



УДК 336.1:352

ПОДАТКОВА ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ В УМОВАХ РЕФОРМИ МІСЦЕВОГО САМОВРЯДУВАННЯ

Галина Ісаншина; Олена Дубинська

Донбаська державна машинобудівна академія, Краматорськ, Україна

Резюме. Досліджено основні напрямки реформи децентралізації, тенденції формування доходів місцевих бюджетів України, оцінювання впливу реформи децентралізації на структуру та склад фінансових ресурсів місцевих бюджетів, визначенні шляхів їх оптимізації. Сформульовано основні складові реформи децентралізації, розкрито головні практичні результати проведення територіальної та фіскальної децентралізації в Україні. Проаналізовано розвиток добровільного об'єднання територіальних громад у країні за останні п'ять років. Досліджено принципи державного управління та розвиток нормативного регулювання місцевого самоврядування, добровільного об'єднання територіальних громад та їх співробітництва. Визначено, що практичним результатом адміністративно-територіальної децентралізації є забезпечення створення нових спроможних територіальних утворень – об'єднаних територіальних громад. Практичним результатом податкової децентралізації є зростання фінансової спроможності об'єднаних територіальних громад. Розглянуто динаміку частки місцевих податків та зборів у власних доходах загального фонду місцевих бюджетів. Особливу увагу приділено такому загальнодержавному податку з доходів фізичних осіб. Відзначено залежність місцевих бюджетів від трансфертів з державного бюджету. І все це на фоні досягнення співвідношення доходів державного та місцевих бюджетів більшості країн ЄС – 50:50. Визначено напрямки зниження ризику фінансової ненадійності органів місцевого самоврядування в умовах COVID-19. Досліджено складності адміністрування оподаткування великих платників податків; головні фактори, що визначають розмір тіньової економіки в країні. Встановлено відсутність прямого взаємозв'язку між рівнем оподаткування в Україні та рівнем тіньової економіки. Оцінено масштаби приховування та неповного звітування вітчизняних суб'єктів господарювання за даними опитування в рамках проекту SHADOW. Визначено наслідки збільшення частки тіньової економіки в країні. Досліджено досвід кількох європейських країн щодо оподаткування доходів громадян, встановлено особливості надання права на застосування податкової соціальної пільги з податку з доходів фізичних осіб. Надано рекомендації з оптимізації оподаткування фізичних осіб у частині оподаткування дивідендів.

Ключові слова: податкова децентралізація, реформа децентралізації, місцеве самоврядування, бюджет, доходи, адміністрування податків, місцеві податки та збори, податок з доходів фізичних осіб, тіньова економіка.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.05.093

Отримано 01.09.2020

UDC 336.1:352

TAX DECENTRALIZATION UNDER LOCAL GOVERNMENT REFORM CONDITIONS

Galyna Isanshyna; Olena Dubynska

Donbass State Engineering Academy, Kramatorsk, Ukraine

Summary. The primary objective of the paper is to investigate the main directions of decentralization reform, trends in local budget revenues in Ukraine, to assess the impact of decentralization reform on the structure and composition of local budgets financial resources, to identify the ways of their optimization. The main components of decentralization reform, the main practical results of territorial and fiscal decentralization in Ukraine are formulated in this paper. Analysis of the development of voluntary territorial communities association

in the country during the last five years is carried out. The principles of public administration and the development of normative regulation of local self-government, voluntary association of territorial communities and their cooperation are investigated. It is determined that the practical result of administrative-territorial decentralization is to ensure the creation of new capable territorial entities – united territorial communities. The practical result of tax decentralization is the increase of financial capacity of the united territorial communities. The dynamics of the share of local taxes and fees in own revenues of the general local budgets fund is considered, special attention is paid to such national tax as personal income tax. The dependence of local budgets on transfers from the state budget is noted. And all this on the basis of achievement the ratio of state and local budget revenues of most EU countries is 50:50. The directions of reducing the risk of financial unreliability of local governments under COVID-19 conditions are determined. The difficulties of tax administration of large taxpayers; the main factors determining the size of the shadow economy in the country are investigated. There is no direct relationship between the level of taxation in Ukraine and the level shadow economy. The assessment of the extent of concealment and incomplete reporting of domestic businesses according to the survey in the framework of the SHADOW project is made. The consequences of increasing shadow economy share in the country are determined. The experience of several European countries in personal income taxation is studied, the peculiarities of granting the right to apply the social tax benefit from the personal income tax is determined. Recommendations for optimizing the taxation of individuals in terms of taxation of dividends are provided in this paper.

