

**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

**ГЕРЧАКІВСЬКИЙ СВЯТОСЛАВ ДЕМ'ЯНОВИЧ**

УДК 336.221.24

**ПОДАТКОВИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ФІНАНСОВОГО  
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ТЕРИТОРІЙ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

**Д и с е р т а ц і я**

на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Науковий керівник:

**Крисоватий А. І.,**

доктор економічних наук

професор

**Тернопіль – 2008**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ОПОДАТКУВАННЯ І ТЕРИТОРІАЛЬНИЙ РОЗВИТОК: ТЕОРЕТИЧНА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ВЗАЄМОЗАЛЕЖНОСТІ</b> .....	11
1.1.Парадигма регіональної фіскальної політики в контексті комплексного розвитку територій.....	11
1.2.Фіскальна децентралізація: концептуальний логос та організаційні аспекти розвитку.....	32
1.3.Теоретико-організаційні засади визначення податкового потенціалу територій.....	54
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ТА ЙОГО ЕФЕКТИВНІСТЬ В УКРАЇНІ</b> .....	74
2.1. Фіскальна результативність мобілізації податкових надходжень: регіональні особливості.....	74
2.2. Податково-стимулюючі технології як фактор інтенсифікації територіального розвитку.....	93
2.3. Місцеве оподаткування як інструмент фінансової незалежності територій.....	100
2.4. Податкоспроможність територій та практика вирівнювання їх фінансового забезпечення.....	113
<b>РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ЇЇ ТЕРИТОРІЙ</b> .....	134
3.1. Напрями вдосконалення фінансового та інституційного забезпечення розвитку територій.....	134
3.2. Підходи до реформування системи місцевих податків і зборів в Україні.....	155
3.3. Моніторинг податкового потенціалу територій з використанням економіко-математичного моделювання.....	170
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	184
<b>ДОДАТКИ</b> .....	188
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	244

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження** зумовлена необхідністю реформування механізмів фінансового забезпечення розвитку територій, яке було би спрямоване на підвищення фінансових можливостей органів місцевого самоврядування. В сучасних умовах в Україні формуються нові орієнтири побудови податкової системи, адекватні ринковим критеріям, імперативам демократичного суспільства, потребам місцевого самоврядування та комплексного територіального розвитку.

Бюджетно-податкова практика фінансового забезпечення територій засвідчує, що реальної самостійності територіальних громад так і не було досягнуто. Тому проблематика використання податків як джерела власних доходів місцевих бюджетів, зміцнення податкового потенціалу територій, удосконалення політики міжбюджетних трансфертів, покращання адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів, що акумулюються в доходах місцевих бюджетів, міститься у площині науково-теоретичних досліджень та практичних реалізацій. Ці аспекти підсилюються також зростаючими тенденціями до централізації фінансових ресурсів, а отже, унеможлиблюють дієвість використання податкових, бюджетних важелів для соціально-економічного розвитку територій. Так, частка доходів місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України зменшилася з 29% у 2000 р. до 23,4% у 2007 р., а питома вага міжбюджетних трансфертів в доходах місцевих бюджетів за цей період збільшилася з 29% до 46,3%.

З огляду на такі аргументи необхідність використання нових підходів до формування дохідної бази місцевих бюджетів, що базуватимуться на ефективному використанні бюджетно-податкових інструментів, та підвищення їхньої фіскальної значущості набуває особливої ваги і сприятиме задоволенню потреб та інтересів центральної влади й місцевого самоврядування, а також мінімізуватиме дивергенції територіального розвитку та підвищуватиме дієвість бюджетно-податкової політики країни.

Вітчизняна фінансова наука характеризується значними концептуальними та науково-прикладними досягненнями у сфері фіскального регулювання соціально-економічного розвитку територій. Однак проблематика використання бюджетно-податкових інструментів з метою впливу на фінансове забезпечення розвитку територій не отримала комплексного вивчення.

Надбання фінансової науки у сфері теоретизації основ формування податкової, бюджетної політики на рівні територіальних громад широко відображено у працях вітчизняних, так і зарубіжних вчених. Концептуальними в історичному контексті є дослідження І. Озерова, В. Твердохлебова, І. Янжула, Г. Тіктіна, Л. Ходського. Із сучасних науковців, у працях яких зроблено вагомі кроки у вивченні проблем функціонування місцевих бюджетів, податкової політики, варто назвати О. Василика, В. Вишневського, О. Данилова, Б. Данилишина, А. Даниленка, С. Дзюбика, М. Долішнього, Ю. Іванова, О. Кириленко, В. Кравченка, А. Крисоватого, І. Кучерявенка, І. Луніну, В. Павлова, В. Рибак, В. Симоненка, С. Слухая, А. Соколовську, О. Соскіна, В. Суторміну, Л. Тарангул, В. Федосова, І. Чугунова, С. Юрія. Природу та особливості розвитку місцевих фінансів вивчали зарубіжні економісти-теоретики, серед яких П. Гейне, О. Богачова, Д. Джангіров, М. Домбровські, А. Зіденберг, Я. Корнаї, В. Лексін, Р. Майсгрейв, Ю. Немец, Д. Сакс, Д. Стігліц, Ч. Тібо, Л. Хоффманн, А. Шах, А. Швецов.

Актуальність теми дослідження використання податкових інструментів та усунення диспропорцій територіального розвитку, а також дещо фрагментарний характер її вивчення у вітчизняній економічній науці зумовили вибір теми дисертації, її мету, основні завдання, предмет та об'єкт дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідних робіт, які виконує колектив кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету відповідно до комплексної

планової теми наукових досліджень „Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України” (державний реєстраційний номер 0106U000521), в межах якої автор розробив підходи та рекомендації практичного характеру щодо вдосконалення податкової політики на рівні територій, підвищення фіскальної ефективності системи місцевих податків і зборів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретичних основ та вдосконалення практичних аспектів використання податків, зборів, обов’язкових платежів як інструментів фінансового забезпечення розвитку територій в Україні. Відповідно до поставленої мети у дисертаційній роботі передбачено вирішити такі завдання:

- дослідити теоретико-організаційні засади регіональної податкової політики як складової фінансово-економічної політики держави;
- обґрунтувати організаційно-правові підходи до визначення податкового потенціалу територій;
- виявити фіскальну результативність використання податкових інструментів на рівні адміністративно-територіальних одиниць;
- оцінити використання спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку у вітчизняній практиці;
- з’ясувати проблематику механізму вирівнювання фінансового забезпечення розвитку територій;
- розрахувати ефективність використання місцевих податків і зборів як інструменту фінансової незалежності територій;
- окреслити напрямки вдосконалення податкового інструментарію у вітчизняній практиці, розробити рекомендації нормативно-правового характеру, які би підвищували дієвість податкових інструментів;
- здійснити моніторинг податкового потенціалу територій з використанням економіко-математичних моделей.

