

## ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ У КОНТЕКСТІ ФОРМУВАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

©2019 МАРТИНЮК Г. П., МАРТИНЮК М. А.

УДК 336.226.111  
JEL: H24; H61

### Мартинюк Г. П., Мартинюк М. А. Податок на доходи фізичних осіб у контексті формування дохідної частини місцевих бюджетів

Доведено, що визначальну роль в організації оподаткування доходів фізичних осіб та наповненні дохідної частини бюджету відіграють податкові агенти. Констатовано, що податковим агентом можна вважати інфраструктурну інституцію, яка забезпечує комунікацію, координацію перерахування податку на доходи та його декларування від імені платника фізичної особи. Проаналізовано динаміку розміру мінімальної заробітної плати та податку на доходи фізичних осіб. Сформульовано авторське визначення податку на доходи фізичних осіб. Розкрито роль та значення податку на доходи фізичних осіб у механізмі наповнення місцевих бюджетів. Запропоновано авторський підхід до розподілу податку на доходи фізичних осіб до бюджетів з урахуванням показників площі, чисельність жителів та кількість працюючих.

**Ключові слова:** місцевий бюджет, податковий агент, податок на доходи фізичних осіб, фіскальні показники, розподіл податку.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-3-309-314>

Рис.: 3. Табл.: 2. Бібл.: 9.

**Мартинюк Галина Петрівна** – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри фінансів і кредиту, Житомирський національний агроеконічний університет (Старий бульвар, 7, Житомир, 10008, Україна)

E-mail: [g.martinuik66@gmail.com](mailto:g.martinuik66@gmail.com)

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-3572-2770>

**Мартинюк Михайло Анатолійович** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри інноваційного підприємництва та інвестиційної діяльності, Житомирський національний агроеконічний університет (Старий бульвар, 7, Житомир, 10008, Україна)

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4907-7677>

УДК 336.226.111  
JEL: H24; H61

UDC 336.226.111  
JEL: H24; H61

### Мартинюк Г. П., Мартинюк М. А. Налог на доходы физических лиц в контексте формирования доходной части местных бюджетов

Доказано, что определяющую роль в организации налогообложения доходов физических лиц и наполнении доходной части бюджета играют налоговые агенты. Констатировано, что налоговым агентом можно считать инфраструктурную институцию, обеспечивающую коммуникацию, координацию перечисления налога на доходы и его декларирование от имени плательщика физического лица. Проанализирована динамика размера минимальной заработной платы и налога на доходы физических лиц. Сформулировано авторское определение налога на доходы физических лиц. Раскрыта роль и значение налога на доходы физических лиц в механизме наполнения местных бюджетов. Предложен авторский подход к распределению налога на доходы физических лиц в бюджеты с учетом показателей площади, численность жителей и количество работающих.

**Ключевые слова:** местный бюджет, налоговый агент, налог на доходы физических лиц, фискальные показатели, распределение налога.

Рис.: 3. Табл.: 2. Библ.: 9.

**Мартинюк Галина Петровна** – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры финансов и кредита, Житомирский национальный агроэкологический университет (Старый бульвар, 7, Житомир, 10008, Украина)

E-mail: [g.martinuik66@gmail.com](mailto:g.martinuik66@gmail.com)

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-3572-2770>

**Мартинюк Михаил Анатольевич** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры инновационного предпринимательства и инвестиционной деятельности, Житомирский национальный агроэкологический университет (Старый бульвар, 7, Житомир, 10008, Украина)

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4907-7677>

### Martyniuk G. P., Martyniuk M. A. The Tax on Incomes of Individuals in the Context of Formation of the Revenue of Local Budgets

It is proved that tax agents play a decisive role in the organization of taxation of incomes of individuals and thus filling of the revenue part of budget. It is stated that an infrastructure institution providing communication, coordination of the income tax transfer and its declaring on behalf of the payer of an individual can be considered a tax agent. The dynamics of the amount of minimum wage and the tax on the income of individuals are analyzed. The authors' own definition of the tax on incomes of individuals is formulated. The role and meaning of the tax on incomes of individuals in the mechanism of filling the local budgets is disclosed. The authors' own approach to distribution of the tax on incomes of individuals in budgets taking into view indicators of area, number of inhabitants, and quantity of workers is proposed.