Key words: tax decentralization, decentralization reform, local self-government, budget, revenues, tax administration, local taxes and fees, personal income tax, shadow economy.

https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2020.05.093

Received 01.09.2020

Постановка проблеми. Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року зазначені у відповідному Указі Президента України № 722/2019 [0]. Вони є орієнтирами для розроблення проєктів прогнозних і програмних документів, проєктів нормативно-правових актів з метою забезпечення збалансованості економічного, соціального та екологічного вимірів сталого розвитку України. Досягнення більшості цілей сталого розвитку започатковується саме на рівні місцевого самоврядування.

Посилення місцевого самоврядування в різних країнах Європи є важливим внеском у розбудову Європи на принципах демократії та децентралізації влади [2]. З цією метою органи місцевого самоврядування мають право в рамках національної економічної політики на власні адекватні фінансові ресурси, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання місцевих бюджетів є об'єктом досліджень багатьох провідних вітчизняних науковців, зокрема Жаліла Я. А., Шевченко О. В., Романова В. В., Рекової Н. Ю., Вишневського В. П., Чекіної В. Д., Вієцької О. В., Мойсеєнка К. Є., Дем'янчук О. І та ін. [3–5]. Але деякі питання діяльності органів місцевого самоврядування залишилися поза увагою дослідників.

Метою статті є дослідження основних напрямів реформи децентралізації, тенденцій формування доходів місцевих бюджетів в Україні, оцінювання впливу реформи децентралізації на структуру та склад фінансових ресурсів місцевих бюджетів, визначення шляхів оптимізації.

Виклад основного матеріалу. У квітні 2014 року Кабінет Міністрів України затвердив концепцію реформування місцевого самоврядування, яка складається з трьох напрямів [6].

Перший – базовий: формування об'єднаних територіальних громад (ОТГ) базового рівня адміністративно-територіального устрою України.

Другий – створення нових районів, які вирішуватимуть лише те, що відноситься до компетенції району: комунальна власність, вторинна медицина, школи-інтернати і т.д. Решта повноважень районів перейде до компетенції об'єднаних громад.

Третій напрям – заключний, це області. Межі областей мінатися не будуть. Області перейменують у регіони, кількість обласних центрів така ж і залишиться. Змін зазнає лише форма управління.

Реформа децентралізації заснована на трьох стовпах:

- адміністративно-територіальна децентралізація;
- фіскальна або фінансова децентралізація (податкова та бюджетна);
- децентралізація влади (політична децентралізація).

У даний час реалізується другий напрямок реформування місцевого самоврядування. Законодавче врегулювання питань реформи децентралізації (табл. 1) зумовило стрімкий розвиток добровільного об'єднання територіальних громад (рис. 1).

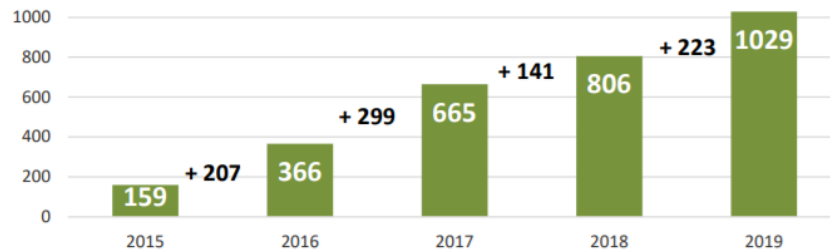


Рисунок 1. Кількість об'єднаних територіальних громад у 2015–2019 рр. (на основі [7])

Figure 1. Number of united territorial communities in 2015–2019 (based on [7])

Таблиця 1. Принципи місцевого самоврядування, добровільного об'єднання ОТГ та їх співробітництва (складено автором на основі [6, 8–10])

Table 1. Principles of local self-government, voluntary association of territorial communities and their cooperation

Принципи державного управління	Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» (21.05.1997 р.) [8]	Концепція реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні (01.04.2014 р.) [6]	Закон України «Про співробітництво територіальних громад» (17.06.2014 р.) [9]	Закон України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» (05.02.2015 р.) [10]
Соціально-політичні	<ul style="list-style-type: none"> – народовладдя; – законності; – гласності; – виборності 	верховенства права; відкритості, прозорості та громадської участі; повсюдності місцевого самоврядування	законності; добровільності; прозорості та відкритості; рівноправності учасників	конституційності та законності; добровільності; повсюдності місцевого самоврядування; прозорості та відкритості
Організаційні	<ul style="list-style-type: none"> колегіальності; підзвітності та відповідальності перед територіальними громадами їх органів та посадових осіб; правової, організаційної та матеріально-фінансової самостійності в межах повноважень, визначених цим та іншими законами; поєднання місцевих і державних інтересів; державної підтримки та гарантії місцевого самоврядування; судового захисту прав місцевого самоврядування. 	<ul style="list-style-type: none"> доступності публічних послуг; підзвітності та підконтрольності органів і посадових осіб місцевого самоврядування територіальній громаді; правової, організаційної та фінансової спроможності місцевого самоврядування; підконтрольності органів місцевого самоврядування органам виконавчої влади у питаннях дотримання Конституції та законів України; субсидіарності; державної підтримки місцевого самоврядування; партнерства між державою та місцевим самоврядуванням; сталого розвитку територій. 	взаємної вигоди; взаємної відповідальності суб'єктів співробітництва та його результати.	економічної ефективності; державної підтримки; відповідальності.