Вказані мета й завдання дисертаційної роботи зумовили логіку викладу та послідовність розгляду вибраної проблематики.

*Об'єктом дослідження* є податкова політика держави в процесі формування доходів місцевих бюджетів.

*Предмет дослідження* – податковий інструментарій фінансового забезпечення адміністративно-територіальних утворень в частині використання їхнього податкового потенціалу.

*Методологічну основу* дисертаційної роботи становлять діалектичний метод наукового пізнання й системний підхід до вивчення податкових інструментів та їхнього ефективного використання.

*Методи дослідження.* У процесі дослідження використано методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу (у ході визначення понятійного апарату податкового інструментарію та його класифікації), історичний метод (дослідження еволюції визначення податкового потенціалу території); метод наукової абстракції, статистичні прийоми групування, динамічних порівнянь, графічного зображення (при аналізі вітчизняної практики використання податкових інструментів); методи економіко-математичного моделювання (при визначенні впливу податкових пільг, податкових переplat, податкової заборгованості на податковий потенціал території).

*Теоретичну основу дослідження* формують праці класиків фінансової науки, теоретичні надбання зарубіжних та вітчизняних представників науки і практики у сфері місцевих фінансів та оподаткування, регіональної економіки.

*Інформаційною базою дисертації* є законодавчі, нормативні акти України, статистичні й аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Державної податкової адміністрації України, Державної податкової адміністрації в Тернопільській області, Головного фінансового управління Тернопільської обласної державної адміністрації.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретико-методологічних засад формування і реалізації податкової політики на рівні територій в Україні та проведенні аналізу використання податкових інструментів у процесі фінансового забезпечення розвитку територій. Основні результати дослідження, які становлять особистий здобуток автора і характеризуються науковою новизною, полягають у наступному:

*вперше:*

– обґрунтовано зміст поняття „податковий інструментарій розвитку територій” та запропоновано трактувати його як сукупність фіскальних важелів наповнення бюджетів, заохочення або стримування, що використовуються в процесі фінансового забезпечення розвитку територій та подоланні дивергенцій адміністративно-територіальних утворень. На основі системного розгляду використання податків, зборів, обов’язкових платежів та їхніх функціональних виявів проведено класифікацію податкових інструментів та визначено принципи їхнього використання у частині формування дохідної бази місцевих бюджетів і в усуненні диспропорцій територіального розвитку, а саме: зміцнення фінансової незалежності територіальних одиниць і підвищення зацікавленості органів місцевого самоврядування в адмініструванні податків; використання податкового інструментарію на основі максимального врахування податкового потенціалу території; вирівнювання рівнів соціально-економічного розвитку територій; досягнення оптимальності як щодо податкового навантаження територій, так і в наданні податкових стимулів; довгостроковість, незмінність та передбачуваність використання податкових інструментів;

*удосконалено:*

– критерії формування податкових округів в Україні через врахування наукових засад соціально-економічного районування. На відміну від існуючих варіантів формування податкових округів, перевагами запропонованого підходу є максимальна й адекватна відповідність мережі подат-

кових органів територіальній специфіці, раціоналізації системи внутрішньо- та міжрегіональних зв'язків і найбільш повне й ефективне використання природних, матеріальних та трудових ресурсів;

– механізм фінансового вирівнювання територій і розрахунок індексу відносної податкоспроможності територій. Запропоновано вдосконалення переліку доходів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів. Вказано, що розрахунок обсягів дотації вирівнювання слід проводити із застосуванням коригуючих коефіцієнтів, які б адекватно відображали динаміку індикаторів соціально-економічного розвитку територій;

*отримали подальший розвиток:*

– обґрунтування теоретичних засад формування податкового потенціалу території, що дало змогу трактувати його як сукупність суспільних, корпоративних та приватних фінансових ресурсів в межах певної території, що мають здатність трансформуватись у фактичні податкові надходження бюджетів; це сукупність двох компонент, що характеризують як фактичні податкові надходження, так і резервні можливості щодо їхнього акумулювання. На цій основі розмежовано поняття „податковий потенціал території”, „податкоспроможність”, „податкові надходження” та „податкова база”.

– підходи до оцінки використання податкового потенціалу території. Запропоновано власну формалізовану методику здійснення моніторингу податкового потенціалу адміністративно-територіальних одиниць, що базується на трьох етапах: 1) проведення факторного дисперсійного аналізу впливу податкових інструментів (податкових пільг, податкового боргу) на величину податкового потенціалу; 2) визначення за допомогою виробничої функції Коба–Дугласа тенденцій впливу податкових пільг, переplat та заборгованості на величину податкових надходжень; 3) прогнозування параметрів податкового потенціалу в середньостроковій перспективі.



**Практичне значення одержаних результатів.** Основні висновки та пропозиції, вміщені у дисертації, можуть використовуватись у процесі вдосконалення законодавчого і нормативно-правового забезпечення розвитку місцевого самоврядування та бюджетно-податкових відносин в Україні, а також у навчальному процесі при викладанні фінансових і податкових дисциплін (довідка Тернопільського національного економічного університету № 126-33/1524 від 26.09.2006 р.).

Основні наукові положення, висновки й рекомендації дисертаційної роботи знайшли відображення у звіті про науково-дослідну роботу „Реформування міжбюджетних відносин та зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування України” за договором № 130-04/135 від 15.01.04 р. Автором проведено дослідження в межах підрозділів 3.3 „Визначення рівня податкоспроможності територій”, 3.4 „Обґрунтування методологічних підходів до розрахунку окремих видів міжбюджетних трансфертів” і 4.1 „Напрямки реформування системи фінансового забезпечення місцевого самоврядування” (довідка № 1/15-11-828 від 26.10.2004 р.). Низку узагальнених наукових результатів дисертаційного дослідження використовують у роботі Державна податкова адміністрація в Тернопільській області (довідка № 11261/10/15-214 від 04.10.2006 р.) та Головне фінансове управління Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 782/33-01/20 від 04.10.2006 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційне дослідження є одноосібно написаною науковою працею. Науково-практичні результати, висновки і пропозиції дисертації, які виносяться на захист, одержано здобувачем самостійно й оприлюднено у вигляді доповідей на наукових, науково-практичних конференціях, семінарах, круглих столах.