**Keywords:** Local budget, tax agent, tax on income of individuals, fiscal indices, tax distribution.

Fig.: 3. Tabl.: 2. Bibl.: 9.

**Martyniuk Galina P.** – PhD (Economics), Senior Lecturer of the Department of Finance and Credit, Zhytomyr National Agroecological University (7 Saryi Blvd., Zhytomyr, 10008, Ukraine)

E-mail: [g.martinuik66@gmail.com](mailto:g.martinuik66@gmail.com)

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-3572-2770>

**Martyniuk Mykhaylo A.** – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor, Department of Innovative Business and Investment Activities, Zhytomyr National Agroecological University (7 Saryi Blvd., Zhytomyr, 10008, Ukraine)

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4907-7677>

Економічний розвиток регіонів піддається впливу процесів децентралізації та характеризується посиленням вимог щодо наповнення місцевих бюджетів. Доходи від власності, адміністративні збори та неподаткові платежі формують значну частину бюджетів на місцях. Разом з тим податкові надходження від місцевих податків і зборів не забезпечують належного рівня доходів, і тому загальнодержавні податки є ключовими в наповненні бюджетів громад. Податок з доходів фізичних осіб спроможний формувати значну дохідну частину як Державного і Зведеного бюджетів України, так і місцевих бюджетів об'єднаних територіальних громад.

Засади наповнення дохідної частини місцевих бюджетів знайшли відображення у працях багатьох відомих учених – фінансистів і практиків-податківців, таких як Д. Дема, В. Андрущенко, К. Швабій, О. Василик, В. Вишневський, Ю. Іванов, А. Крисоватий та інших. Проблеми фінансового забезпечення об'єднаних територіальних громад буди об'єктами дослідження таких науковців: О. Василик, М. Козоріза, В. Кравченко, І. Луніна В. Опаріна. Дослідження науковців більшою мірою стосується розуміння механізму наповнення бюджетів у цілому, водночас формування дохідної частини бюджету завдяки оподаткуванню доходів фізичних осіб залишається недостатньо дослідженим та уповільнює впровадження дієвого податкового інструментарію задля формування дохідної частини місцевих бюджетів.

Метою статті є обґрунтування аспектів формування дохідної частини місцевих бюджетів у частині податку на доходи фізичних осіб. У процесі наукового дослідження для досягнення мети передбачається вирішити виділені завдання:

- ✦ означити інституціональне середовище оподаткування доходів фізичних осіб;
- ✦ дослідити динаміку наповнення місцевих бюджетів України;
- ✦ розкрити бюджетну роль податку на доходи фізичних осіб;
- ✦ проаналізувати фіскальні показники податку на доходи фізичних осіб у частині формування дохідної частини бюджетів місцевих громад.

Теоретичною і методологічною основою дослідження є системний підхід до вивчення фундаментальних положень бюджетної науки, джерел наповнення дохідної частини місцевих бюджетів, спрямування частини загальнодержавних податків на розвиток місцевих регіонів, раціонально обґрунтованих засад формування бюджетів громад завдяки податку на доходи фізичних осіб.

У процесі дослідження використано комплекс економічних методів, зокрема: *абстрактно-логічний* – для теоретичних узагальнень, формування висновків і пропозицій; *аналізу та синтезу* – з метою ідентифікації чинників, що впливають на дохідну частину місцевих бюджетів.

У багатьох країнах світу пряме оподаткування розглядається як незамінний фіскальний інструментарій відчуження частини доходів фізичної особи, із використанням податкового агента, спрямований на формування дохідної частини бюджетів. Доцільність використання такої форми оподаткування доходів ґрунтується на необхідності підвищення податкової культури, сприяння фінансово-економічній стабільності в наповненні бюджету та забезпечення циклічності оподаткування доходів.

