

І. З. Сторонянська, Л. Я. Бенювська

Зміни у розподілі доходів від ПДФО як виклик для системи фінансового вирівнювання місцевих бюджетів в умовах війни

Проаналізовано дисбаланси місцевих бюджетів, які обумовлені нерівномірністю надходжень ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців до місцевих бюджетів. З'ясовано специфіку системи вирівнювання в Україні. З одного боку, її прив'язка до одного податку – ПДФО, з другого, – суттєво вища, ніж в інших країнах, залежність місцевих бюджетів від ПДФО. Досліджено вплив рішення про переспрямування ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців з місцевих бюджетів до державного бюджету на систему фінансового вирівнювання та порушено питання справедливості наявної системи вирівнювання в Україні. Проаналізовані різні варіанти розподілу надходжень від ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців та обґрунтовано необхідність та важливість упровадження механізму зарахування ПДФО до місцевих бюджетів за місцем проживання, а не за місцем праці фізичних осіб-платників. Такий механізм є ефективним та діє в більшості зарубіжних країн. Є низка варіантів упровадження змін порядку зарахування ПДФО за місцем проживання фізичної особи-платника. Зазначено, що використання такого досвіду дає змогу розробити власний варіант. Ключові слова: система вирівнювання, територіальні громади, місцеві бюджети, податок на доходи з фізичних осіб, війна.

Постановка проблеми. Необхідність фіскального вирівнювання розвитку територій зумовлена різним фінансово-економічним потенціалом територій. Останніми десятиліттями в Україні відбувалася концентрація фінансового капіталу в кількох найбільш економічно розвинутих регіонах та його відтік з економічно слабших регіонів. У 2020 р. п'ять регіонів країни (м. Київ, Дніпропетровська Харківська, Львівська та Одеська області) сконцентрували 57% капітальних інвестицій, 65% депозитів населення і 42% доходів населення. Такі тенденції створили серйозні загрози збалансованому розвитку решти регіонів та знизили їхню інвестиційну привабливість. Процеси формування нових громад нерідко відбувались під впливом суб'єктивних чинників, у результаті одні території після об'єднання ставали ще більш багатшими, а інші – біднішими, що посилювало внутрішньорегіональну диференціацію за рівнем економічного та фінансового потенціалу та залежність фінансово неспроможних громад від державних трансфертів.

Повномасштабна війна з РФ обумовила різкі зміни в просторовому вимірі демографічних та економічних процесів у країні. Розширення території окупації та зони ведення бойових дій, збільшення переліку деокупованих громад, значна кількість громад, які характеризуються втратою майна, руйнацією інфраструктури, масовою міграцією мешканців, втратою економічного та експортного потенціалу тощо, призвели до зниження спроможності територіальних громад та зумовили збільшення кількості територій, які потребують державної підтримки.

В умовах зниження економічної активності для багатьох громад вагомим джерелом наповнення місцевих бюджетів став податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) з грошового забезпечення військовослужбовців, обсяги якого зросли завдяки збільшенню кількості військових частин і військовослужбовців, зростанню рівня їхніх заробітних плат.

Такі тенденції обумовили виникнення дисбалансів місцевих бюджетів і стали новим викликом для системи фінансового вирівнювання розвитку територій, насамперед горизонтального вирівнювання, в основі якої лежить індекс податкоспроможності (співвідношення ПДФО, що надходить до місцевого бюджету, до чисельності населення адміністративно-територіальної одиниці). Причинами цього

стали, з одного боку, специфіка системи вирівнювання в Україні та її прив'язка до одного податку – ПДФО, з другого, – суттєво вища, ніж в інших країнах, залежність місцевих бюджетів від ПДФО.

Аналіз останніх досліджень. Теоретико-методологічним засадам та практичним рекомендаціям фінансового вирівнювання та проблемам державного регулювання розвитку території присвячені численні праці вітчизняних науковців та практиків: О. П. Кириленко [1], В. М. Опаріна [2], Н. Б. Пйонтко [3], В. В. Письменного [4]. Проблеми та моделі розподілу ПДФО з грошового забезпечення військово-службовців через війну та посилення горизонтальних дисбалансів місцевих бюджетів активно обговорюються органами влади, науковцями та практиками, серед яких: І. Піддубний, С. Титюк, А. Дарковіч [5], О. Слобожан [6], В. Безгін [7], Ю. Ганущак [8], Л. А. Костирко та Н. Ю. Валентейчик [9]. Актуальність проблеми та її важливість у контексті розвитку територіальних громад зумовлюють потребу в її поглибленому дослідженні.

Мета статті – аналіз змін у розподілі доходів від ПДФО у контексті їхнього впливу на доходну спроможність місцевих бюджетів, а також розроблення пропозицій щодо удосконалення системи фінансового вирівнювання в Україні в умовах війни.

ПДФО є критично важливим у системі фінансового вирівнювання доходної спроможності місцевих бюджетів в Україні, оскільки, по-перше, частка ПДФО, що надходить до бюджетів низових ланок, в Україні значно вища – 64%, ніж в інших країнах (для порівняння: Польща – 39,34%, Німеччина – 15%, Швейцарія – 20,5%); по-друге, в основу формули розрахунку податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці закладено лише один показник – ПДФО, тоді як більшість країн використовують весь обсяг податкових надходжень (Німеччина, Польща) або податковий потенціал (Швейцарія) [10; 11].