**Апробація дисертаційної роботи.** Основні теоретичні положення, результати та пропозиції дисертаційного дослідження прозвучали як доповіді й апробовані на таких науково-практичних конференціях: Всеукраїнській науково-практичній конференції „Економічні проблеми ринкової транс-

формації України” (м. Львів, 3–4 грудня 2002 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції вчених, викладачів та практичних працівників „Розвиток фінансово-кредитної системи України в умовах ринкових трансформацій” (м. Вінниця, 26–27 лютого 2003 р.), Міжнародній науково-практичній конференції „Стан і проблеми трансформації фінансів та економіки регіонів у перехідний період” (м. Хмельницький, 22–23 квітня 2004 р.), Всеукраїнській науковій конференції молодих науковців „Управління у ХХІ столітті: погляд молодих учених” (м. Хмельницький, 27–28 лютого 2004 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції „Фінансово-економічні проблеми розвитку регіонів України” (м. Дніпропетровськ, 26 жовтня 2004 р.), V Міжрегіональній науково-практичній конференції „Оподаткування у промисловому регіоні: теорія, практика та перспективи розвитку” (м. Донецьк, 18 листопада 2005 р.), II міжвузівській науковій конференції „Фінансово-бюджетне регулювання соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальної одиниці” (м. Чернівці, 23–24 грудня 2005 р.), III Міжнародній науково-практичній конференції молодих учених „Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації” (м. Тернопіль, 23–24 лютого 2006 р.).

**Наукові публікації.** Основні результати дисертаційного дослідження знайшли відображення в 1 колективній монографії, 1 навчальному посібнику, 8 статтях у фахових наукових журналах і збірниках наукових праць, 14 публікаціях – в інших виданнях.

Загальна кількість публікацій за темою дисертації становить 24 найменування (31,15 друк. арк.), з них авторові належить 7,48 друк. арк.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел із 194 найменувань на 17 сторінках і 33 додатків, що охоплюють 55 сторінки. Основний текст дисертаційної роботи викладено на 187 сторінках, що містять 20 таблиць на 11 сторінках та 13 рисунків на 6 сторінках.

# РОЗДІЛ 1

## ОПОДАТКУВАННЯ І ТЕРИТОРІАЛЬНИЙ РОЗВИТОК: ТЕОРЕТИЧНА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ВЗАЄМОЗАЛЕЖНОСТІ

### 1.1. Парадигма регіональної фіскальної політики в контексті комплексного розвитку територій

У процесі формування та реалізації регіональної фіскальної політики суттєве наукове і практичне значення має теоретико-еволюційна парадигма, згідно з якою кожне явище, процес чи подія розглядається у взаємозв'язку історичного минулого, сучасних реалій та майбутнього, а також теоретичного й практичного аспектів. Такий поступальний підхід до розуміння дійсності відстоювали видатні світові мислителі. Загальновідомою є методологічна засада, якої дотримувався Арістотель (IV ст. до н. е.) про те, що все нове вже колись було, що ніщо на нічому не виникає. Інша річ, наскільки те, що було, адекватно відповідає вимогам сьогодення. Так наприклад, І. Я. Франко вказував: „Поступ наперед є проявою первісною, переважаючою і нормальною, поступ назад – проявою пізнішою і хворобливою” [174, с. 82].

В історичному вимірі існує багато прикладів, коли через нестачу уваги до проблеми збалансованого територіального розвитку розпадались цілі імперії та держави, змінювались державні устрої, адміністративно-територіальні фундаменти. З огляду на те, що Україна визначила стратегічним вектором своєї зовнішньоекономічної політики інтеграцію з євроатлантичними структурами, де розвиток регіональної політики є особливо значущим, актуальність дослідження політики регіонального розвитку набуває особливої ваги.

Негативні аспекти трансформаційних процесів у нашій державі, що відобразились у незадовільному вирішенні гострих соціально-економічних

проблем, зумовлені неефективністю регіональної політики розвитку. Як наслідок, це призвело до поглиблення територіальних економічних диспропорцій, дало змогу здійснювати неефективне використання промислового, природно-ресурсного, трудового і наукового потенціалів, зумовило неадекватну соціальну стратифікацію суспільства.

У вітчизняній науці питанням регіональної політики присвячено велику кількість праць [81; 84; 120; 122; 140; 145; 166; 180]. Так, В. І. Павлов розглядав теоретико-методологічні аспекти регіональної політики в умовах транзитивної економіки. Водночас у праці С. І. Романюка проаналізовано розвиток державної регіональної політики як галузі економічної теорії, її практичні особливості в розвинених країнах світу. В своєму дослідженні колектив вчених під керівництвом А. Ф. Мельник обґрунтував теоретичні основи та практичні аспекти реалізації регіональної політики України з урахуванням європейського досвіду, а М. І. Долішній описав механізм реалізації регіональної політики, який охоплює широкий спектр процесів регіонального розвитку, територіального управління та місцевого самоврядування у західних регіонах нашої держави. Схожі проблеми досліджено у працях М. Г. Чумаченка, Б. М. Данилишина, Д. М. Стеченка. Певний інтерес викликає також модель процесу дослідження адміністративного району, яку запропонував В. С. Коломийчук, до того ж згаданий вчений вивчав особливості його соціально-економічного розвитку в умовах реформування суспільних відносин. Проте в значному науковому доробку проблематику взаємозалежності оподаткування і територіального розвитку досліджено доволі фрагментарно, досі залишаються не сформованими теоретико-організаційні засади регіональної фіскальної політики.

Зазначимо, що регіональну фіскальну політику слід розглядати як поєднання державної фіскальної політики щодо регіонів та безпосередньо фіскальної політики органів місцевого самоврядування. Реалізація регіональної фіскальної політики на сучасному рівні потребує ретельного

осмислення понятійного апарату, зокрема просторового та змістового визначення понять „регіон” і „територія”, які стали об’єктом багатьох міждисциплінарних наукових досліджень. Це доцільно й з огляду на те, що, за твердженням учених М. І. Долішного та С. М. Злупка, трактування цих базових понять уникають не тільки економісти-регіоналісти, а й укладачі довідково-словникових видань з економіки [44, с. 8].

Безпосередньо в науковий обіг поняття „регіон” впровадив радянський економіст М. М. Некрасов, який розглядав останній як велику територію країни з більш-менш однотипними природними умовами й характерним напрямком розвитку продуктивних сил на основі співвідношення комплексу природних ресурсів з відповідною матеріально-технічною базою, виробничою та соціальною інфраструктурою. Крім цього, у працях учених колишнього Радянського Союзу тривалий час як один з фундаментальних об’єктів децентралізованої економічної політики розглядалось поняття територіально-виробничого комплексу, яке використовувалось і у прикладних розробках. Учення про територіально-виробничі комплекси (ТВК) зародились у 20–30-х рр. ХХ ст., а їхніми основоположниками були І. Г. Александров, Г. М. Кржижановський, М. М. Колосовський та М. М. Баранський. Виділення окремих територіальних утворень базувалось на виробничо-енергетичному критерії і на практиці реалізувалося у плані ГОЕРЛО.