Загальновідомо, що в економічній літературі поняття «інституціональне середовище» висвітлюється як сукупність інституцій та фінансово-економічних правил, що регламентують поведінку. Дослідження інституціональної теорії оподаткування доходів породжує необхідність здійснення характеристики податкових відносин суб'єктів оподаткування. Суб'єктами оподаткування виступають платники – фізичні особи, податкові агенти та фіскальні органи (рис. 1). Відповідно до Податкового кодексу України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти), які одержують об'єкти оподаткування (доходи) та на яких покладено обов'язок із сплати податків [4].

Державне казначейство фіскальної служби – головний розпорядник бюджетних коштів та касового виконання бюджету.

Платники податку на доходи фізичних осіб – резиденти та нерезиденти, що зареєстровані в по-

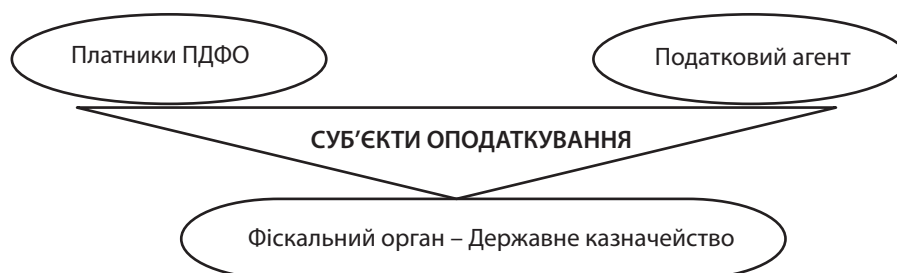


Рис. 1. Синергетичне відображення відносин в оподаткуванні доходів

Джерело: авторська розробка.

датковій інспекції та мають номер платника податків. Податковим агентом визначено юридичну чи фізичну особу, що забезпечує нарахування та виплату доходу з одночасним утриманням і перерахуванням ПДФО. Отже, податковим агентом можна вважати інфраструктурну інституцію, що забезпечує комунікацію, координацію перерахування податку на доходи та його декларування від імені платника та відіграє визначальну роль в організації оподаткування доходів фізичних осіб і наповненні бюджету.

Разом з тим податковий агент зобов'язаний застосовувати податкові соціальні пільги при обов'язковому застосуванні чітко визначених концепцій обмеження (рис. 2).

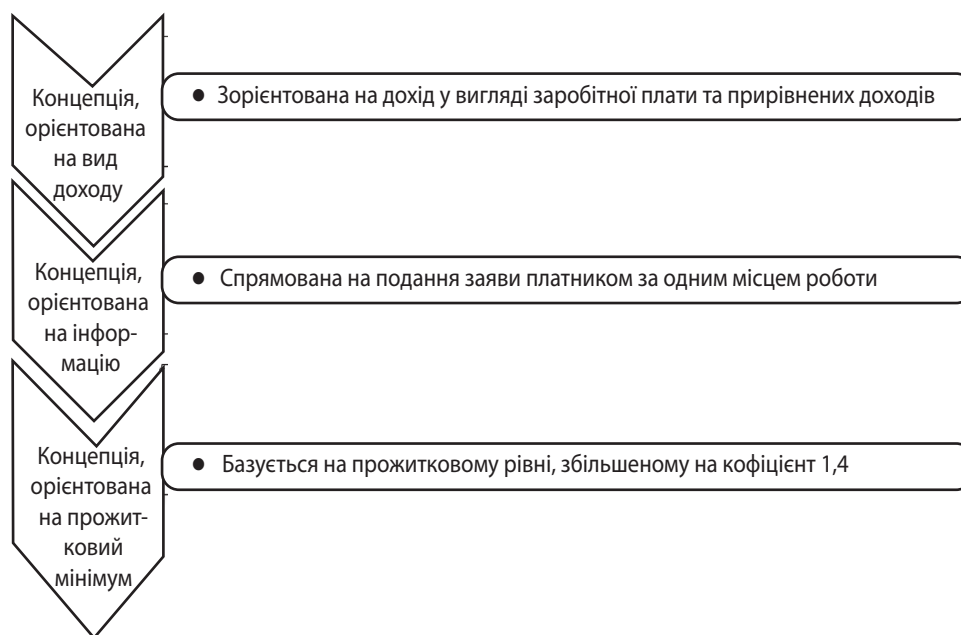


Рис. 2. Концепції обмеження податкового агента для застосування соціальної пільги

Джерело: розроблено на основі ПКУ.

