



**Боксгорн А. В.,**  
аспірант кафедри адміністративного  
права та адміністративного процесу  
Одеського державного університету  
внутрішніх справ  
(м. Одеса, Україна)

УДК 347.73:336.22:352

## ГЕНЕЗИС МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЗА ЧАСІВ НЕЗАЛЕЖНОЇ УКРАЇНИ

Питання фінансової незалежності органів місцевого самоврядування через призму бюджетної децентралізації набуває все більшої актуальності. На сьогоднішній день характерним є постійне зростання частки місцевих податків і зборів у сукупному доході місцевих бюджетів в Україні. Проте, така тенденція не завжди мала місце за часів незалежної України. У статті проаналізовано правове регулювання стягнення місцевих податків і зборів до та після прийняття Податкового кодексу України. На прикладі м. Одеси надано узагальнену характеристику щодо ефективності та доцільності їх стягнення. Автор звертає увагу на те, що процес формування системи місцевого оподаткування, яка б відповідала принципам оподаткування, не є завершеним. Оскільки об'єм фінансових ресурсів, що нагромаджуються за рахунок стягнення місцевих податків і зборів, у місцевих бюджетах не є достатнім для формування дохідної частини бюджету, а існуючі податки не спрямовані на стимулювання підприємницької активності, розвиток місцевої інфраструктури тощо.

**Ключові слова:** податкова система, місцеві податки і збори, історія місцевого оподаткування, місцевий бюджет, Податковий кодекс України.

***Anastasiya Boxgorn. The Genesis of Local Taxation in Ukrainian Independence Time. – Article.***

Financial independence issues is gaining an importance of the local self-government bodies, through the prism of the fiscal decentralization. In current time the main characteristic is the constant increasing in the share of rate taxes and levies of the income in local Ukrainian budgets. However, this tendency does not always take place during the independency of Ukraine. This article provides an analyze of the

legal regulation in collectioning of rate taxes and fees before and after the adoption of the Ukrainian Tax Code. For example, a generalized description of the efficiency and expediency of its collection is provided in Odessa. The author pays attention to the fact that the formation process of the local taxation system is not completed. Being insufficient is the main problem with the amount of financial resources that accrue due to the collection of rate taxes and fees in local budgets. The existing taxes are not aimed to stimulate an entrepreneurial activity, the development of local infrastructure, etc.

**Keywords:** tax system, rate taxes and fees, the history of local taxation, local budget, the Ukrainian Tax Code.

***Боксгорн А. В. Генезис местного налогообложения во времена независимой Украины. – Статья.***

Вопрос финансовой независимости органов местного самоуправления через призму бюджетной децентрализации приобретает все большую актуальность. На сегодняшний день характерным является постоянное возрастание доли местных налогов и сборов в доходах местных бюджетов в Украине. Однако, такая тенденция не всегда имела место во времена независимой Украины. В статье проанализировано правовое регулирование взыскания местных налогов и сборов до и после принятия Налогового кодекса Украины. На примере г. Одессы дана обобщенная характеристика эффективности и целесообразности их взимания. Автор обращает внимание на то, что процесс формирования системы местного налогообложения, которая бы отвечала принципам налогообложения, не является завершенным. Поскольку объем финансовых ресурсов, накапливаемых за счет взимания местных налогов и сборов, в местных бюджетах недостаточен для формирования доходной части бюджета, а существующие налоги не направлены на стимулирование предпринимательской активности, развитие местной инфраструктуры и т.д.

**Ключевые слова:** налоговая система, местные налоги и сборы, история местного налогообложения, местный бюджет, Налоговый кодекс Украины.

Неодмінною умовою існування суверенної, незалежної держави та виконання її завдань і функцій є наявність фінансових ресурсів, основним джерелом яких виступають податкові надходження. Висока питома вага податкових надходжень є характерною лише для загальнодержавного рівня, місцеві бюджети формуються здебільшого завдяки трансфертам, субвенціям та іншим надходженням, визначеним законом про Державний бюджет України. Проте, за часів незалежної України спостерігається тенденція до збільшення частки податкових надходжень у структурі місцевих бюджетів. Саме тому реформування та удосконалення механізму адміністрування місцевих податків та зборів у напрямі нагромадження більшої кількості фінансових ресурсів у місцевих бюджетах, є надзвичайно актуальним.