У 2015–2019 рр. створено 1 029 об'єднаних територіальних громад (з них 49 очікують рішення Центральної виборчої комісії про призначення перших місцевих виборів та 44 ОТГ з адміністративними центрами у містах обласного значення). В даний час третину населення України (без урахування тимчасово окупованої території) становлять жителі ОТГ та міст обласного значення, до яких приєдналися територіальні громади, а саме (33,32%). При цьому загальна кількість територіальних громад, які об'єдналися чи приєдналися, становить 4698 або 42,9% від загальної кількості рад базового рівня станом на 01.01.2015 р. [7].

Основні результати адміністративно-територіальної децентралізації:

- добровільне створення нових територіальних утворень – об'єднаних територіальних громад;
- отримання ними права самостійно приймати управлінські рішення щодо використання власних фінансових ресурсів.

Головне джерело власних фінансових ресурсів ОТГ становлять місцеві податки і збори та частина загальнодержавних податків відповідно до Закону України про державний бюджет на відповідний рік та Бюджетного кодексу України [11]. Децентралізація територіальна продовжується у фіскальній децентралізації.

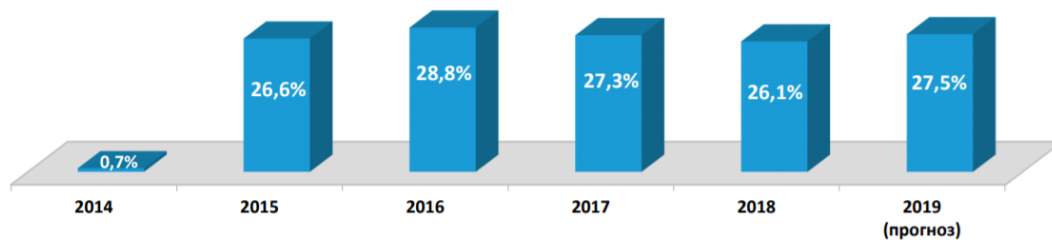


Рисунок 2. Частка місцевих податків та зборів у власних доходах місцевих бюджетів (загальний фонд), у % (на основі [7])

Figure 2. Share of local taxes and fees in own revenues of local budgets (general fund), in %

Діаграма на рисунку 2 свідчить про суттєве збільшення частки місцевих податків та зборів у власних доходах місцевих бюджетів з 2015 року до частки, не меншої 26,1%, що є прямим наслідком фіскальної децентралізації, усі місцеві податки і збори зараховуються до складу доходів місцевих бюджетів. Перелік місцевих податків та зборів зазначено у ст. 10 Податкового кодексу України:

- податок на майно;
- єдиний податок;
- збір за місця паркування транспортних засобів;
- туристичний збір [12].

У доходах місцевих бюджетів найбільшу питому вагу займають надходження від сплати загальнодержавного податку з доходів фізичних осіб – 138,1 млрд грн або 59% від загальної суми доходів місцевих бюджетів у 2018 році.

У 2018 році обсяг місцевих бюджетів вперше перевищив обсяг державного бюджету і склав 52% консолідованого бюджету України. Для порівняння, у 2014 році ця частка складала 42%. Стандарт співвідношення доходів державного та місцевих бюджетів більшості країн ЄС – 50:50 – може вважатися досягнутим. Через місцеві бюджети в Україні перерозподіляється понад 15% ВВП [13].

Частка власних доходів місцевих бюджетів (загальний фонд) ВВП у 2018 р. становила 6,6%, 2014 р. – 5,1%, у 2019 р. – 6,8%, а власні доходи місцевих бюджетів

зросли з 68,6 млрд грн у 2014 р. до 234,1 млрд грн у 2018 р., у 2019 р. – 267 млрд грн. Власні доходи на одного мешканця зросли з 203,4 грн у 2016 році до 415,4 грн у 2018 р. (+31,5 а в 2019 р. – 503,9 грн.(+23,1%) [7].

Залишається проблемою практична залежність місцевих бюджетів від трансфертів з державного бюджету. В Законі України «Про Державний бюджет на 2018 рік» обсяг міжбюджетних трансфертів для місцевих бюджетів становив 314 млрд грн. З них міжбюджетні трансферти з загального фонду – 300 млрд грн, зі спеціального – 14 млрд грн. У Законі України «Про Державний бюджет на 2019 рік» до місцевих бюджетів спрямовано 40 різних видів дотацій та субвенцій, з них 29 субвенцій та 5 видів дотацій – з загального фонду державного бюджету [14].