Протягом 60–70-х рр. ХХ ст. динамічного розвитку набуло теоретичне і математичне моделювання районних і локальних ТВК. Серед досліджень цього періоду з теорії територіально-виробничих комплексів можна назвати такі праці: Е. Б. Алаєва та В. В. Кістанова – про розвиток економічних районів і його ефективність [1; 76], Д. І. Богорада – про поняття комплексу у взаємозв’язку з територіальним плануванням [5], А. Пробста – про ефективність територіальної організації виробництва [130]. Подальші наукові дослідження у цій сфері були спрямовані на розробку науково-методичних основ територіально-виробничого утворення й економічного районування.

Зазначимо, що з розпадом Радянського Союзу актуальність теорії територіально-виробничих комплексів дещо знизилась, хоча вже в незалежних країнах колишнього СРСР такі дослідження продовжувались [176; 64]. Водночас особливо активно почали розвиватись теоретико-методологічні підходи до регіональної економіки.

У наукових дослідженнях вітчизняних та зарубіжних учених також набули поширення терміни „територія”, „територіальні утворення”, до того ж їх використовують і у прикладних аспектах, наприклад, території пріоритетного розвитку. Однак у наукових колах нема єдиної думки щодо правильності застосування цих термінів. Так, у праці „Оподаткування і регіональний розвиток (теорія і практика)” наголошено, що поняття „територія” є не визначеним у просторовому аспекті і не може виступати об’єктом управління. З іншого боку, ми погоджуємося з тими науковцями, які стверджують, що поняття „територія” доцільно використовувати для означення частини соціального, природного (зокрема, природно-ресурсного й екологічного), економічного, інфраструктурного, культурно-історичного і власне просторового потенціалів країни, яка перебуває в компетенції муніципальних органів влади [94, с. 24].

Найбільшого поширення в останніх науково-практичних дослідженнях набув термін „регіон”. Окремі вітчизняні науковці дають різні трактування цього поняття. Так, в українській економічній енциклопедії регіон (від лат. *regionis* – „область”, „округ”) розглядається як територія країни зі специфічними природно-кліматичними умовами та характерною спрямованістю розвитку продуктивних сил з урахуванням демографічних, історичних, соціальних особливостей, розвиток якої здійснюється на основі законів національної економіки [47, с. 164].

Зазначимо, що на відміну від територіально-виробничих комплексів та територій, за основу при виділенні регіону науковці беруть значно більше критеріїв, зокрема: спільність народногосподарських і регіональних завдань,

техніко-економічні особливості промисловості й сільського господарства, наявність суб'єктів господарювання, об'єднаних регіональними економічними, політичними, соціальними, культурно-етнічними інтересами, у результаті яких утворюється регіональний тип відтворення соціально-економічної системи.

Водночас А. Ф. Мельник ототожнює регіон з „...господарською територією, яка виділяється всередині країни економіко-географічним розташуванням, природними та трудовими ресурсами, структурою і спеціалізацією господарства, екологічними, соціальними, культурними та економіко-технічними проблемами, роллю в національному та міжнародному поділі праці” [120, с. 12]. Схожу дефініцію подає у своїй праці В. К. Симоненко [149, с. 27].

Деякі вітчизняні науковці наводять більш прагматичне визначення поняття „регіон”, пов'язуючи його, перш за все, з адміністративно-територіальним устроєм. Так, М. І. Долішній розглядає регіон „...як адміністративно-відокремлену територію України (адміністративна область, а також міста Київ і Севастополь) з особливостями природно-географічного та економіко-географічного положення, набутою економічною структурою і системою розселення, а також системою факторів обмеження його виробничого потенціалу” [45, с. 7].

У своїх подальших дослідженнях згаданий економіст стверджує, що термін „регіон” ідентифікує адміністративно-територіальну одиницю України – область, район, населений пункт, а також об'єднання адміністративно-територіальних одиниць або частку адміністративно-територіальної одиниці як територію. До того ж за способом утворення слід розрізняти два класи регіонів: адміністративно-територіальні – регіони базового (первинного) поділу та регіони вторинного територіального поділу. Перший клас регіонів об'єднує адміністративні області, міста загальнодержавного значення, адміністративні райони і міста обласного значення, території сільських рад та

міста районного значення. Регіони вторинного територіального поділу виділяються залежно від певної ознаки (див. додаток А) [140, с. 479–482].

Проте поняття „регіон” за своєю суттю є більш масштабним в територіальному вимірі й не обмежується кордонами однієї країни. Так, у російському економічному словнику як один з варіантів наведено таку дефініцію цього терміна: „Регіон – група сусідніх країн, що є окремим економіко-географічним районом, має загальні ознаки, які відрізняють цей район від інших районів” [138, с. 280]. Крім цього, у сучасних глобалізаційних реаліях регіон слід розглядати як відкриту соціально-економічну систему. Зовнішні зв’язки потрібні для того, щоб запобігти інертності внутрішньої територіальної кон’юнктури, яка значно зменшує здатність до нововведень.

Зокрема, Л. Л. Тарангул пропонує так тлумачити аналізоване поняття: „регіон – це „відкрита” територіально цілісна й адміністративно визначена частина країни, яка поєднує населення, господарство, природу та відзначається певною виробничою спеціалізацією, більш тісними внутрішніми, аніж зовнішніми зв’язками і спільністю суспільно-територіальних властивостей” [168, с. 15].

Суттєві напрацювання у сфері дослідження розвитку регіонів та визначення самого поняття „регіон” містяться у дослідженнях іноземних вчених, зокрема А. Вебера, О. Кристаллера, А. Льоша, П. Хаггета. Визначальною є також одна з перших праць з регіоналістики „Методи регіонального аналізу” (1960 р.), автором якої був У. Ізард. Як правило, представники економічної думки Заходу трактують поняття „регіон” як просторово-територіальну одиницю (штат, провінція, їхні частини чи сукупності) або як функціонально-просторову категорію, наприклад, як система ринків чи квазікомпанії, щодо яких слід застосовувати корпоративні методи управління [120, с. 11].