Питання сутності місцевих податків і зборів, їх правової природи, механізму адміністрування та місця у податковій системі України, а також порядку стягнення окремих видів місцевих податків та їх вдосконалення фрагментарно висвітлювалися у наукових працях таких вчених, як Н. І. Атаманчук, Н. І. Блащук, Ю. В. Боднарук, В. В. Борисенко, М. В. Вікторчук, Л. К. Воронова, І. В. Глазунова, В. І. Данилишин, В. І. Кравченко, І. Є. Криницький, М. П. Кучерявенко, В. В. Мушенко, А. С. Нестеренко, А. С. Овчаренко, В. В. Письменний, Л. А. Савченко, В. І. Скоробагач та інших. Однак швидке реформування існуючого механізму адміністрування місцевих податків і зборів актуалізує нагальність його подальшого, більш ґрунтовного дослідження.

Метою статті є дослідження історичного аспекту формування та становлення системи місцевого оподаткування, аналіз її функціонування за часів незалежної України.

Завданням місцевих податків і зборів є не лише формування дохідної частини бюджетів місцевих рівнів, а й сприяння забезпеченню фінансової автономії органів місцевого самоврядування для вирішення підвідомчих їм питань у рамках проведення бюджетної децентралізації. Вона, у свою чергу, має сприяти забезпеченню ефективного функціонування дворівневої бюджетної системи та створювати умови для реалізації повноважень органами влади всіх рівнів, що спрямовані на виконання, перш за все, соціальної функції держави. Вирішення нагальних питань та досягнення поставленої мети неможливе без аналізу попередніх помилок та надбань у сфері адміністрування податків.

Ретроспективний аналіз нормативно-правової бази щодо регулювання адміністрування місцевих податків та зборів свідчить про значну кількість суперечностей та прогалин у податковому законодавстві, яка є характерною не лише для сучасного етапу державотворення.

Відправною точкою для встановлення сучасної системи оподаткування в Україні послужив Закон УРСР «Про систему оподаткування». Відповідно до ст. 15 цього Закону (в останній редакції), система місцевих податків і зборів була представлена 3 податками, серед яких податок з реклами, комунальний податок, податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки та 12 місцевими зборами [12].

Іншим правовим актом, який був спрямований на регулювання місцевих податків і зборів був Декрет КМУ «Про місцеві податки і збори», його метою було зміцнення бюджетів місцевого самоврядування. Цим Декретом встановлювалися граничні розміри ринкового збору, збору

за видачу ордера на квартиру, збору з власників собак, курортного збору, збору за участь у бігах на іподромі, податку з реклами, збору за виграш на бігах, збору за право використання місцевої символіки, збору за право проведення кіно- і телезйомок, комунального податку, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збору за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, податку з продажу імпортованих товарів. До цього Декрету неодноразово вносилися зміни, в результаті яких збір за право використання суб'єктами підприємництва приміщень, пов'язаних з їх діяльністю, що знаходяться у центральній частині населеного пункту та у будинках, що є пам'ятками історії та культури, готельний збір та збір за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон було остаточно скасовано у період до 2004 року [11].

На нашу думку, цілком обґрунтованою є позиція В. В. Мушенко, який звертає увагу на такі недоліки правового регулювання стягнення місцевих податків і зборів у той період, як: виражена тенденція до розширення переліку місцевих податків і зборів та недостатність фіскального спрямування (неефективність та витратність щодо адміністрування) [3, с. 34]. Однією із спроб підвищити ефективність адміністрування місцевих податків і зборів було запровадження у 2003 році стягнення збору на розвиток рекреаційного комплексу та збору на розвиток пасажирського електротранспорту в якості експерименту на території Автономної Республіки Крим [10]. Передбачалося, що введення зборів, запровадження яких є обґрунтованим та можливим на окремих територіях сприятиме збільшенню дохідної частки бюджету та виправдовуватиме затрати на адміністрування.

Існуючий до прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України) механізм адміністрування місцевого оподаткування зумовлював відносну слабкість податкової бази дохідної частини місцевого бюджету та відсутність можливості стягнення усіх видів податків і зборів, що передбачені законодавством. У якості прикладу можна навести збір за участь у бігах на іподромі або збір за виграш на бігах, стягнення яких можливе лише у разі наявності іподрому в місті. Таку позицію спробуємо обґрунтувати, проаналізувавши структуру доходів місцевого бюджету м. Одеси у період з 2007 по 2010 рік включно (табл. 1). Крім того, здійснене дослідження дозволяє зробити такі висновки: частка місцевих податків і зборів у доходах бюджету міста

у досліджуваній період становить менше 2%, питома вага кожного окремого податку чи збору взагалі є мізерною.