Війна значно посилила вертикальні дисбаланси бюджетів, адже органи місцевого самоврядування вимушені фінансувати видатки, зумовлені наслідками війни; значно зменшились обсяги трансфертів з державного бюджету, хоча значна кількість територіальних громад втратили економічний потенціал або не можуть його використовувати з огляду на воєнні дії; додаткове навантаження на соціальну та житлово-комунальну інфраструктуру громад-реципієнтів створюють внутрішньо переміщені особи тощо.

Основним викликом для системи горизонтального вирівнювання під час війни стала виражена залежність доходів місцевих бюджетів від ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців. У регіональному розрізі у 2022 р. темпи зростання цього показника порівняно з попереднім варіювали з 2,3 до 10,6 раза (рис. 1).

Натомість у територіальних громадах суттєво знизились обсяги ПДФО з інших доходів. У регіональному розрізі приріст обсягів доходів місцевих бюджетів від ПДФО без «військового» відбувся виключно в безпечних західних регіонах (рис. 2). Натомість у частково окупованих та прифронтних регіонах у 2022 р. порівняно з попереднім роком обсяг ПДФО без «військового» зменшився на 17-74,5%.

Проте навіть у тих областях, які загалом демонстрували позитивний ріст обсягів ПДФО (без ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців), у 2022 р. були громади, в яких обсяги надходжень цього податку до місцевих бюджетів зменшились. Наприклад, у Львівській області надходження від ПДФО з грошового забезпечення військових у 2022 р. порівняно з попереднім роком у кожній п'ятій громаді зросли в 5-10 разів, а в кожній четвертій громаді – більш ніж у 10 разів, негативним темп зростання був лише у двох громадах. Однак розрахунки динаміки обсягів доходів від ПДФО без грошового забезпечення військових показали, що темп зростання в 120% та вище мали лише 17 із 73 громад Львівської області. Ураховуючи річний індекс інфляції (у 2022 р. – 26,4%), середній темп зростання по області становив 89,1%, а позитивний приріст мали лише сім громад (табл. 1).

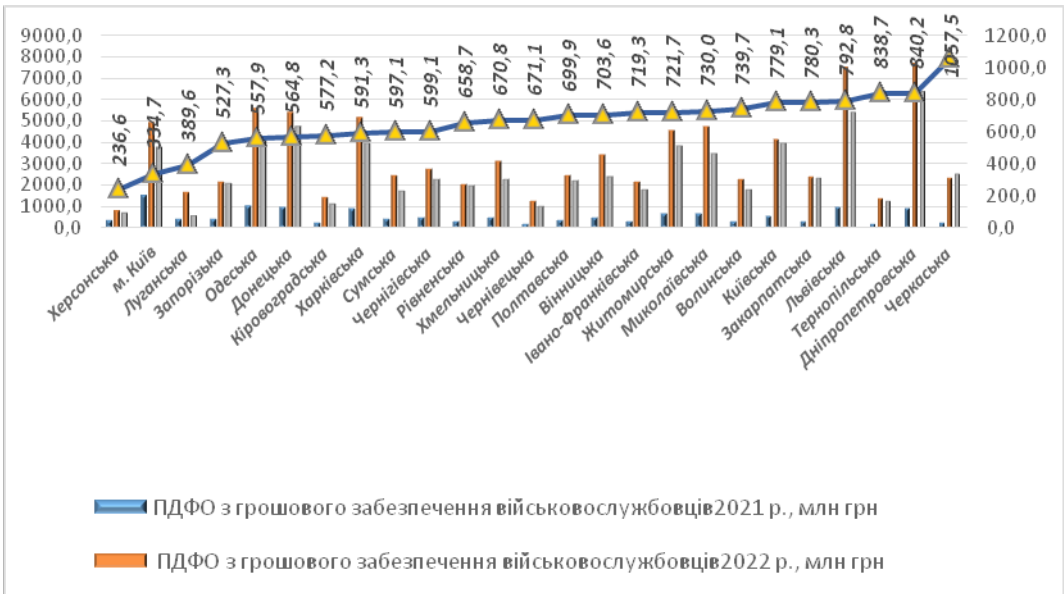


Рис. 1. Темпи зростання доходів місцевих бюджетів від ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців у 2022-2021 рр.: регіональні особливості
 Джерело: розрахунки авторок на основі даних [12].