Це створює потенційну можливість «ручного» втручання у фінансову сферу ОТГ, у тому числі – за різного роду позаекономічною (та корупційною) мотивацією. У свою чергу, формується ризик фінансової ненадійності ОТГ як економічних контрагентів. У 2017–2018 рр. непоодинокими були ситуації, коли головні розпорядники коштів місцевих бюджетів не могли своєчасно відшкодувати вартість субсидій та пільг, наданих населенню. Це відбулося через несвоєчасний перерахунок державою субвенцій [3].

З метою зниження ризику фінансової ненадійності органів місцевого самоврядування в умовах COVID-19 внесені зміни до Кодексу України з процедур банкрутства [15]. Встановлено норми, які не допускають відкриття проваджень у справах про банкрутство органів державної влади, органів місцевого самоврядування, бюджетних установ та організацій задля недопущення порушення норм Конституції України. Адже через COVID-19 суми держаних дотацій та субвенцій до місцевих бюджетів скоротилися майже у 2 рази.

Найбільшу частку надходжень до бюджетів місцевого самоврядування становить податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) – понад 60% у власних доходах місцевих бюджетів. У свою чергу, найбільші суми цього податку перераховують податкові агенти – великі платники податків (ВПП). Гострішою в даний час постає проблема, до якого саме бюджету місцевого рівня слід ВПП перераховувати ПДФО.

Великим платником податків згідно з п. п. 14.1.24 ПКУ вважається юридична особа або постійне представництво нерезидента на території України, у якої:

– обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищив еквівалент 50 млн євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом НБУ за той самий період;

– загальна сума податків, зборів, платежів (крім митних), сплачених до Держбюджету, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищили еквівалент 1,5 млн євро, визначений за середньозваженим офіційним курсом НБУ за той самий період [12].

Водночас сам факт виконання однієї з зазначених умов ще не свідчить про те, що юрособа чи постійне представництво нерезидента буде зараховано до ВПП. Адже відповідно до вимог п. 64.7 ПКУ визнати суб'єкта господарювання великим платником можуть лише податківці.

Щоб підприємство стало великим платником, його мають внести до Реєстру ВПП. Тільки після цього на нього поширюються особливості, визначені ПКУ для великих платників. На 2020 рік Реєстр ВПП затверджений наказом ДПСУ від 26.09.2019 р. № 98. У ньому міститься 1660 підприємств. У порівнянні з 2019 роком кількість великих платників збільшилася на 187 підприємств, або на 12%.

Як тільки підприємство стає великим платником, то на нього поширюються особливості сплати і звітування, передбачені ПКУ для великих платників

податків (п. 67.4 ПКУ). Великий платник податків після взяття його на облік за новим місцем обліку зобов'язаний:

– сплачувати податки за місцем попереднього обліку у контролюючих органах, тобто в бюджет того населеного пункту, куди робив це і до набуття статусу великого платника;

– подавати податкову звітність та виконувати інші обов'язки, передбачені ПКУ, за новим місцем обліку, тобто в Офісі ВПП.

На перший погляд усі питання адресності сплати податків законодавчо врегульовані: звітують за новим місцем обліку, а податки сплачують за старим. Водночас на практиці все не зовсім так. Для окремих податків правила звітування і сплати зобов'язань великими платниками відрізняються від канону.

Відповідно до ст. 64 Бюджетного кодексу України, ПДФО, який сплачується податковим агентом – юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) або представництвом нерезидента – юридичної особи, зараховується до відповідного місцевого бюджету за її місцезнаходженням (розташуванням) в обсягах ПДФО, нарахованого на доходи, які виплачуються фізичній особі. І якщо згідно із законодавством у платника податків виникає обов'язок утримати й перерахувати податки, збори на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, то такий платник податків зобов'язаний стати на облік за неосновним місцем обліку у відповідному контролюючому органі.

Отже, великий платник після взяття його на облік в Офісі ВПП за новим місцем обліку зобов'язаний сплачувати ПДФО і, відповідно, військовий збір (ВЗ) за місцем попереднього обліку в контролюючих органах, а подавати податкову звітність – за новим місцем обліку.

Водночас посадові особи податкових органів вважають, що оскільки великий платник податків обліковується в Офісі ВПП, то він зобов'язаний і подавати звітність, і сплачувати податкові зобов'язання за новим основним місцем обліку. Розподілу на сплату за старим місцем обліку й подання декларації за новим немає. Така ж сама ситуація стосується й ПДВ, хоча це й не стосується міжбюджетних відносин.