Таблиця 1

**Місцеві податки і збори у доходах місцевого бюджету м. Одеса  
у 2007-2010 роки [4]**

Підстава аналізу	Динаміка змін у період 2007-2010 роки			
	2007	2008	2009	2010
податок з реклами, тис. грн	1146,8	1446,4	1025,5	1106,8
комунальний податок, тис. грн	4604,0	4724,5	4397,6	3996,9
збір за паркування, тис. грн	9412,6	12636,8	13633,8	13732,3
ринковий збір, тис. грн	15912,9	16458,7	15704,6	15615,3
збір за видачу ордера на квартиру, тис. грн	2,6	2,8	1,8	2,1
курортний збір, тис. грн	132,5	152,8	142,0	163,2
збір за виграш на бігах на іподромі, тис. грн	2,0	1,3		
збір за участь у грі на тоталізаторі, тис. грн	8,6	2,0	0,3	
збір за використання місцевої символіки, тис. грн	833,2	1033,4	1104,1	1563,6
збір за проведення лотерей, тис. грн	0,1			
збір за розміщення об'єктів торгівлі, тис. грн	1140,3	1204,0	1177,6	1156,6
збір з власників собак, тис. грн	17,7	21,2	23,5	22,6
Місцеві податки і збори разом, тис. грн	33213,3	37683,9	37210,8	37359,4
Податкові надходження у доходи місцевих бюджетів, тис. грн	975884,3	1178733,4	1156017,5	1330725,0
Отримано доходів місцевим бюджетом всього, тис. грн	2005037,5	2100392,7	1997685,8	2548399,9
Частка місцевих податків і зборів у доходах бюджету міста, %	1,66	1,79	1,86	1,47

Велика кількість нормативно-правових актів, їх недосконалість, прогалини в законодавстві та неефективне виконання економічної функції держави стало передумовою для необхідності реформування системи податків і зборів. Одним із шляхів вирішення існуючих проблем було прийняття єдиного уніфікованого законодавчого акту, яким

мав бути ПК України. На нагальність його прийняття наголошувала велика кількість фахівців у галузях економіки та юриспруденції. Так, зокрема, О. М. Бандурка зазначав, що «необхідний правовий акт, який би чітко визначав статус платника податків з певними правами, обов'язками, відповідальністю, права і обов'язки суб'єктів адміністрування податків. Таким правовим актом має бути Податковий кодекс України» [2, с. 29]. Головною метою прийняття ПК України була побудова сучасної, справедливої податкової політики, що забезпечила б стабільність оподаткування, рівність усіх платників податків перед законом, досягнення стратегічних цілей сталого розвитку в оновленій системі державного регулювання економіки [9]. Однак виникає питання, чи дійсно ПК України виправдав очікування та новації, пов'язані з його прийняттям, чи призвели вони до позитивних змін? Після набуття чинності ПК України, система місцевих податків і зборів була представлена туристичним збором, збором за місця для паркування транспортних засобів, збором за провадження деяких видів підприємницької діяльності, єдиним податком та податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [8].

Н. І. Атаманчук та Д. В. Процюк, досліджуючи сучасний стан та перспективи реформування системи місцевих податків та зборів зазначають, що ПК України став компромісом між державою, суспільством і бізнес-структурами. Положення цього кодифікованого нормативно-правового акта спрямовані, насамперед, на вдосконалення адміністрування податків, зниження податкового навантаження на підприємництво та створення стимулів для інноваційно-технологічного розвитку вітчизняної економіки [1, с. 103].

В. В. Письменний висловлює думку, що із прийняттям ПК України підсистема місцевого оподаткування зазнала структурних змін, а саме перелік місцевих податків і зборів доповнено новими податковими платежами з широкою базою оподаткування, змінено механізм справляння існуючих, скасовано дорогі в адмініструванні та фіскально неперспективні [7].