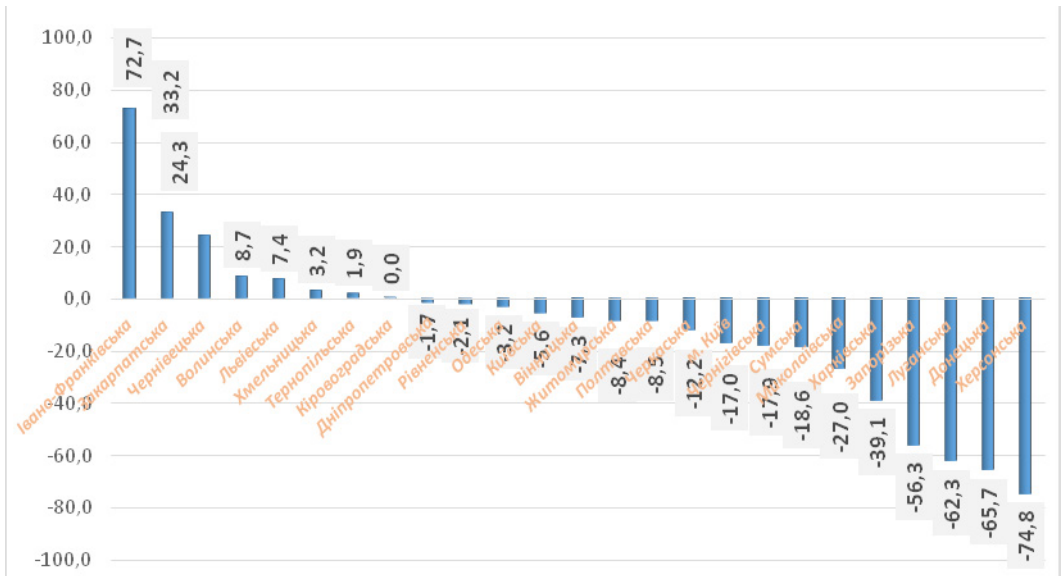


Рис. 2. Приріст обсягів ПДФО (без ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців) у 2022-2021 рр., сплачених до місцевих бюджетів, %
 Джерело: розрахунки авторок на основі даних [12].

Серед причин низьких обсягів надходження ПДФО від іншої діяльності доцільно виділити такі: негативний вплив повномасштабної війни – зупинка бізнесу, перервані ланцюги постачання, втрата кваліфікованих трудових ресурсів через міграцію та мобілізацію, зниження купівельної спроможності населення та інше. Склалася ситуація, коли мобілізовані працівники сплачують ПДФО за місцем ре-

Таблиця 1

Розподіл територіальних громад Львівської області за темпами зростання доходів місцевих бюджетів від ПДФО, 2022 р. до 2021 р.

Темп зростання ПДФО з грошового забезпечення військових (середньообласне значення – 19,8 раза)					
Показник	Менш ніж 100%	100-200%	200-500%	500-1000%	Більш ніж у 10 разів
Кількість громад, од.	2	4	25	12	14
Частка громад, %	3,5	7,0	43,9	21,1	24,6
Темп зростання ПДФО без «військового ПДФО» (середньообласне значення – 112,8%)					
Показник	Менш ніж 100%	100-110%	110-120%	120-130%	Більш ніж 130%
Кількість громад, од.	7	15	34	13	4
Частка громад, %	9,59	20,55	46,58	17,81	5,48
Темп зростання ПДФО без «військового ПДФО», скорегований на індекс інфляції (середньообласне значення – 89,1%)					
Показник	Більш ніж 100%	90-100%	80-90%	77-80%	Менш ніж 70%
Кількість громад, од.	7	33	26	4	3
Частка громад, %	9,59	45,21	35,62	5,48	4,11

Джерело: розрахунки авторок на основі даних [12].

естрації військової частини, тобто громада, де вони працювали раніше, фактично втрачає ці доходи, натомість набувачем цих доходів стає інша громада. Водночас є велика кількість випадків, коли військові частини навіть не розташовані в цих громадах, а лише зареєстровані. Це створило значні розбіжності у формування податкоспроможності громад в умовах повномасштабної війни.

Дискусію породила також і політика громад щодо використання отриманих доходів від цього податку. Адже, з одного боку, кошти спрямовувались на купівлю обладнання і техніки, облаштування ліній захисту, невідкладне відновлення зруйнованих обстрілами інфраструктурних об'єктів; закупівлю дронів для армії, купівлю військових облигацій (Львівська, Хмельницька, Вінницька, Житомирська та Полтавська області) [5]. Ці повноваження, хоч і виходять за межі повноважень органів місцевого самоврядування, але фінансування їх з доходів від «військового» ПДФО в умовах війни є обґрунтованим і вимушеним кроком. З другого боку, цілком логічно, що отриманий фінансовий ресурс використовувався на виконання власних повноважень органів місцевого самоврядування, серед яких і утримання житлово-комунального господарства, об'єктів освіти, культури, спорту тощо. Але соціальну напругу в суспільстві спричинило проведення місцевою владою масштабних ремонтів та реконструкцій стадіонів, музеїв, переукладання бруківки, облаштування парків, на які спрямовувались невиправдано великі для умов воєнного часу доходи від податків із зарплат військових. Волонтери та центральна влада закинули громадам марнотратство десятків мільйонів гривень з місцевих бюджетів під час війни, а уряд на цьому тлі запропонував обмежити місцевій владі фінансові потоки та централізовано розподілити кошти на потреби військових (законопроект № 10037 пропонує переспрямувати ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців з місцевих бюджетів до державного бюджету, а акумульовані ресурси використати на закупівлю та виробництво зброї).