Суб'єкти господарювання несуть відповідальність за повне та своєчасне перерахування податку до бюджету, а податкові органи не контролюють сплату податку за місцем знаходження. Для виконання положень Бюджетного і Податкового кодексів необхідно запровадити жорсткішу відповідальність за несплату податку з доходів фізичних осіб за місцем знаходження, або розробити механізм сплати податку за місцем фактичного проживання працівника (за прикладом Польщі).

Відповідно до норм Податкового кодексу в Україні діє єдина ставка податку з доходів фізичних осіб – 18%. Що ж стосується ПДФО при виплаті дивідендів, то діє єдина ставка для фізичних осіб-резидентів – 5%.

Слід також враховувати дію Військового збору зі ставкою 1,5%. Тобто фактичний рівень оподаткування доходів фізичних осіб становить не 18%, а 19,5%. Таке збільшення стосується будь-яких доходів фізичних осіб без права на податкові пільги. І вказане збільшення податкового навантаження в повному обсязі зараховується до Державного бюджету. У своїх звітах Міністерство фінансів України ці суми утримань називає «податок та збір на доходи фізичних осіб» [16].

Доволі низькі ставки ПДФО, відсутність шкали прогресивного оподаткування в Україні більшість експертів пов'язують з високим рівнем тіньової економіки. Дослідження щодо оцінювання розмірів тіньової економіки в Україні проводилося у 2019 році Київським міжнародним інститутом соціології в рамках проекту SHADOW, який фінансується Європейською Комісією за програмою HORIZON 2020 (GA no. 778188). Рівень тіньової економіки в Україні, відповідно до методології Putnins

and Sauka (2015 p.), у 2018 році склав 47,2% від загального обсягу ВВП та 46,8% у 2017 році [19].

Масштаби приховування та неповного звітування досить великі й за даними опитування в середньому:

- 40% своїх доходів підприємства України залишали не задекларованими у 2017 та 2018 рр.;
- 32% працівників компаній у 2018 р. не були офіційно працевлаштованими та, відповідно, 35% працівників у 2017 р.;
- 45% заробітної плати працівників компаній у 2018 р. було виплачено неофіційно, а в 2017 р. 46% [19].



Рисунок 3. Компоненти тіньової економіки в Україні (на основі [19])

Figure 3. Factors of the shadow economy in Ukraine

Не зважаючи на перевірки Держпраці та збільшення штрафних санкцій в Україні у 2018 році збільшилися розміри заробітної плати в конвертах та кількість незареєстрованих працівників (рис. 3).

Середній рівень тіньової економіки у країнах ОЕСР становить у 2018 році 11,2% ВВП [20]. Тобто вказаний показник в Україні у понад 4 рази перевищує рівень тіньової економіки у країнах ОЕСР.

У своєму огляді 2017 року АССА виокремила фактори, які визначають розмір тіньової економіки у країні (табл. 2).

Таблиця 2. Основні фактори, що визначають розмір тіньової економіки в країні [21]

Table 2. The main three factors that determine the level of the shadow economy in the country [21]

Країна	Фактори тіньової економіки		
	2	3	4
Болгарія	Якість державного управління	Корупція	Безробіття
Естонія	Темп зростання ВВП	Безробіття	Приріст населення
Італія	Темп зростання ВВП	Безробіття	Якість державного управління

1	2	3	4
Латвія	Корупція	Якість державного управління	Темп зростання ВВП
Литва	Якість державного управління	Корупція	Темп зростання ВВП
Польща	Якість державного управління	Корупція	ВВП на душу населення
Росія	Корупція	Демократична підзвітність	Темп зростання ВВП
Україна	Якість державного управління	ВВП на душу населення	Політична стабільність

Для країн з меншим рівнем тіньової економіки збільшення податкового тягара спричинить і збільшення обсягу тіньової економіки. В Україні ситуація інша. Без політичної стабільності та підвищення якості державного управління, розвитку переробної економіки (а не тільки добувних галузей) не відбудеться скорочення тіньової економіки.

Водночас із 28 країн Євросоюзу єдина (плоска) ставка ПДФО діє тільки в шести, тоді як в інших застосовується прогресивна шкала, яка залежить від рівня доходу.

Плоска шкала ПДФО діє в таких країнах ЄС: Болгарії (10%), Литві (15%), Румунії (16%), Словаччині (19%), Естонії (20%) і Латвії (23%). При цьому в Естонії від оподаткування звільнено доходи громадян до 500 євро на місяць. В Україні працівники отримують заробітну плату у розмірі 5–10 тис. грн (200–400 USD на місяць), тобто 1–2 мінімальні заробітні плати. При цьому мало хто має право на податкову соціальну пільгу через те, що право на неї пов'язане з розміром заробітної плати не більше 2940 грн. Досвід Естонії тут не дуже доцільний, адже чисельність населення в Естонії становить менше за 1,5 млн осіб. У сусідній Білорусі ПДФО стягується за ставкою 13%, а в Казахстані – 10%.