Узагальнюючи численні теоретичні напрацювання та використовуючи системний підхід, доходимо висновку, що поняття „регіон” слід розуміти як



адміністративно і територіально визначену частину країни, для якої характерні: економіко-географічне розташування, природні та трудові ресурси, виробнича, соціально-культурна спеціалізація і система внутрішньо-державних та зовнішніх зв'язків. Для об'єктивності аналізу регіон будемо розуміти як таку одиницю адміністративно-територіального поділу в Україні, як адміністративна область. На думку більшості вчених, які займалися питаннями адміністративного устрою в Україні (Ф. Заставний, М. Пістун, О. Шаблій), базовою одиницею територіального управління має залишатися саме адміністративна область [57; 127; 182].

Соціально-економічний розвиток регіону неможливий без постійного вдосконалення його територіальної організації. Територіальна організація обласного господарського комплексу є найбільш змістовною і місткою в теоретико-регіональних дослідженнях, оскільки вона охоплює розуміння процесів розміщення виробництва, його концентрації та спеціалізації, економічні, технологічні та організаційні зв'язки між різними сферами господарської діяльності, територіальне поєднання природних умов і ресурсів, розселення та розміщення сфери послуг, процеси розширеного відтворення у природі і суспільному виробництві й управління ними. Таким чином, територіальна організація є одним з найважливіших чинників економічної ефективності функціонування регіону.

Зasadничо комплексний збалансований розвиток території повинен стати основою для ефективної регіональної політики. Це пояснюється тим, що предметом досліджень є якраз територіальні аспекти розвитку суспільства і природи в їхньому взаємозв'язку. Територія ж з її різноплановими соціально-економічними й екологічними проблемами перетворюється на найважливіший об'єкт теоретичних досліджень. Закономірно, що відмінності економічного і соціального потенціалів, з одного боку, й природного потенціалу – з іншого, суттєві. Вони ж, в свою чергу, визначають величину податкового потенціалу території.

Ми вважаємо, що основною компонентою інтенсифікації соціально-економічного розвитку територій в Україні має стати виважена й ефективна регіональна політика. На основі системного аналізу регіональну політику слід розглядати як політику держави щодо розвитку регіонів і власне регіональну політику територіальних утворень. Головна мета регіональної політики полягає у створенні належних умов для динамічного, комплексного, збалансованого розвитку країни та власне її регіонів. У цьому контексті зроблено певні якісні кроки як у науковому, так і практичному аспекті. Перш за все, це стосується концептуально-програмного та законодавчого забезпечення її реалізації, зокрема ухвалення і впровадження Концепції державної регіональної політики України, розробка проекту Концепції державної стратегії регіонального розвитку України на 2003-2011 рр. Крім цього, протягом останніх років розробляються стратегії соціально-економічного розвитку областей, міст з особливим статусом.

Регіональна політика в теоретико-прикладному аспекті виступає як поліструктурна дефініція, яка охоплює значний пласт життєдіяльності регіонів, зокрема, в межах цього комплексного поняття розглядають економічну, промислову, соціальну, демографічну, екологічну, бюджетно-податкову (фіскальну), інвестиційну політику тощо. Щодо багатьох альтернативних трактувань поняття „регіональна політика” найбільш повним та логічним, на наш погляд, є підхід Д. М. Стеценка, який вважає, що регіональна політика – це сукупність заходів, спрямованих на оздоровлення природного середовища та стимулювання ефективного соціально-економічного розвитку регіонів, раціональне використання їхніх ресурсних потенціалів і пріоритетів, забезпечення сприятливих умов життєдіяльності населення та вдосконалення територіальної організації суспільства [166, с. 216].

У вітчизняній науці нема єдиної думки щодо існування регіональної фіскальної політики, до того ж не здійснено аргументованих наукових напрацювань у цій сфері. Як наслідок, політика центральної влади щодо

розвитку територіальних утворень має спонтанний, багато у чому суб'єктивний та помилковий характер, хоча останнім часом робляться спроби довести об'єктивність існування фіскальної (податкової) політики на субнаціональному рівні [88; 118; 168]. Так, у регіональній фіскальній політиці вбачають сукупність дій регіональних органів державного регулювання для забезпечення функцій держави на рівні регіону [88, с. 58]. Регіональну ж податкову політику характеризують як „...систему заходів щодо вдосконалення оподаткування, спрямованих на забезпечення інтересів держави щодо регіонів і внутрішніх інтересів самих регіонів, що охоплює діяльність як державних, так і місцевих органів влади у податковій сфері” [168, с. 79].

Теоретичні напрацювання у сфері регіональної фіскальної політики представлені також науковим доробком українського економіста М. П. Яснопольського – засновника першої у світі просторової фінансової економетрії. У 90-х рр. XIX ст. цей учений опублікував працю „Географічний розподіл державних доходів і витрат в Росії”. Зокрема, її автор проаналізував особливості формування доходів та видатків на всьому просторі Російської імперії відповідно до населення й території та зробив висновок, що українські губернії дають у дев'ять разів більше доходів у скарбницю імперії, ніж території, яку вони займають [44, с. 9]. Однак суттєвих напрацювань щодо визначення теоретичних меж реалізації регіональної фіскальної політики він не зробив. Саме тому, на нашу думку, існує потреба у теоретичному доопрацюванні суті поняття „регіональна фіскальна політика”, його компонентності й функціональності.

Регіональна фіскальна політика за своєю економічною суттю є складовою регіональної фінансової політики та виступає її стрижнем, що, закономірно, потребує розробки і реалізації її як самостійного інструменту впливу держави на процеси комплексного та збалансованого розвитку її територій.

Наголосимо, що реальна дійсність регіональної фіскальної політики у своїй основі визначається та пов'язана із формою державного устрою –

федералізмом чи унітаризмом. Цей фактор є домінуючим у процесі розподілу функцій і відповідних повноважень по вертикальній ієрархії: держава – регіон – території. Особливо яскраво суть регіональної фіскальної політики виявляється за умови дії певних політичних факторів, які зумовлюють надання більших повноважень у сфері бюджетно-податкових відносин на рівень місцевих органів влади.

Характерною особливістю регіональної фіскальної політики у будь-якій країні має бути регламентований перелік цілей та завдань. У теоретичному аспекті цілями регіональної фіскальної політики можна вважати:

- зближення за допомогою податкового інструментарію рівнів соціально-економічного розвитку окремих територій;
- створення позитивного податкового клімату для комплексного розвитку депресивних територій;
- надання фінансової допомоги територіям, податкові потенціали яких є такими, що не дають змоги отримати достатні ресурси для виконання визначених функцій та обов'язків;
- забезпечення комплексного (економічного, соціального, екологічного) розвитку окремих територіальних утворень;
- створення умов для ефективного та раціонального використання природних і ресурсних можливостей територій та ін.