Розуміючи, що це суттєво розбалансує бюджети багатьох територіальних громад, уряд запропонував заходи з уникнення вертикальних та горизонтальних дисбалансів місцевих бюджетів. Зокрема, у розрахунку реверсної дотації на 2024 р. не враховувався ПДФО з військових, що дало змогу багатьом громадам уникнути сплати реверсу в наступному році. Іншим рішенням стало дофінансування місцевих бюджетів дотаціями до рівня 2021 р. тощо. Однак кошти додаткової дотації у проєкті державного бюджету на 2024 р. (які зросли з 23,9 млрд грн у 2023 р. до 33,4 млрд грн у 2024 р.) передбачено лише на здійснення повноважень ОМС на деокупованих, тимчасово окупованих та інших територіях, які зазнали негативного впливу через агресію рф. Натомість обсяг покриття додатковою дотацією заходів з фінансування видатків з утримання закладів освіти та охорони здоров'я, попри інфляційні процеси, у територіальних громадах залишились на рівні попереднього року (2,95 млрд грн). По суті, компенсація втрати місцевих бюджетів від вилучення ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців стосуватиметься лише окремих регіонів.

Іншою проблемою є використовувана формула розподілу додаткової дотації, що потребує вдосконалення, адже 40% ресурсу додаткової дотації на освіту та охорону здоров'я спрямовується відповідно до середнього показника податко-спроможності області [13]. Застосування узагальнених по області показників не відображає диференціації фінансової спроможності громад. Найбільше втрачають регіони з високим рівнем асиметрії між обласним центром та периферією. Наприклад, у Львівській області у 2022 р. середній показник податкоспроможності становив 1,028, однак 52 місцеві бюджети із 73 в області мали менший за 0,8 індекс і лише 11 бюджетів – понад 1,028. У 2023 р. за середнього по області показника податкоспроможності в 1,2275 нижчий за 0,8 індекс був у 70% бюджетів, а вищий за 1,2 – у 18% бюджетів (табл. 2).

Таблиця 2

Розподіл місцевих бюджетів територіальних громад Львівської області за індексом податкоспроможності у 2022-2023 рр.

Рік	Середній по області індекс податко-спроможності	До 0,5		Від 0,5 до 0,8		Вищий від середнього по області	
		кількість бюджетів	частка в загальній кількості місцевих бюджетів в області, %	кількість бюджетів, од.	частка в загальній кількості місцевих бюджетів в області, %	кількість бюджетів, один.	частка в загальній кількості місцевих бюджетів в області, %
2022	1,0281	30	41	22	30	5	7
2023	1,2275	30	42	21	29	13	18

Джерело: розрахунки авторок на основі даних [12].

За даними Департаменту фінансів ЛОБА, через використання узагальненого показника податкоспроможності по області місцеві бюджети Львівщини у 2022 р. втратили близько 15% додаткової дотації. Аналогічною є ситуація і по інших областях.

Слід зауважити, що сплата реверсної дотації на час війни відкладена в часі. Для розрахунку реверсної та базової дотацій громади в році, який стане першим повоєнним роком, будуть ураховані сьогодинішні планові показники доходів від ПДФО, на які значною мірою впливає ПДФО, сплачений військовослужбовцями, який суттєво знизиться після масової демобілізації. Тобто громада, яка за гіпотетичним планом має отримувати значні доходи, стане платником реверсної

дотації. Але за фактичними показниками вона цілком може опинитися серед тих, хто потребуватиме базової дотації. Це стане подвійним ударом по бюджету таких громад – вони не лише не отримають коштів «військового» ПДФО та базової дотації для фінансування своїх основних потреб, але й будуть вимушені стати фінансовим донором для інших громад [5].

Рішення про переспрямування ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців з місцевих бюджетів до державного бюджету, крім порушення цілісності бюджетної та податкової систем, викликає запитання справедливості наявної системи вирівнювання:

- ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців за своєю природою не відрізняється від ПДФО із заробітної плати фізичних осіб від інших видів діяльності;
- великі дисбаланси є не лише за ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців, але і за сплатою ПДФО великими державними монополіями: НАК «Нафтогаз України», «Укрпошта», «Укрзалізниця», що зареєстровані в столиці [8];
- вилучення бюджету м. Києва з горизонтального вирівнювання фінансової спроможності місцевих бюджетів застосовується вже впродовж багатьох років, що істотно впливає на обсяги базової дотації (табл. 3).

З огляду на важливість проблеми сьогодні на різних рівнях управління розроблено чимало рекомендацій розподілу ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовці – з пропозиції повного вилучення «військового» ПДФО до державного бюджету до пропозицій різних моделей розщеплення цього податку (табл. 4).

На нашу думку, вирішення означених проблем полягає не лише в перерозподілі доходів від ПДФО від доходів військовослужбовців між місцевими й державним бюджетом, а в перегляді системи справляння та адміністрування ПДФО, оскільки цей податок є визначальним у системі фінансового вирівнювання в Україні.