Проведене дослідження наочно ілюструє відсутність зв'язку між рівнем оподаткування доходів громадян та розміром тіньової економіки. В Україні один з найнижчих рівнів оподаткування доходів громадян у Європі та найбільший рівень тіньової економіки.

Зростання тіньової економіки призводить до зменшення доходів держави і місцевих бюджетів у частині оподаткування доходів фізичних осіб, що, в свою чергу, зменшує якість та кількість публічно наданих товарів та послуг. Це може призвести до підвищення ставок податку на доходи для юридичних та фізичних осіб.

Що стосується переходу до прогресивного оподаткування доходів громадян, то такий законопроект № 2758 вже було подано депутатом від партії «Слуга народу» Олександром Дубинським. Документ пропонує ввести прогресивне оподаткування залежно від суми нарахованого доходу.

Законопроект пропонує ввести прогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб:

18% – для доходів до 10 розмірів мінімальної зарплати (з 01.09.2020 це 50000 грн);

36% – для доходів від 10 до 20 розмірів мінімальної зарплати (з 01.09.2020 це 50000–100000 грн);

54% – для доходів понад 20 розмірів мінімальної зарплати (з 01.09.2020 це 100000 грн).

Перша сходинка шкали цілком відповідає практиці оподаткування доходів громадян у Польщі. Дохід, що перевищує 85528.00 злотих на рік (близько 24000 USD на рік), оподатковується за підвищеною ставкою 32%. Ставку податку з доходів громадян більшу 50% можуть собі дозволити тільки дуже багаті країни. Тому, на нашу думку, виходячи з принципу справедливості, прогресивна шкала ПДФО буде на часі, але розмір максимальної ставки податку слід обмежити розміром значно меншим за 50%.

Підвищену увагу слід приділити оподаткуванню дивідендів. Згідно з пп. 164.2.8 п. 164.2 ст. 164 ПКУ дохід у вигляді дивідендів зараховують до загального оподаткованого доходу фізичної особи й оподатковують податком на доходи фізичних осіб. При цьому обов'язок щодо утримання ПДФО покладають на податкового агента, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, тобто на підприємство.

Дивіденди остаточно оподатковують ПДФО під час їх нарахування, а не виплати (пп. 170.5.4 п. 170.5 ст. 170 ПКУ). Інакше кажучи, до дивідендів, нарахованих у 2018 році за 2017 та попередні роки, має бути застосовано ставки ПДФО 2018 року.

Залежно від виду дивідендів і системи оподаткування, на якій перебуває емітент корпоративних прав, застосовують такі ставки ПДФО: 5%, 9% та 18%.

За ставкою 5% оподатковуються дивіденди по акціях та корпоративних правах, нараховані резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування) (пп. 167.5.2 п. 167.5 ст. 167 ПКУ). Ознака доходу у формі № 1ДФ – 109.

За ставкою 9% оподатковуються дивіденди по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, які нарахували (пп. 167.5.4 п. 167.5 ст. 167 ПКУ):

- нерезиденти;
- інститути спільного інвестування;
- суб'єкти господарювання, які не є платниками податку на прибуток (тобто платники єдиного податку).

Ознака доходу у формі № 1ДФ – 109.

За ставкою 18% оподатковуються дивіденди на користь фізичних осіб (у т. ч. нерезидентів) по акціях або корпоративних правах, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату їх у фіксованому розмірі чи в сумі, більшій за суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку (пп. 57.1–1.4, п. 167.1, 170.5.3 ПКУ).

ПДФО не утримують із суми нарахованих дивідендів у разі їх реінвестиції, коли суму дивідендів не виплачують, а спрямовують на збільшення статутного капіталу (пп. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 ПКУ).

Що стосується практики оподаткування дивідендів, то найнижча ставка 7,5% діє у Великобританії. При цьому 2000 фунтів стерлінгів взагалі не підлягають оподаткуванню незалежно від рівня недивідендного доходу. В подальшому ставки податку на дивіденди можуть становити і 32,5–38,1% (Великобританія). В Італії рівень оподаткування дивідендів нещодавно було підвищено з 20% до 26%. Підвищення ставок

ПДФО в частині оподаткування дивідендів та введення прогресивної шкали оподаткування дозволить збільшити доходи місцевих бюджетів.