Однак, аналізуючи позитивні зрушення у напрямку покращення адміністрування податків і зборів, науковці наголошували на тому, що поряд з ліквідацією малоефективних зборів, було ліквідовано ті місцеві податки та збори, що складали 90% доходів таких бюджетів (комунальний податок, ринковий збір, збір за надання дозволу на розміщення об'єктів торгівлі), а надходження від сплати запроваджених

податків і зборів з різних причин досить мінімально забезпечували потреби у фінансових ресурсах місцевих територіальних громад [3, с. 35]. А, як відомо, податкова система повинна забезпечувати раціональне співвідношення між інтересами держави в одержанні джерел для покриття державних витрат та інтересами платників у сплаті податку в такому розмірі, щоб це не суперечило їх особистим і виробничим інтересам та інтересам суспільства в цілому [5, с. 106].

Для формулювання власних висновків щодо ефективності адміністрування місцевих податків вважаємо за можливе здійснити порівняльний аналіз доходу місцевого бюджету м. Одеси 2010 та 2011 років (табл. 2). Наведені дані свідчать, що частка місцевих податків і зборів залишається незначною після прийняття ПК України, однак одразу зросла майже у 2,5 рази, хоча кількість податків була значно зменшена (див. табл. 1, табл. 2).

Таблиця 2

**Порівняльна характеристика часток місцевих податків і зборів  
у доходах бюджету м. Одеси у 2010 та 2011 роки [4]**

Підстава аналізу	Динаміка змін у період 2010-2011 роки	
	2010	2011
Отримано доходів місцевим бюджетом всього	2 548 399,9	2 783 391,4
Місцеві податки і збори разом	37 359,4	101 079,8
Частка місцевих податків і зборів у доходах бюджету міста	1,47%	3,63%

В рамках проведення податкової реформи було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи». З прийняттям цього Закону система податків і зборів зазнала певної трансформації. На сьогоднішній день, відповідно до ст. 10 ПК України, до місцевих податків відноситься єдиний податок та податок на майно, який включає податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок і рентну плату. Місцеві збори представлені туристичним збором та збором за місця для паркування транспортних засобів. Обов'язковими для стягнення є єдиний податок та податок на майно (в частині транспортного податку та плати за землю) [8].

Разом із тим, вченими вже неодноразово зверталася увага на недосконалість правового регулювання у частині стягнення цих місцевих

податків. Наприклад, транспортний податок прийшов на зміну загальнодержавному збору за першу реєстрацію транспортного засобу і був покликаний зменшити податковий тиск на платників податків. Цей збір застосовувався до широкого кола об'єктів, серед яких: транспортні засоби швидкої медичної допомоги; мопеди; судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України або у Судновій книзі України; літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України або у Реєстрі державних повітряних суден України, крім літаків і вертольотів Збройних Сил України та Державної служби України з надзвичайних ситуацій тощо. Об'єктом оподаткування транспортним податком після його запровадження визначалися легкові автомобілі, які використовувалися до 5 років та мали об'єм циліндрів двигуна понад 3000 куб. см. Проте майже одразу стало зрозуміло, що цей податок навпаки зачіпає інтереси середнього класу, оскільки він не стягувався із власників літаків, суден, яхт та автомобілів преміум-класу, у яких об'єм циліндрів двигуна зазвичай менше ніж 3000 куб. см. Наразі об'єктом оподаткування цим податком виступають легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Такий підхід до визначення об'єкту та бази оподаткування потребує суттєвого реформування у напрямку розширення їх переліку. Проте цей аспект адміністрування транспортного податку не є предметом дослідження у рамках цієї статті.

Іншим прикладом є складність в адмініструванні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. На практиці неодноразово виникають питання щодо застосування тих чи інших норм, якими він регулюється, оскільки перелік та критерії рухомого і нерухомого майна не є чітко визначеними. Крім того, ведеться багато дискусій щодо доцільності визначення саме площі об'єкта у якості бази оподаткування тощо. Однак, ці питання потребують подальшого, більш змістовного вивчення для формулювання висновків та рекомендацій і будуть предметом іншого наукового дослідження.

Незважаючи на значну кількість прогалин та неузгодженостей у законодавстві, що регулює адміністрування місцевого оподаткування, в Україні все ж зберігається тенденція до підвищення ролі місцевих податків і зборів у наповненні дохідної частини бюджету.



Продовжуючи аналіз на прикладі м. Одеси, зазначимо, що вже у 2016 р. місцевий бюджет отримав 1 426 878,5 тис. грн за рахунок стягнення місцевих податків і зборів, що становить 19,2% від сукупного доходу бюджету (7 422 110,2 тис. грн) [4].