Теперішня система передбачає сплату ПДФО за місцем реєстрації підприємства, а податковим агентом зі сплати ПДФО є роботодавець, що сплачує податок до бюджету. Чинне законодавство дозволяє підприємствам обирати варіант сплати ПДФО – за місцем фактичної роботи чи за місцем реєстрації. Таке формулювання є вигідним для великого бізнесу, що має численні підрозділи, а сплачує податок лише за місцем реєстрації основного підприємства та не бажає змінювати таку систему, адже це «потягне» за собою зміну системи бухгалтерського обліку та додаткові фінансові витрати. Проблемою є те, що територіальні громади, в яких проживають і працюють працівники філій підприємств, недоотримують значну частину ПДФО, хоча ці працівники використовують місцеву інфраструктуру та отримують послуги з місцевого бюджету.

Негативним наслідком такого механізму зарахування ПДФО є посилення диференціації між центром і периферією, адже у великих містах найчастіше реєструються головні офіси підприємств, філії та підрозділи яких знаходяться на периферії. Зокрема, у столиці зареєстровано близько 14% усіх підприємств, на яких працює 24% зайнятих по країні, тоді ж як реально значна частина працівників знаходиться за межами столиці [11]. Водночас м. Київ, що акумулює 40% ПДФО, на відміну від інших місцевих бюджетів, до яких надходить 60(64)% ПДФО, компенсує частку податку завдяки працівникам великих підприємств з філіями та підрозділами, що працюють за межами столиці. Як наслідок, периферійні території з менш розвинутою соціальною інфраструктурою вимушені надавати послуги працівникам відокремлених підрозділів, не отримуючи ПДФО. Такий підхід є не лише несправедливим, але і збільшує потреби в трансфертах вирівнювання, а тому ставить під сумнів доцільність використання прийнятої формули розрахунку податкоспроможності територій.

Таблиця 3

Вплив рішення про переспрямування ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців з місцевих бюджетів до державного бюджету на систему фінансового вирівнювання

Позитивний	Негативний
Надходження з ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців буде спрямовано на закупівлю спеціальної техніки та обладнання, на реформування та розвиток оборонно-промислового комплексу, упровадження нових технологій, нарощування наявних виробничих потужностей для виготовлення продукції оборонного призначення	Порушення цілісності бюджетної та податкової систем, адже ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців за своєю природою не відрізняється від ПДФО із заробітної плати фізичних осіб від інших видів діяльності
У розпорядженні органів місцевого самоврядування залишилась реверсна дотація 2024 р., яка не перераховується до державного бюджету в умовах воєнного часу	Посилення невідповідності між доходами місцевих бюджетів та делегованими місцевим органам влади повноваженнями. Зменшення дохідної частини місцевих бюджетів сприятиме зменшенню можливостей фінансувати з місцевих бюджетів програми, прийняття яких зумовлено наслідками війни (програми надання підтримки внутрішньо переміщеним, програми підтримки добровольчих формувань територіальної оборони, програми захисту населення від надзвичайних ситуацій воєнного характеру облаштування укриттів та інші)
У 2024 р. всі громади дофінансуватимуть з державного бюджету до рівня доходів 2021 р. дотаціями	У територіальних громадах зросло навантаження на комунальні установи та соціальну інфраструктуру. Водночас багато людей із числа ВПО не працевлаштовані та не сплачують ПДФО. Є загроза посилення навантаження на видаткову частину місцевих бюджетів без збільшення державних трансфертів місцевим бюджетам
Буде усунена можливість громад маніпулювати в питаннях рестрації військових частин	Дофінансування громад з державного бюджету до рівня доходів 2021 р. дотаціями не враховує індекс інфляції
	Громади демонстрували швидку реакцію на потреби військових частин (за запитом військових закупували запчастини до техніки, обладнання та інше та передавали до військової частини або шляхом прямої фінансової підтримки спрямовували кошти до військової частини, а та проводила закупівлю необхідного обладнання та послуг). Процес централізованої закупівлі через міністерства, відомства може бути затягнутим у часі та негативно відобразиться на можливостях швидкої реакції на потреби військових

Джерело: складено авторками.

Як показує світовий досвід, для більшості країн місце зарахування ПДФО відповідає місцю проживання платників податку. Є кілька причин доцільності такого підходу. По-перше, базова ідея ПДФО полягає в тому, що це податок на загальні доходи осіб (дивіденди, відсотки, орендна плата тощо), а не лише на заробітну плату, тому важливо його прив'язувати до особи, а не до різних місць, де нараховується податок. По-друге, зарахування ПДФО за місцем проживання забезпечує відповідність між юридичною та фіскальною юрисдикціями (органи

Таблиця 4

Потенційні варіанти розподілу ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців та їхній вплив на систему вирівнювання