Податком на доходи фізичних осіб вважають обов'язковий, безумовний платіж із доходів резидента та нерезидента, через податкового агента, що формує дохідну частину державного та місцевих бюджетів. У наукових дослідженнях Н. Ткаченко податок на доходи трактується як основний вид прямих податків, який стягується з доходів фізичних і юридичних осіб (із заробітної плати, іншого доходу) та є одним із джерел доходів бюджету [7]. Можна погодитись із твердженнями Н. Ткаченко, що податок на доходи формує частину доходів бюджетів різних рівнів, але категорично не можна погоджуватись із тим, що податок стягується із доходів юридичних осіб. Юридичні особи виконують функцію податкового агента, посередника між платником – фізичною особою, найманим працівником та Управлінням державного Казначейства.

Відповідно до Податкового кодексу України дохід фізичних осіб формується у вигляді: відсотків, ди-

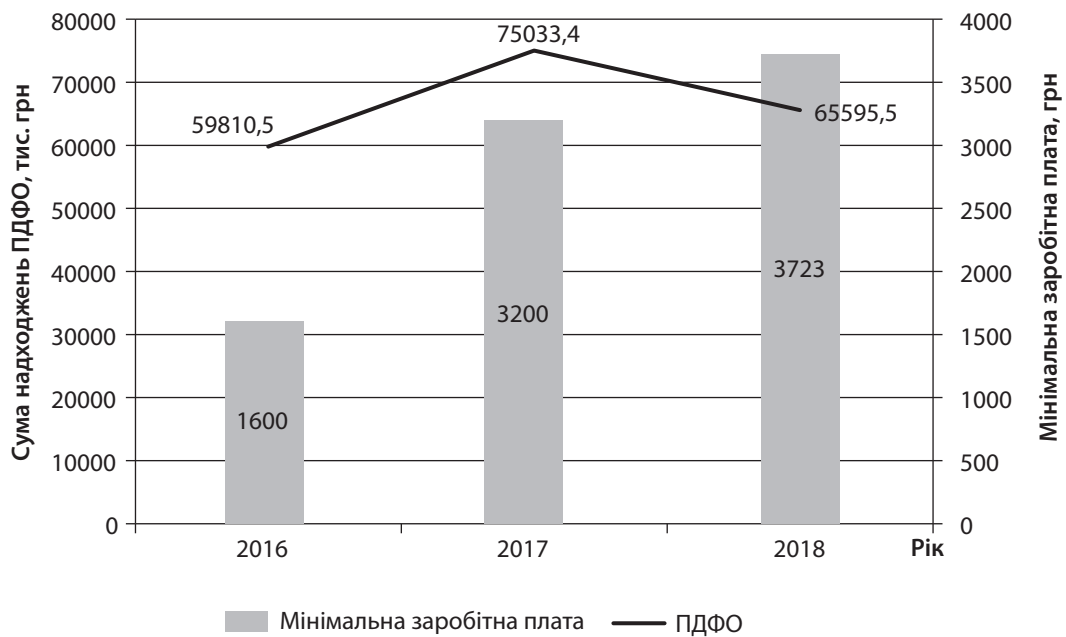
відендів, роялті, доходів від продажу нерухомого та рухомого майна, подарунків та спадщини, вигравів і призів, заробітної плати та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору [4]. Дохід у вигляді заробітної плати домінує в переліку доходів платників податку – резидентів.

Проведемо аналіз динаміки розміру мінімальної заробітної плати та утримань податку з доходів фізичних осіб у 2016–2018 рр. (рис. 3).

Отже, з даного дослідження можна зробити висновок, що розмір податкових надходжень від ПДФО до бюджету залежить від розміру доходів, прирівняних до заробітної плати. Збільшення

удвічі розміру мінімальної заробітної плати у 2017 р. не спричинило подвійного зростання податку на доходи, що свідчить: зростання мінімальних доходів не привело до збільшення заробітної плати в цілому, але, можливо, призвело до тінізації виплат. Поступове зростання у 2017 р. розміру мінімальної заробітної плати до 3723 грн призвело до зменшення податку із 75033,4 млн грн до 65595,5 млн грн., що підтверджує наші припущення щодо виплат доходів «у конвертах».