У регіональній фіскальній політиці потрібно враховувати специфічні особливості розвитку кожного регіону, історичні й інші умови їхнього формування, сприяти стабільності розвитку регіону. Основні завдання регіональної фіскальної політики саме полягають у гарантуванні економічної незалежності та забезпеченні здатності економіки регіону до саморозвитку. І в цьому виникає загальна потреба дослідження важелів, які характеризують сталість розвитку економіки регіонів. Такі регіональні важелі – це система кількісних і якісних показників, які свідчать про перманентний та ретро-

спективний вплив різноманітних факторів на соціально-економічний розвиток регіону. Механізм реалізації регіональних важелів потребує економіко-правового регламентування фіскальної політики як на державному, так і на регіональному рівні, до того ж з урахуванням централізованого та регіонального прогнозування, планування і програмування соціально-економічних процесів.

Отже, узагальнено регіональну фіскальну політику слід розуміти як систему цілей та заходів органів державної влади і місцевого самоврядування у сфері формування коштів місцевих бюджетів, спрямованих на комплексний розвиток регіону. Крім цього, регіональну фіскальну політику як поліструктурну категорію варто розглядати через єдність трьох складових: податкової, видаткової політики та політики міжбюджетного збалансування. Таке трактування, на нашу думку, є правильним, хоча й дещо спрощеним, адже в економічній літературі представників Заходу фіскальна політика розглядається крізь призму регулювання державних видатків і податкових надходжень для забезпечення повної зайнятості, стабільності цін та економічного зростання. Так, наприклад, К. Макконнелл і С. Брю трактують фіскальну політику як зміни в урядових видатках та оподаткуванні, спрямовані на досягнення визначених цілей збільшення обсягу виробництва і повної зайнятості або зниження інфляції. Водночас П. Самуельсон та В. Нордгауз вважають, що фіскальна політика – це процес змін у системі оподаткування й урядових видатках, спрямованих на зменшення коливання ділових циклів та сприяння швидкому зростанню економіки з високою зайнятістю і без високої неконтрольованої інфляції. Щодо структурних складових, властивих фіскальній політиці, принциповим питанням є визначення адміністративно-територіальних рівнів, на яких має реалізовуватись регіональна фіскальна політика.

Вважаємо, що у визначенні територіальних рівнів корисним буде досвід європейських країн, згідно з яким територіальні одиниці визначаються

відповідно до територіальної класифікації NUTS (Nomenclature des unites territoriales statistiques). Ієрархія територіальних одиниць NUTS базується на принципі компліментарності і є п'ятирівневою. З огляду на особливості конституційної системи адміністративно-територіального устрою України рівнями регіональної фіскальної політики мають бути:

- 1) область – первинний рівень територіальної організації – NUTS 2;
- 2) адміністративний район – вторинний рівень – NUTS 3;
- 3) рівень територіальних громад – NUTS 5.

Зазначимо також, що регіональну податкову політику слід розглядати як структурний елемент регіональної фіскальної політики та загальнодержавної податкової політики. Нині у вітчизняній практиці оподаткування регіональний (обласний) рівень державної влади практично повністю позбавлений будь-яких прав щодо запровадження на території адміністративних областей податків і зборів (донедавна таке право стосувалося лише місцевого збору за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон). Районний рівень та рівень територіальних громад ще більше позбавлений реальних податкових повноважень впливати на територіальний розвиток. Водночас, як засвідчує практика розвинених ринкових країн, саме податковий інструментарій у регіональній політиці реалізується в процесі організації фінансів на територіях зі спеціальним економічним статусом. Саме в таких адміністративно-територіальних утвореннях значною мірою модифікується організація місцевих фінансів.

Змістовність і суть поняття „регіональна політика” пояснює та деталізує набір інструментів, за допомогою яких безпосередньо втілюються на практиці конкретні дії органів державної й місцевої влади. Виокремлення понять „інструмент” та „інструментарій” у сучасній фінансовій науці не випадкове, адже воно ґрунтується на активному поширенні ідей новітнього суб’єктивно-ідеалістичного вчення американського філософа Дж. Дьюї –

інструменталізму (різновид прагматизму). Особливість такого світоглядного бачення полягає в розгляді ідей та понять не як відображення об'єктивної дійсності, а винятково як знарядь, інструментів для впорядкування суб'єктивного досвіду, діючої практики. Як приклад використання визначеного набору інструментів, що деталізують заходи, проведення яких дасть змогу забезпечити збалансований розвиток регіону, можна навести наступну класифікацію інструментарію регіональної політики (див. рис. 1.1).



**Рис. 1.1.** Класифікація функціональних інструментів регіональної політики [120, с. 14–15]

У поданій схемі організаційні засоби (інструменти) передбачають створення організаційно-регулювальних структур, які сприяють досягненню цілей раціонального використання території. Прямі інструменти формування територіальної структури пов'язані, перш за все, з інвестиційною компонентою розвитку регіону. Водночас примусові (імперативні) інструменти регламентують та спрямовують суб'єктів господарювання в очікуваному напрямку розвитку за допомогою планів, програм соціально-економічного розвитку, інформаційно-комунікативних зв'язків [120].

Особливе місце у системі інструментів регіональної політики посідають фіскальні важелі, які на рис. 1.1 подано як заходи заохочення чи відлякування, або індикативні інструменти. Мета використання цих заходів полягає у здійсненні впливу на приватно-економічні рішення суб'єктів господарювання для забезпечення їхньої відповідності цілям раціонального використання регіону. Такий аргумент дає право вести мову про особливу складову інструментарію регіональної політики – фіскальну.

Теоретичною основою використання в межах регіональної фіскальної політики певних податкових інструментів є функціональна природа самих податків. Суть податку, зокрема регулюючий аспект, визначається на основі функцій, які виконує ця категорія. У вітчизняній і зарубіжній фінансовій науці існують різні погляди на функціональне призначення цього поняття. Науковці виділяють фіскальну, регулюючу, розподільну, стимулювальну, контрольну, мобілізаційну, соціальну, економічну, стабілізаційну, інтегровальну функції та функцію поєднання інтересів особи й суспільства. Деякі вчені дотримуються протилежної думки. Так, відома російська дослідниця Т. Ф. Юткіна у своїй праці „Податки й оподаткування” стверджує: „Податок не виконує ніяких функцій” [187, с. 85]. Інші ж російські вчені М. В. Романовський та О. В. Врублевська зазначають: “...з огляду на глибинну економічну суть самого поняття податку йому іманентна єдина фіскальна функція, яка яскраво виявляється на всіх історичних етапах його розвитку і є атрибутом податку...” [113, с. 23]. Ми підтримуємо думку, що поряд із фіскальною необхідною та властивою податкам є розподільчо-регулююча функція. Першоосновою цього твердження стала економічна доктрина Дж. Кейнса про “вбудовані механізми гнучкості”, в яких він вбачав саме регулювальний потенціал податків.