Варіанти розподілу ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців	Вплив на систему вирівнювання
Без змін, тобто залишити весь «військовий» ПДФО у доходах місцевих бюджетів	Посилення горизонтальних дисбалансів через нерівномірність розподілу військових частин, перереєстрацію їх з однієї громади в іншу
Вилучення «військового» ПДФО до державного бюджету	Посилення вертикальних дисбалансів, загроза неспроможності громад, де військова частина є основним та найбільшим платником податку до місцевого бюджету, фінансувати власні та делеговані повноваження
ПДФО, сплачений військовослужбовцями, що має йти до бюджетів громад, рівномірно розподіляється між громадою, де зареєстрована військова частина, та громадою, де зареєстрований/а військовослужбовець (пропозиція Віталія Безгіна) [7]	Позитивний вплив на усунення горизонтальних дисбалансів, адже сплачений військовими ПДФО буде більш рівномірно розподілений між громадами. Також зберігаються надходження в громадах з місцями реєстрації військових частин для компенсації імовірності обстрілів і пов'язаним із цим зменшенням бізнес-активності. Однак такий варіант і надалі породжуватиме маніпуляції з реєстрацією військових частин на території громад
Сплачений військовослужбовцями ПДФО повністю спрямовується до громади, де зареєстрований/а військовослужбовець (загальноприйнята практика спрямування податків на доходи фізосіб в Європі) [10]	Оптимальний варіант позбутись горизонтальних дисбалансів. Місце реєстрації військових частин не матиме значення
10% ПДФО, сплаченого військовослужбовцями, залишається в громадах, де зареєстровані військові частини, 40% спрямовується до держбюджету, а 50% – за місцем реєстрації військовослужбовця (компромісний варіант) [5]	Дає можливість підтримувати органами місцевої влади військові частини, що зареєстровані на їхній території. Проте здійснювати водночас сплату ПДФО за місцем реєстрації платника податку (фізичної особи) та місцем реєстрації установи, де він працює, є технічно ускладненим завданням

Джерело: [5; 7; 10].

місцевого самоврядування витрачають кошти людей, які за них голосують і перед якими вони є політично підзвітними). По-третє, справедливим є надання послуг своїм мешканцям.

На державному рівні вже давно обговорюються питання необхідності заміни чинної системи зарахування ПДФО, що потребує розроблення інформаційної системи для одержання та зберігання даних про ідентифікаційний номер платника податку, його податкові платежі, місце проживання та інше. Процес переходу сповільнюється через необхідність залучення додаткових фінансових ресурсів, потребу в налагодженні міжвідомчої координації, невідповідності між фактичним місцем проживання та офіційно зареєстрованим місцем проживання мешканців.

За даними Міністерства цифрової трансформації, до війни 20-30% усіх українців проживали в адміністративно-територіальних одиницях, відмінних від офіційного місця проживання, а близько мільйона осіб жили взагалі без реєстрації. Це створювало додаткові «перекуси» під час розрахунку фінансової спроможності територіальних громад, адже **знаменник формули – показник кількості мешканців територіальних громад – часто не відповідає реальним даним**. Через війну ситуація лише погіршилась. З одного боку, вкрай складно облікувати значні потоки вимушеної внутрішньої та зовнішньої міграції з прифронтових регіонів та тих,

де ведуться бойові дії. З другого боку, складність обліку в західних регіонах зумовлена транзитним перебуванням частини людей, що втікають від війни, перед виїздом за кордон, зміною місця проживання частини ВПО (переїзд в іншу громаду чи навіть регіон), відсутністю потреби в реєстрації ВПО, які продовжують працювати дистанційно, небажанням чоловіків призовного віку реєструватись тощо.

У сучасних умовах можливість переходу до системи відрахування ПДФО за місцем проживання платника податку ускладнена активними процесами вимушеної міграції. Запровадження декларативної прописки та використання порталу Дія, що мало б відв'язати місце отримання соціальних та адміністративних послуг від місця проживання, дає змогу оцифрувати послуги реєстрації місця проживання, однак не вирішує проблеми, що накопичилися, а лише переводить в онлайн-формат стару й незручну систему прописки, успадкованої з радянських часів.

Іншим важливим напрямом удосконалення горизонтального вирівнювання місцевих бюджетів є усунення залежності від єдиного показника надходжень – ПДФО. Важливо за прикладом більшості європейських країн розширити перелік податкових надходжень, що враховуються під час горизонтального вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів за всіма податками, за винятком місцевих податків. Це дасть змогу позбутись несправедливості, коли вищий обсяг реверсної дотації вимушені сплачувати не найбагатші громади, а ті, які у структурі податкових доходів мають високу частку ПДФО.

Висновки. В умовах війни значно посилились міжрегіональні та внутрішньорегіональні диспропорції розвитку регіонів. Одним із чинників посилення стало формування нових та розширення наявних військових частин та «боротьба» місцевих органів влади за можливість зареєструвати новостворену військову частину на своїй території, що дає змогу отримати додаткові надходження до місцевого бюджету з ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців, обсяги якого зросли завдяки стрімкому підвищенню рівня кількості військовослужбовців та вищому рівню заробітних плат військовослужбовців.

Така тенденція стала новим викликом для системи фінансового вирівнювання, породила питання доцільності розширення переліку податкових надходжень, що враховуються під час горизонтального вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів за всіма податками (за винятком місцевих податків), зміни підходів до розрахунку додаткової дотації тощо.

Проаналізовані різні варіанти розподілу надходжень від ПДФО з грошового забезпечення військовослужбовців указують на необхідність та важливість упровадження механізму зарахування ПДФО до місцевих бюджетів за місцем проживання, а не за місцем праці фізичних осіб-платників. Такий механізм є ефективним та діє в більшості зарубіжних країн.

