконалення. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2019. № 1/2019. С. 87-89.

69. Територіальна громада як базова ланка адміністративно-територіального устрою України: проблеми та перспективи реформування. Київ: НІСД, 2019. 61 с.

70. Годеренчук С. Переваги та недоліки податкової реформи "10:10:10" для бізнесу. 28 квітня 2023 р. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2023/04/28/699587/>

71. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.

72. Фінансова спроможність територіальних громад: аналітичне дослідження. *Центр спільних дій*. 2021. 88 с.

73. Фінансова спроможність територіальних громад: аналітичне дослідження. Центр спільних дій. 2021. 88 с.

74. Швабій К., Богдан Т., Джус М. Діагностика системи місцевого оподаткування України: аналітичні підсумки. 07.09.2023. URL: <https://decentralization.gov.ua/news/17147>

75. Шведський досвід з децентралізації влади. Чи корисний він для України? 2019. URL : <https://lan.od.ua/main/946-shvedskij-dosvd-z-decentralizaciyi-vladi-chi-korisnij-vn-dlja-ukrayini.html>

76. Шило Ж. С. Реформування податкової системи України: проблеми та перспективи. *Вісник НУВГП. Серія: Економічні науки*. 2023. Вип. 1. С. 248-258.

77. Юрчишена Л. В. Ю Податкова система: навчально-методичний посібник для самостійної роботи студентів та контролю якості засвоєння навчального матеріалу з дисципліни. Вінниця, 2018. 230 с.

78. Ясько І. В. Принципи оподаткування. Навчально-науковий інститут права та психології Національного університету "Львівська

політехніка”, 2017. URL: <https://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/may/2178/vnulpurn201582422.pdf>

79. André C., García C. Local Public Finances and Municipal Reform in Finland / C. André, C. García // OECD Economics Department Working Papers. 2014. No. 1121. OECD Publishing. Retrieved from : <http://dx.doi.org/10.1787/5jz2qt0zj024-en>

80. Kulesza M. Methods and Techniques of Managing Decentralization Reforms in CEE Countries. The Polish Experience// Public Administration Department Faculty of Law and Administration Warsaw University Polan. URL : <http://www.oecd.org/turkey/35674974.pdf>.

81. Subina T., Orłowski Ja. Реформування податкової системи України. *Studia Prawnoustrojowe*. 2023. Вип. 60. С. 347-365.

82. Taxes in France: a guide to the French tax system. *Expatica*. URL: <https://www.expatica.com/fr/finance/taxes/a-guide-to-taxes-in-france-101156/>