Таким чином, регулююча функція податків передбачає вплив на економічний і соціальний розвиток країни загалом, окремих галузей економіки, територіальних одиниць, суб'єктів господарювання, а також населення.



Власне, об'єктивна необхідність виділення поняття „податковий інструментарій” пов'язана з необхідністю систематизувати функціональні вияви категорії „податок”, які можна використати з метою впливу на фінансове забезпечення розвитку територій. Податкові інструменти не слід ототожнювати винятково із самими податками, зборами, обов'язковими платежами, адже їм властиві ще й інші форми (вияви), що використовуються у процесі податкового регулювання, а саме: податкові пільги та преференції, система санкцій, спрощені моделі оподаткування, форми податкової заборгованості, моделі калькулювання податкового потенціалу і його використання у фінансовому вирівнюванні територіального розвитку та ін.

Отже, з метою поєднання фіскальної та регулюючої природи податку вважаємо за доцільне трактувати податковий інструментарій територіального розвитку як сукупність фіскальних важелів наповнення бюджетів, заохочення або стримування, що використовуються в процесі фінансового забезпечення розвитку територій та подоланні дивергенцій адміністративно-територіальних утворень.

Теоретичну та практичну користь дослідження суті й економічної природи податкового інструментарію може дати проведення класифікації, за основу якої взято загальні, найбільш суттєві критерії. На основі комплексного аналізу функціонального вияву податкового інструментарію ми запропонували підхід класифікацій податкових інструментів фінансового забезпечення територіального розвитку. З огляду на це, податкові інструменти можна розподілити за такими класифікаційними ознаками: 1) суб'єктом реалізації; 2) напрямками територіального розвитку; 3) характером впливу; 4) методом акумуляції коштів; 5) умовою надходження до місцевих бюджетів; 6) соціально-економічною ознакою.

Згідно з першою класифікаційною ознакою, податкові інструменти поділяються на ті, які реалізуються та регламентуються органами державної законодавчої й виконавчої влади, і ті, які входять до компетенції місцевих

органів влади (наприклад, право органів місцевого самоврядування на впровадження місцевих податків і зборів, а також надання пільг щодо них). Такий поділ податкового інструментарію дає змогу конкретизувати обсяги повноважень державної та місцевої гілок влади у сфері податкового регулювання.

Класифікація податкових інструментів за напрямками територіального розвитку вказує на спрямованість застосовуваних податкових інструментів: 1) вони впливають на економічний розвиток території, зокрема за впливом на підприємницьку, інвестиційну, інноваційну діяльність; 2) вони впливають на соціальний та екологічний розвиток територій (наприклад, у сфері екологічного оподаткування такими інструментами є система санкцій і сплата збору за забруднення навколишнього природного середовища).

За характером впливу податкові інструменти поділяються на стимулювальні (податкові пільги, преференції) та стримувальні (фінансові санкції, податкова заборгованість). Цей поділ допомагає встановити, якими саме будуть результуючі показники територіального розвитку в результаті використання таких інструментів – позитивними чи негативними. В межах такого класифікаційного поділу виявляється і певна функціональна дилема деяких податкових інструментів, зокрема податкових пільг. З одного боку, використання пільг негативно впливає на фінансове забезпечення територій через бюджетні втрати, а з іншого – має стимулювальний характер щодо суб'єктів господарювання, які використовують такі податкові пільги.

Відповідно до критерію „за методом акумуляції коштів”, податкові інструменти поділяють на ті, які справляються в обов'язковому добровільному порядку, й ті, які стягуються шляхом використання примусових методів акумуляції. Такий поділ допомагає встановити добровільність сплати податків, зборів, обов'язкових платежів у межах певного адміністративно-територіального утворення, а також ефективність роботи

фіскальних органів такої території щодо повної та своєчасної сплати обов'язкових платежів у доходи як державного, так і місцевих бюджетів.

За умовою надходження до місцевих бюджетів податкові інструменти поділяються на власні та закріплені доходи місцевих бюджетів. Такий підхід до поділу доходів регламентовано статтями 64, 69 Бюджетного кодексу України, що дає змогу виокремити доходи, які враховуються і не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів (див. додаток Б). Класифікація за цією ознакою дає змогу також проаналізувати особливості калькулювання важливого у сфері фінансового забезпечення територій інструменту – індексу відносної податкоспроможності територій та оцінити самостійність місцевих бюджетів у формуванні власної дохідної бази.

За соціально-економічною ознакою податкові інструменти характеризують суб'єктів сплати обов'язкових платежів: податки, збори з населення, що акумулюються в доходах місцевих бюджетів; кошти, які надходять від приватних суб'єктів господарювання; доходи від підприємств, установ і організацій державної форми власності; кошти від підприємств та організацій комунальної форми власності.

Податковий інструментарій як фіскально-правовий інститут має свій, доволі точно окреслений предмет правового регулювання – відносини, пов'язані з фінансовим забезпеченням й акумуляцією (мобілізацією) дохідної бази місцевих бюджетів. Податковому інструментарію властиві певні характерні ознаки. Зокрема, правова регламентованість планової акумуляції максимально великих (для конкретного місцевого бюджету) регулярних та стійких податкових надходжень. Ця ознака характеризує чіткі взаємовідносини між державним бюджетом та місцевими бюджетами щодо зарахування податкових надходжень у доходи визначеного бюджету. Такий розподіл і бюджетну класифікацію регламентує Бюджетний кодекс України. Так, стаття 9 цього нормативного акта визначає доходи бюджету за такими

розділами: 1) податкові надходження; 2) неподаткові надходження; 3) доходи від операцій з капіталом; 4) трансферти. Тут податкові надходження є інструментом фінансового забезпечення й визначені згаданим кодексом таким чином: „Податковими надходженнями визнаються передбачені податковими законами України загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов’язкові платежі”. Податкові надходження, що становлять основу фінансового забезпечення бюджетів, подано в додатку В.

У світовій та вітчизняній фіскальній практиці, крім податків як інструментів фінансового забезпечення територій, простежується використання таких інструментів, як податкові пільги, зокрема через створення та функціонування вільних (спеціальних) економічних зон (В(С)ЕЗ), територій пріоритетного розвитку, технопарків тощо.

У практичному аспекті території з особливим економічним статусом (або спеціальні органи управління такими територіями) отримують від центральної влади низку податкових преференцій, пільг, додаткових податкових повноважень, наприклад, можливості щодо запровадження (або скасування) на цих територіях певних податків, зборів, обов’язкових платежів, звільнення від їхньої сплати, коригування ставок чи надання щодо них податкових пільг.