Найбільше дискусій викликає механізм справляння ПДФО у разі зміни порядку його зарахування до місцевих бюджетів (особливо в частині перерахування податку до великої кількості місцевих бюджетів). Є низка варіантів упровадження змін порядку зарахування ПДФО за місцем проживання фізичної особи-платника. Використання такого досвіду дає можливість розробити власний варіант.

Список використаних джерел

1. Кириленко О. П. Міжбюджетні відносини: стан та проблеми вдосконалення. Фінанси України. 2000. № 6. С. 64-72.
2. Отарін В. М. Домінанти та пріоритети фінансового вирівнювання в Україні. Фінанси України. 2015. № 6. С. 29-42.
3. Пйонтко Н. Б. Зарубіжні моделі фінансового вирівнювання та перспективи їх упровадження в Україні. Бізнес Інформ. 2015. № 9. С. 43-54.
4. Письменний В. В. Міжбюджетні трансферти як інструмент фінансового вирівнювання територій. Економіка та держава. 2017. № 6. С. 24-30.

5. Піддубний І., Титюк С., Даркович А. «Військовий» ПДФО: як може змінитися система спрямування податку та до чого це призведе. *VoxUkraine*: сайт. 19.09.2023. URL: <https://voxukraine.org/vijskovyj-pdfo-yak-mozhe-zmynytysya-systema-spryamuvannya-podatku-ta-do-chogo-tse-pryzvede>
6. Слобожан О. Військовий ПДФО: «Хіба ревуть воли, як ясла повні?». *Zn.ua*: сайт. 31.08.2023. URL: <https://zn.ua/ukr/ECONOMICS/vijskovij-pdfo-khiba-revut-voli-jak-jasla-povni.html>
7. Віталій Безгін пропонує змінити формулу нарахування «військового» ПДФО. Децентралізація: сайт. 18.07.2023. URL: <https://decentralization.gov.ua/en/news/16905>
8. Ганущак Ю. Фіскальна реформа та ПДФО військових: чому місцева влада та Кабмін мають сісти за стіл переговорів. *Zn.ua*: сайт. 10.09.2023. URL: <https://zn.ua/ukr/POLITICS/fiskalna-reforma-ta-pdfo-vijskovikh-chomu-mistseva-vlada-ta-kabmin-majut-sisti-za-stil-perehovoriv.html>
9. Костирко Л. А., Валентейчик Н. Ю. Механізм регулювання міжбюджетних відносин в Україні: пріоритети, інструменти, перспективи: монографія. Севферодонецьк: СЧУ ім. В. Даля, 2016. 280 с.
10. Сторонянська І. З., Бенювська Л. Я. Моделі фінансового вирівнювання: світова практика. *Фінанси України*. 2020. № 2. С. 25-37. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.02.025>
11. Сторонянська І. З., Бенювська Л. Я. Особливості фінансового вирівнювання розвитку територій в умовах бюджетної децентралізації. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 58-74.
12. Місцеві бюджети. *OpenBudget*: сайт. 2022. URL: <https://openbudget.gov.ua>
13. *Стале ендегенне зростання регіонів України в умовах децентралізації*: монографія / ред. І. З. Сторонянська. Львів: ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України», 2019. 501 с.