Висновки. Проведене дослідження дозволило визначити наступне:

- результатом адміністративно-територіальної децентралізації є добровільне створення нових територіальних утворень – об'єднаних територіальних громад;
- ОТГ отримали право самостійно приймати управлінські рішення щодо використання власних фінансових ресурсів;
- ПДФО та місцеві податки – це основне джерело власних доходів місцевих бюджетів;
- скорочення тіньової економіки в Україні не відбудеться без політичної стабільності та підвищення якості державного управління;
- вдосконалення практичної сторони процесу адміністрування податків, які сплачують великі платники податків, буде сприяти адресності доходів місцевих бюджетів;
- підвищення ставок ПДФО в частині оподаткування дивідендів та введення прогресивної шкали оподаткування дозволить збільшити власні доходи місцевих бюджетів.

Подальшого дослідження потребують вплив рівня оподаткування за місцевими податками та ПДФО на нарощування власних доходів місцевих бюджетів та проблемні аспекти податкового адміністрування.

Conclusions. The following is defined from the carried out investigation:

- the result of administrative-territorial decentralization is the voluntary creation of new territorial entities – united territorial communities;
- the united territorial communities are given the right to make management decisions concerning their own financial resources use;
- PIT and local taxes are the main source of local budgets' own revenues;
- the reduction of shadow economy in Ukraine will not exist without political stability and improvement of public administration quality;
- the improvement of the practical side of the process of administration of taxes paid by large taxpayers will benefit to local budget revenues;
- the increase of PIT rates in terms of dividend taxation and introduction of progressive tax scale will increase local budget revenues.

Impact of taxation level based on local taxes and personal income tax on local budget revenues growth and problematic aspects of tax administration require further investigations.

Список використаної літератури

1. Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року: указ Президента України від 30.09.2019 № 722/2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019#Text> (дата звернення: 28.08.2020).
2. Європейська хартія місцевого самоврядування. Рада Європи; Хартія, Міжнародний документ від 15.10.1985. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036#Text (дата звернення: 28.08.2020).
3. Жаліло Я. А., Шевченко О. В., Романова В. В. та ін. Децентралізація влади: порядок денний на середньострокову перспективу: аналіт. доп. / за наук. ред. Я. А. Жаліла. Київ: НІСД, 2019. 192 с.
4. Рекова Н. Ю., Вишневський В. П., Чекіна В. Д., Вієцька О. В., Мойсеєнко К. С. Реформування системи місцевих фінансів на засадах фіскальної децентралізації: теорія, європейський досвід та вітчизняна практика: монографія / за заг. ред. проф. Н. Ю. Рекової. Покровськ: ДВНЗ «ДонНТУ», 2016. 252 с.
5. Дем'янчук О. І. Територіальна та фіскальна децентралізація в Україні: практичні результати.

- Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2017. № 5 (33). С. 90–95.
6. 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> (дата звернення: 28.08.2020).
 7. Моніторинг процесу децентралізації влади та реформування місцевого самоврядування. URL: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/526/10.01.2020.pdf> (дата звернення: 28.08.2020).
 8. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон від 21.05.1997 № 280/97-ВР URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 28.08.2020).
 9. Про співробітництво територіальних громад: Закон від 17.06.2014 № 1508-VII, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1508-18#Text> (дата звернення: 28.08.2020).
 10. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон від 05.02.2015 р. № 157-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19#Text> (дата звернення: 28.08.2020).
 11. Бюджетний кодекс України: Закон від 08.07.2010 № 2456-VI, зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 28.08.2020).
 12. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами та доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.08.2020).
 13. Ткачук А. Місцеве самоврядування та децентралізація. Законодавство. К.: ІКЦ «Легальний статус», 2016. 80 с.
 14. Чечетова Н. Ф., Чечетова-Герашвілі Т. М., Лелюк Н. Є. Фінансова складова децентралізації: сучасний стан та тенденції розвитку. World Science. 2019. 5 (45), Vol. 3. doi: 10.31435/rsglobal_ws/31052019/6521.
 15. Про внесення змін до Кодексу України з процедур банкрутства: Закон від 05.06.2020 № 2276. URL: <https://www.rada.gov.ua/news/Novyny/193782.html> (дата звернення: 28.08.2020).
 16. Звіт про виконання державного бюджету України за 2019 рік. URL: <https://www.auc.org.ua/sites/default/files/sectors/u-12041/db.pdf> (дата звернення: 28.08.2020).
 17. Аналіз міжбюджетних трансфертів у 2018–2019 рр. URL: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/10/2018-10-04-transfers_md-1.pdf (дата звернення: 28.08.2020).
 18. Про Державний бюджет України на 2020 рік: Закон від 14.11.2019 № 294-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text> (дата звернення: 28.08.2020).
 19. Тіньова економіка в Україні. Результати дослідження 2019 року. URL: <https://www.kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=897&page=1> (дата звернення: 28.08.2020).
 20. Die Größe der Schattenwirtschaft – Methodik und Berechnungen für das Jahr 2020. URL: <http://www.iaw.edu/index.php/presse-detail/1166> (дата звернення: 28.08.2020).
 21. Emerging from the shadows: the shadow economy to 2025. Professional insight report 06 July 2017. URL: <https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/global-economics/Emerging-from-the-shadows.html> (дата звернення: 28.08.2020).