Наразі актуальним постає питання щодо необхідності гармонізації бюджетно-податкового законодавства із законодавством зарубіжних країн, перш за все країн Європейського Союзу, та уніфікації принципів місцевого оподаткування відповідно до міжнародних вимог. Зокрема, В. В. Письменний, досліджуючи генезу нормативно-правового забезпечення місцевого оподаткування зазначає, що вирішальною передумовою до його реформування є уніфікація законодавчих актів, що має позитивно вплинути на вдосконалення податкової системи, та інститут місцевих податків і зборів [6, с. 48].

Як підсумок зазначимо, що процес формування стабільної, діючої, ефективної, справедливої, економічно-обґрунтованої системи місцевого оподаткування не є завершеним. Законодавчий перелік місцевих податків і зборів неодноразово зазнавав змін за часів незалежної України. Серед позитивних результатів реформування варто відзначити існуючу тенденцію до збільшення частки податкових надходжень у структурі місцевих бюджетів та питомої ваги саме місцевих податків і зборів у них. Наступним вагомим зрушенням у напрямку вдосконалення є зменшення невиправдано великої кількості місцевих податків і зборів, яка була характерна до введення в дію ПК України та не мала позитивного впливу на ефективність оподаткування. Однак на сьогодні об'єм фінансових ресурсів, що нагромаджуються за рахунок стягнення місцевих податків і зборів, у місцевих бюджетах не здатний забезпечити проведення бюджетної децентралізації на належному рівні. Крім того, існуючі податки не спрямовані на стимулювання підприємницької активності, розвиток місцевої інфраструктури тощо.

Відтак, можна стверджувати, що система місцевих податків і зборів потребує реформування та удосконалення. В цьому аспекті актуальною залишається нагальність забезпечення балансу між публічними та приватними інтересами. Досягнення цього балансу можливе лише у разі створення такої системи оподаткування, яка буде відповідати принципам справедливості, визначеності, зручності та економії для платників податків і, водночас, забезпечить ефективне та достатнє надходження фінансових ресурсів до бюджетів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Агаманчук Н. І., Процюк Д. В. Місцеві податки і збори в Україні: сучасний стан та перспективи реформування // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». 2015. Вип. 21. С. 102-102. URL: <http://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/4442>
2. Бандурка О. М. Реформування податкової служби – справа невідкладна // Форум права. 2009. № 2. С. 25-29. URL: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09bomssn.pdf>
3. Мушенко В. В. Генеза системи місцевого оподаткування в Україні // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Сер.: Юридичні науки. 2017. № 1. С. 33-36. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjju\\_2017\\_1\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnjju_2017_1_9)
4. Звіти про виконання бюджету міста Одеси. URL: <http://omr.gov.ua/acts/council/>
5. Капаєва Л. М., Лях М. С. Фінансове право: навч. посіб. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 248 с.
6. Письменний В. В. Місцеве оподаткування в умовах реформування податкової системи України: монографія. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка», 2011. 196 с.
7. Письменний В. В. Перспективи повернення збору з власників собак до підсистеми місцевого оподаткування України // Вісник Кіровоградського національного технічного університету. Сер. «Економічні науки». 2014. Вип. 26. С. 271-281. URL: [http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/5488/5/Statija\\_-\\_Pysmennyj\\_-\\_Perspektyvu\\_povernennja\\_zboru\\_z\\_vlasnykiv\\_sobak\\_do\\_pidsystemy\\_miscevogo\\_opodatkuvannja\\_Ukrajiny\\_%282014%29.pdf](http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/5488/5/Statija_-_Pysmennyj_-_Perspektyvu_povernennja_zboru_z_vlasnykiv_sobak_do_pidsystemy_miscevogo_opodatkuvannja_Ukrajiny_%282014%29.pdf)
8. Податковий кодекс України, 2010 // Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14. № 15-16. № 17. Ст. 112.
9. Податковий кодекс України: прогнози та реальність: роз'яснення Міністерства юстиції України від 06.07.2011 р. № n0049323-11. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/n0049323-11>
10. Про запровадження у 2003 році в Автономній Республіці Крим у порядку експерименту справляння окремих місцевих зборів: постанова Кабінету Міністрів України від 28.05.2003 р. № 875. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/875-2003-%D0%BF>
11. Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56-93 // Відомості Верховної Ради України. 1993. № 30. Ст. 336.
12. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. №1251-12 // Відомості Верховної Ради України. 1991. № 39. Ст. 510.