References

1. Kyrylenko, O. P. (2000). Mizhbyudzhetni vidnosyny: stan ta problemy vdoskonalennya [Intergovernmental budgetary relations: the state and problems of improvement]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 6, 64-72. [in Ukrainian].
2. Oparin, V. M. (2015). Dominanty ta priorityety finansovoho vyrivnyuvannya v Ukraini [Dominants and priorities of financial equalization in Ukraine]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 6, 29-43 [in Ukrainian].
3. Piontko, N. B. (2015). Zarubizhni modeli finansovoho vyrivnyuvannya ta perspektyvy yikh uprovdzhennya v Ukraini [Foreign models of financial equalization, prospects for implementation in Ukraine]. *Biznes Inform – Business Inform* 9, 43-54. [in Ukrainian].
4. Pysmennyy, V. V. (2017). Mizhbyudzhetni transferty yak instrument finansovoho vyrivnyuvannya terytoriy [Intergovernmental transfers as an instrument for financial equalization of territories]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and the state*, 6, 24-30. [in Ukrainian].
5. Piddubnyy, I., Tytyuk, S., & Darkovich, A. (2023, Sep 19). A «Viys'kovyy» PDFO: yak mozhe zminyetsya systema spryamuvannya podatku ta do chogo tse pryzvede [«Military» tax on personal income: how the system of tax distribution can change and what it will lead to]. *VoxUkraine*: Website. Retrieved from <https://voxukraine.org/vijskovyj-pdfo-yak-mozhe-zmynytysya-systema-spryamuvannya-podatku-ta-do-chogo-tse-pryzvede> [in Ukrainian].
6. Slobozhan, O. (2023, Aug 31). Viys'kovyy PDFO: «Khiba revut' voly, yak yaslapovni?» [Military personal income tax: Do the oxen roar like the manger is full?]. *Zn.ua*: Website. Retrieved from <https://zn.ua/ukr/ECONOMICS/vijskovij-pdfo-khiba-revut-voli-jak-jasla-povni.html> [in Ukrainian].
7. Vitaliy Bezgin proponuye zminyty formulu narakhuvannya «viys'kovoho» PDFO [Vitaliy Bezgin proposes to change the formula for calculating the «military» personal income tax] (2023, Jul 18). *Decentralization*: Website. Retrieved from <https://decentralization.gov.ua/en/news/16905> [in Ukrainian].
8. Hanushchak, Yu. (2023, Sep 10). Fiskal'na reforma ta PDFO viys'kovykh: chomu mistseva vlada ta Kabmin mayut' sisty za stil perehovoriv [Fiscal reform and personal income tax of the military: why local authorities and the Cabinet of Ministers should sit down at the negotiating table]. *Zn.ua*: Website. Retrieved from <https://zn.ua/ukr/POLITICS/fiskalna-reforma-ta-pdfo-vijskovikh-chomu-mistseva-vlada-ta-kabmin-majut-sisti-zastil-perehovoriv.html> [in Ukrainian].
9. Kostyrko, L. A., & Valenteychuk, N. Yu. (2016). *Mekhanizm rehulyuvannya mizhbyudzhetnykh vidnosyn v Ukraini: priorityety, instrumenty, perspektyvy* [The mechanism of regulation of inter-budgetary relations in Ukraine: priorities, tools, prospects]. Syeverodonetsk: Volodymyr Dahl East Ukrainian National University. [in Ukrainian].
10. Storonianska, I. Z., & Benovska, L. Ya. (2018). Modeli finansovoho vyrivnyuvannya: svitova praktyka [Financial equalization models: world practice]. *Finansy Ukrainy – Finance of Ukraine*, 6, 58-74. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.02.025> [in Ukrainian].
11. Storonianska, I. Z., & Benovska, L. Ya. (2020). Osoblyvosti finansovoho vyrivnyuvannya rozvytku terytoriy v umovakh byudzhethnoyi detsentralizatsiyi [The peculiarities of financial equalization of the development of territories in the conditions of budgetary decentralization]. *Finansy Ukrainy – Finances of Ukraine*. 2, 25-37. DOI: <https://doi.org/10.33763/finukr2020.02.025> [in Ukrainian].
12. Mistsevi byudzhety [Local budgets] (2022). *OpenBudget*: Website. Retrieved from <https://openbudget.gov.ua> [in Ukrainian].

13. Storonyanska, I. Z. (Ed.) (2019). *Stale endohenne zrostantnya rehioniv Ukrainy v umovakh detsentralizatsiyi [Sustainable endogenous growth of the regions of Ukraine in conditions of decentralization]*. Lviv: Dolishniy Institute of Regional Research of NAS of Ukraine. [in Ukrainian].

Storonyanska I. Z., Benovska L. Ya. Changes in the distribution of personal income tax revenue as a challenge for the system of financial equalization of local budgets in wartime conditions

In the conditions of the decrease in economic activity in the war with Russia, the personal income tax on military personnel's allowances was a significant source of local budget revenue for many territorial communities. Its volume increased due to the increase in the number of military units and military personnel, and the increase in the level of their salaries. Such trends increased the horizontal budget imbalances. The article aims to analyze the changes in the distribution of personal income tax revenue in the context of its impact on the revenue capacity of local budgets, as well as to develop proposals for improving the system of financial equalization in Ukraine in wartime conditions. The article analyzes the local budget imbalances caused by the uneven distribution of local budget revenue from the personal income tax on military personnel's allowances. The specifics of the equalization system in Ukraine are clarified. On the one hand, it is tied to one tax – personal income tax, on the other hand, the dependence of local budgets on personal income tax is significantly higher than in other countries. The influence of the decision to redirect personal income tax on military personnel's allowances from local budgets to the state budget on the financial equalization system is examined, and the question of the fairness of the current equalization system in Ukraine is raised. Various options for the distribution of revenue from personal income tax on military personnel's allowances are analyzed, and the necessity and importance of implementing the mechanism of crediting personal income tax to local budgets by place of residence, and not by place of work of individual payers, is substantiated. This mechanism is effective and works in most foreign countries. In general, there are a number of options for implementing changes to the procedure for crediting personal income tax at the place of residence of an individual payer. The use of such experience makes it possible to develop one's own version.

Key words: equalization system, territorial communities, local budgets, personal income tax, war.

Сторонянська Ірина Зеновіївна – доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України» (e-mail: istoron@i.ua, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0237-1409>).

Storonyanska Iryna Zenoviyivna – Dr.Sci. (Econ.), Prof., Deputy Director for scientific work of the Dolishniy Institute of Regional Research of NAS of Ukraine.

Беновська Лілія Ярославівна – кандидат економічних наук, старший дослідник, старший науковий співробітник відділу регіональної фінансової політики ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долішнього НАН України» (e-mail: lbenovska11@gmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6987-5724>).

Benovska Liliya Yaroslavivna – Ph.D. (Econ.), Sen.Res., Senior Researcher of the Department of regional financial policy of the Dolishniy Institute of Regional Research of NAS of Ukraine.

Надійшло 25.09.2023 р.