References

1. “Pro Tsili staloho rozvytku Ukrainy na period do 2030 roku. Ukaz Prezydenta Ukrainy vid 30.09.2019 No. 722/2019“. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/722/2019#Text>.
2. Yevropeiska khartiia mistsevoho samovriaduvannia. Rada Yevropy; Khartiia, Mizhnarodnyi dokument vid 15.10.1985. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_036#Text.
3. Zhalilo, Ya. A. (Ed.), Shevchenko, O. V., Romanova, V. V. ta in. (2019) Detsentralizatsiia vlady: poriadok denniy na serednostrokovu perspektyvu. Kyiv: NISD. [In Ukrainian].
4. Reкова, N. Yu. (Ed.), Vishnevsky, V. P., Chekina, V. D., Viietska, O. V., Moiseienko, K. Ye. (2016). Reformuvannia systemy mistsevykh finansiv na zasadakh fiskalnoi detsentralizatsii: teoriia, yevropeyskyi dosvid ta vitchyzniana praktyka. Pokrovsk: DVNZ “DonNTU”. [In Ukrainian].
5. Demianchuk, O. I. (2017) Terytorialna ta fiskalna detsentralizatsiia v Ukraini: praktychni rezultaty. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu “Ostrozka akademiia”*. Seriia “Ekonomika”: naukovyi zhurnal. Ostroh: Vyd-vo NU “OA”, cherven. No. 5 (33). P. 90–95. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2017_5_17 [In Ukrainian].
6. “Pro skhvalennia Kontseptsii reformuvannia mistsevoho samovriaduvannia ta terytorialnoi orhanizatsii vlady v Ukraini: rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukraini vid 01.04.2014 r. No. 333-r”. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-%D1%80#Text>.

7. The way how hromadas and territories have developed in 2019 – decentralisation monitoring data. Available at: <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/526/10.01.2020.pdf> [in Ukrainian].
8. Zakon Ukrainy “Pro mistseve samovriaduvannia v Ukraini vid 21.05.1997 No. 280/97- VR”. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80#Text>.
9. Zakon Ukrainy “Pro spivrobotnytstvo terytorialnykh hromad vid 17.06.2014 No. 1508-VII”. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1508-18#Text>.
10. Zakon Ukrainy “Pro dobrovilne obiednannia terytorialnykh hromad vid 05.02.2015 No. 157-VIII”. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-19#Text>.
11. “Biudzhetni kodeks Ukrainy: Zakon vid 08.07.2010 No. 2456-VI”. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text>.
12. “Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon vid 02.12.2010 No. 2755-VI”. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
13. Tkachuk A. (2016) Mistseve samovriaduvannia ta detsentralizatsiia. Zakonodavstvo. K.: IKTs “Lehalnyi status”. [In Ukrainian].
14. Chechetova, N. F., Chechetova-Terashvili, T. M., Leliuk, N. Ye. (2019) Finansova Skladova Detsentralizatsii: Suchasnyi Stan ta Tendentsii Rozvytku. *World Science*. 5 (45), Vol. 3. doi: 10.31435/rsglobal_ws/31052019/6521 [in Ukrainian].
15. “Zakon Ukrainy “Pro vnesennia zmin do Kodeksu Ukrainy z protsedur bankrutstva” vid 05.06.2020 No. 2276”. Available at: <https://www.rada.gov.ua/news/Novyny/193782.html>.
16. Zvit pro vykonannia derzhavnoho biudzhetu Ukrainy za 2019 rik. Available at: <https://www.auc.org.ua/sites/default/files/sectors/u-12041/db.pdf>.
17. Analiz mizhbiudzhetnykh transfertiv u 2018–2019. Available at: https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2018/10/2018-10-04-transfers_md-1.pdf.
18. “Zakon Ukrainy Pro Derzhavnyi biudzhnet Ukrainy na 2020 rik”. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/294-20#Text>.
19. Shadow economies in Ukraine. Results of the 2019 survey. Available at: <https://www.kiis.com.ua/?lang=ukr&cat=reports&id=897&page=1>.
20. Die Größe der Schattenwirtschaft – Methodik und Berechnungen für das Jahr 2020. Available at: <http://www.iaw.edu/index.php/presse-detail/1166>.
21. Emerging from the shadows: the shadow economy to 2025. Professional insight report 06 July 2017. Available at: <https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/global-economics/Emerging-from-the-shadows.html>.