Наукові дослідження Себірянської Ю. В. підтверджують, що більша половина осіб працює неофіційно, а отже, ні ПДФО, ні військовий збір, ні внески до соціальних фондів не сплачує. Тобто бюджет втрачає більше 25 млрд грн надходжень лише по ПДФО, що відповідає майже 95% обсягу видатків Зведеного бюджету України на оборону у 2014 р. [6] та послаблення дохідної спроможності державного та місцевих бюджетів за рахунок податку на доходи фізичних осіб.



**Рис. 3.** Динаміка розміру мінімальної заробітної плати та податку з доходів фізичних осіб у 2014–2018 рр.

**Джерело:** побудовано за даними Державної казначейської служби України.

У контексті оподаткування доходів фізичних осіб для нас прийнятні наукові доробки Яреми Б. П. з висновками, що система оподаткування доходів фізичних осіб повинна, крім фіскальної (мобілізація фінансових ресурсів до бюджетів), виконувати ще й регулюючу функцію (підвищення рівня соціальної захищеності найбільш вразливих верств населення за рахунок багатшої частини суспільства) [9]. Разом з тим, ми категорично не погоджуємося із науковими пропозиціями групи науковців Національного університету «Львівська політехніка» щодо підвищення ПДФО до єдиної ставки у 20% [1].

Дохідна податкова частина місцевих бюджетів визначена ключовими положеннями Бюджетного та Податкового кодексів України. Так, податок на доходи фізичних осіб, основні положення якого регулюються Податковим кодексом України, стягується податковими агентами та перераховується в органи Державного казначейства і, згідно з Бюджетним кодексом, розподіляється таким чином: до державного бюджету зараховується 25%; до обласних бюджетів – 15%; до бюджетів міст обласного значення, районів, об'єднаних громад – 60% податку на доходи фізичних осіб.

Норми розподілу є фіксованими та не враховують чинники, які впливають на розвиток регіону. Однак через нерівномірність економічного розвитку територій ми пропонуємо при розподілі податку на доходи фізичних осіб враховувати такі показники, як площа громади, чисельність жителів та кількість працюючих.

У наукових доробках Тулуш Л. Д. піднімається проблема реєстрації підприємницьких структур податкових агентів щодо виконання податкових зобов'язань з ПДФО та структурних підрозділів без

належної реєстрації на території відповідної громади, використовуючи при цьому її трудові та земельні ресурси, наявну інфраструктуру тощо. Те ж саме стосується й утримання ПФДО при виплаті орендної плати за земельні та майнові паї фізичним особам, які проживають на сільських територіях – податок спрямовується до відповідного бюджету за місцем знаходження юридичної особи. Внаслідок цього місцеві громади сільських територій позбавляються значних обсягів фінансових ресурсів [8].

**З**міни Податкового кодексу щодо підвищення ставки ПДФО з 15 до 18%, механізму застосування податкових соціальних пільг та системи податкових знижок позитивно вплинули на стан доходів місцевих бюджетів. За даними Державної казначейської служби (табл. 1), до місцевих бюджетів у 2018 р. надійшло 262,3 млрд грн, що на 14,3% більше, ніж відповідний показник 2017 р. і на 70, 5% більше за рівень 2015 р.

Натомість у 2018 р. збільшився рівень податкових надходжень місцевих бюджетів на 82,9 млрд грн, що на 56,4% більше порівняно з базисним 2016 р. Це збільшення пов'язане саме зі здійсненими реформами законодавства, в основу яких закладено зміни мінімальної заробітної плати, а отже, і середньої зарплатні та інших доходів, які одночасно вплинули на зростання податкових надходжень саме від податку на доходи фізичних осіб – від 78,9 млрд грн у 2016 р. до 135,6 млрд грн у 2018 р. Що стосується ролі податку, то він займає провідне місце в податкових надходженнях місцевих бюджетів і в частці податкових надходжень складає від 46,3% у 2016 р. до 59,0% у 2018 р.

## Динаміка та роль податку на доходи фізичних осіб у формуванні місцевих бюджетів України

Показник	2016 р.	2017 р.	2018р.	Відхилення 2018 р. до 2016 р.	
				+/-	%
Доходи місцевого бюджету, млн грн	170645	229491	262251	91606	153,7
Податкові надходження до місцевих бюджетів, млн грн	146902	201005	229815	82913	156,4
у т. ч. податок на доходи фізичних осіб, млн грн	78971	110653	135647	56676	171,8
Питома вага ПДФО у податкових надходженнях, %	46,3	55,0	59,0	12,7	

Джерело: розраховано на основі даних [2].

Податковий моніторинг дохідної частини місцевих бюджетів показав частку податку на доходи фізичних осіб та його фіскальне значення для формування місцевих бюджетів. Виконуючи фіскальну та регулюючу функції, а також будучи імперативними грошовими відносинами, пов'язаними з формуванням централізованого фонду грошових коштів, податки впливають на соціально-економічний розвиток держави [3], а саме: наповнення новітньої форми місцевих бюджетів об'єднаних територіальних громад.

Наразі особливо доречними можна вважати показники бюджетного наповнення (табл. 2) за допомогою податку в розрахунку на 1 людину, 1 працюючого та у % до ВВП.

Частка дохідної частини місцевих бюджетів від податку на доходи фізичних осіб в розрахунку на 1 людину збільшилась із 1851 грн у 2016 р. до 3209 грн у 2018 р. Можна констатувати і збільшення податку в розрахунку на 1 працюючого за відповідні роки на 70,3%. Значне зростання даних показників відбулося завдяки зростанню доходів, а отже, і надходження до місцевих бюджетів від податку, та зменшення чисельності населення та кількості працюючих платників податку.

Однак, на думку О. Сафонові, надмірна фіскальна орієнтація податкової політики є одним із чинників охолодження ділової активності в Україні, що здійснює додатковий негативний тиск на динаміку ВВП, промислового виробництва та інвестицій [5]. Динаміка проведеного дослідження фіскальних по-

казників, на нашу думку, показує збільшення доходів, а отже, і податку на доходи фізичних осіб та зменшення чисельності жителів та працюючих в Україні.

Зростання фіскальних показників за останні три роки позитивно впливає на формування надходжень місцевих бюджетів задля виконання функцій місцевих органів самоврядування.

### ВИСНОВКИ

Визначальну роль в організації оподаткування доходів фізичних осіб та наповненні дохідної частини бюджету відіграють податкові агенти. Податковим агентом можна вважати інфраструктурну інституцію, що забезпечує комунікацію, координацію перерахування податку на доходи та його декларування від імені платника фізичної особи.

Дослідивши динаміку наповнення місцевих бюджетів України, можна констатувати, що загальнодержавний податок на доходи фізичних осіб займає пріоритетне місце в доходах місцевих бюджетів. Норми розподілу податку до бюджетів різних рівнів є фіксованими та не враховують чинники, які впливають на розвиток регіону. Однак через нерівномірність економічного розвитку територій ми пропонуємо при розподілі податку на доходи фізичних осіб урахувати такі показники, як площа громади та чисельність жителів.

Подальшого дослідження потребує деталізація соціальної функції податку на доходи фізичних осіб та вдосконалення механізму використання податкових соціальних пільг. ■

Таблиця 2

## Фіскальні показники податку на доходи фізичних осіб у частині формування дохідної частини місцевих бюджетів за 2016–2018 рр.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018р. до 2016 р.	
				+/-	%
Податкові надходження від ПДФО в розрахунку на 1 людину, грн	1851	2604	3209	1358	173,3
Надходження від ПДФО в розрахунку на 1 працюючого, грн	4 852	6 849	8 267	3415	170,3
Податкові надходження від ПДФО, % від ВВП	3,3	3,7	3,8	0,5	115,1

Джерело: розраховано на основі даних [2].

## ЛІТЕРАТУРА

1. **Добош Н. М., Данилків Х. П., Гориславец П. А.** Формування доходів об'єднаних територіальних громад в умовах удосконалення податкового законодавства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2018. Т. 28. № 4. С. 46–51.
2. Доходи бюджету України: відомості. Ціна держави. URL: <http://cost.ua/budget/revenue>
3. **Лободіна З. М.** Податок на доходи фізичних осіб як інструмент впливу на соціально-економічний розвиток держави. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2017. № 6. С. 52–57.
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>
5. **Сафонова О. Д.** Податкова система України: сучасний стан та вплив на економіку країни. *Економіка харчової промисловості*. 2013. № 3. С. 13–17.
6. **Сибірянська Ю. В.** Принцип рівності платника та його реалізація через оподаткування громадян податком на доходи фізичних осіб. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4501>
7. **Ткаченко Н. М., Ільєнко Н. О.** Податок на доходи фізичних осіб, його системне зростання та вплив на рівень життя населення. *Економічний вісник Донбасу*. 2017. № 2. С. 113–120.
8. **Тулуш Л. Д.** Посилення доходної спроможності бюджетів місцевого самоврядування за рахунок розподілу надходжень податку на доходи фізичних осіб. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2016. Вип. 89 (2). С. 28–44.
9. **Ярема Б. П., Кекош І. Г.** Удосконалення процесу справляння податку на доходи фізичних осіб у сьогоденні реаліях. *Молодий вчений*. 2018. № 10 (2). С. 899–903.

## REFERENCES

- “Dokhody biudzhetu Ukrainy: vidomosti. Tsina derzhavy” [Revenues of the budget of Ukraine: information. Price of the state]. <http://cost.ua/budget/revenue>
- Dobosh, N. M., Danylkiv, Kh. P., and Horyslavets, P. A. “Formuvannia dokhodiv obiednanykh terytorialnykh hromad v

umovakh udoskonalennia podatkovoho zakonodavstva” [Formation of incomes of united territorial communities in conditions of improvement of tax legislation]. *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 28, no. 4 (2018): 46-51.

[Legal Act of Ukraine] (2010). <https://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

Lobodina, Z. M. “Podatok na dokhody fizychnykh osib yak instrument vplyvu na sotsialno-ekonomichnyi rozvytok derzhavy” [Individual Income Tax as an Instrument for Influencing the Socio-Economic Development of the State]. *Naukovyi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademii»*. Serii «Ekononika», no. 6 (2017): 52-57.

Safonova, O. D. “Podatkova systema Ukrainy: suchasnyi stan ta vplyv na ekonomiku krainy” [The tax system of Ukraine: the current state and impact on the economy of the country]. *Ekononika kharchovoi promyslovosti*, no. 3 (2013): 13-17.

Sybirianska, Yu. V. “Pryntsyp rivnosti platnyka ta yoho realizatsiia cherez opodatkuvannia hromadian podatkom na dokhody fizychnykh osib” [The principle of equality of the payer and its implementation through the taxation of citizens tax on personal income]. *Efektivna ekonomika*. 2015. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4501>

Tkachenko, N. M., and Iliencko, N. O. “Podatok na dokhody fizychnykh osib, yoho systemne zrostannia ta vplyv na riven zhyttia naseleennia” [The tax on personal incomes, its systemic growth and the impact on the standard of living of the population]. *Ekononichnyi visnyk Donbasu*, no. 2 (2017): 113-120.

Tulush, L. D. “Posylennia dokhodnoi spromozhnosti biudzhetyv mistsevoho samovriaduvannia za rakhunok rozpodilu nadkhodzhen podatku na dokhody fizychnykh osib” [Strengthening the revenue capacity of local government budgets through the distribution of personal income tax revenues]. *Zbirnyk naukovykh prats Umanskoho natsionalnoho universytetu sadivnytstva*, no. 89 (2) (2016): 28-44.

Yarema, B. P., and Kekosh, I. H. “Udoskonalennia protsesu spravliannia podatku na dokhody fizychnykh osib u syohodnishnykh realiakh” [Improvement of the process of collection of personal income tax in today's realities]. *Molodyi vchenyi*, no. 10 (2) (2018): 899-903.