Також окремі податкові інструменти (податкові надходження, пільги, преференції, податкові канікули, податкові кредити, знижки тощо) можуть використовуватися в межах створюваних на визначених територіях особливих митних режимів, особливих валютних режимів, інвестиційно-інноваційних режимів, особливих режимів адміністрування ресурсних платежів за користування землею, іншими природними ресурсами та корисними копалинами, особливих режимів ціноутворення, особливих бюджетних і міжбюджетних систем.

Валютний режим території з особливим економічним статусом визначає порядок використання твердої (конвертованої) валюти, а також особ-

ливості використання національної грошової одиниці чи платіжних засобів, які спеціально запроваджують у межах територій з особливим статусом. Важливою ознакою цього режиму є надання права на безперешкодний переказ коштів, зароблених у межах спеціальної території, за кордон або до будь-якого місцевого банку.

Митний режим у межах певних територіальних утворень, як правило, передбачає наявність системи ввезення/вивезення продукції, виконання робіт, надання послуг, у межах якої можуть застосовуватися спеціальні правила адміністрування мита й митних платежів (преференційні, пільгові види митних платежів або їх часткова/повна відсутність). Такі заходи можуть доповнюватися кількісними обмеженнями щодо експортно-імпортних операцій, квотуванням, ліцензуванням та іншими паратарифними інструментами регулювання.

Характерними особливостями функціонування спеціальних режимів щодо плати за природні ресурси на визначених територіях є повне або часткове звільнення суб'єктів господарювання, які тут працюють, від рентних і ресурсних платежів за користування земельними, природними ресурсами, корисними копалинами, а особливий режим ціноутворення на таких територіях передбачає надання адміністративним органом спеціальних повноважень у сфері ціноутворення на товари та послуги.

Не менш важливе значення щодо впливу на розвиток окремих територій має використання системи преференцій у межах особливих бюджетних режимів, які можуть передбачати розширення бюджетної автономії, спеціальні повноваження у формуванні дохідної бази місцевих бюджетів і здійсненні бюджетних видатків. Елементом цих режимів іноді є індивідуально-договірні відносини окремих територій з регіональними або центральними ланками влади.

Особливий режим оподаткування в межах певних територій передбачає повне або часткове звільнення від оподаткування суб'єктів таких територій, а

їхній особливий інвестиційний режим – систему пільг зі стимулювання залучення іноземних та національних інвестицій.

Для наукового обґрунтування прийняття рішень у сфері регіонального фіскального регулювання, зокрема надання податкових преференцій і пільг окремим територіям, доцільно, на нашу думку, застосувати показник фінансової автономії – коефіцієнт податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці. Території з малою податкоспроможністю мають низький рівень фінансової автономії, тому вони потребують податкового регулювання. Якщо такі регіони є економічно пріоритетними у державі, то у бюджеті також мають бути заплановані відповідні трансферти для вирівнювання там доходів і видатків, оскільки функція державних фінансів полягає у збалансуванні фінансів місцевих органів влади.

На депресивних територіях доцільно надавати більше податкових преференцій, запроваджувати мінімальні ставки податків, щоб регіон (територія) став більш привабливим на етапі становлення та закріплення на ринку певних господарських структур. Податкові преференції мають бути чітко обмежені строком дії, адже на першому етапі держава надаватиме субсидії місцевим бюджетам. Доцільно також законодавчо визначити і відповідальність суб'єктів господарювання перед органами місцевого самоврядування за отримання очікуваних результатів (створення робочих місць та зростання середньої заробітної плати згідно з поданим бізнес-планом). При недосягненні обумовлених результатів, суб'єкти, що користувались пільгами, повинні за рахунок власних коштів повернути суми преференцій до місцевих бюджетів зі сплатою пені, яку нараховують у встановлених розмірах на недоїмку за відповідними видами платежів.

Зазначимо, що використання податкового інструментарію як сукупності фіскальних важелів впливу на фінансове забезпечення розвитку територій має ґрунтуватися на таких базових принципах: 1) зміцнення фінансової незалежності територіальних одиниць і підвищення зацікавленості органів

місцевого самоврядування в адмініструванні податків; 2) використання податкового інструментарію на основі максимального врахування податкового потенціалу території; 3) вирівнювання рівнів соціально-економічного розвитку територій; 4) досягнення справедливості як щодо податкового навантаження територій, так і в наданні податкових стимулів; 5) довгостроковість, незмінність та передбачуваність використання податкових інструментів.

Особливістю податкових інструментів територіального розвитку є наявність фіскального ефекту, який виявляється у формуванні доходів місцевих бюджетів. Саме пріоритетний принцип зміцнення фінансової незалежності територіальних одиниць формуватиме дієві мотиваційні чинники, які стимулюватимуть місцеві органи місцевого самоврядування до максимізації мобілізації податків, зборів, обов'язкових платежів в доходи як місцевих бюджетів, так і державного.

Поряд із цим, в процесі використання податкового інструментарію на рівні територіальних утворень слід безумовно враховувати те, що рішення політичних інститутів у сфері публічних фінансів приймаються суб'єктивно, без дотримання та врахування об'єктивних соціально-економічних реалій. Саме принцип максимального врахування податкового потенціалу території має слугувати чітким орієнтиром політичних суб'єктів в процесі ухвалення рішень щодо використання податкових інструментів.

Реалізація на практиці податкового інструментарію, на нашу думку, має бути спрямована на виконання стратегічного принципу – вирівнювання рівнів соціально-економічного розвитку територій. Досягнення економічного та соціального ефекту для населення відповідних територіальних громад має бути визначальною метою у використанні податкового інструментарію. В цьому контексті дотримання принципу досягнення справедливості як щодо податкового навантаження територій, так і в наданні податкових стимулів

сприятиме виконанню мети та запобігатиме збільшенню дивергенцій соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних утворень.

Принцип довгостроковості, незмінності та передбачуваності використання податкових інструментів повинен обов'язково застосовуватись, особливо зважаючи на функціонування національної економіки в умовах періодичних політичних криз. Закріплення на довгостроковій основі використання податкових інструментів та незмінність його правового регламентування дасть змогу налагодити ефективний механізм фінансового забезпечення розвитку територій, зокрема при формуванні доходів місцевих бюджетів. Цей принцип також актуалізується за умов функціонування спеціальних пільгових режимів оподаткування на територіальному рівні. Дотримання такого принципу сприятиме поживленню інвестиційних процесів, підвищить прозорість податкової системи, зробить зрозумілішою та доступнішою податкову політику нашої держави загалом.

Підсумовуючи, зазначимо, що в теорії вироблено значний обсяг можливостей використання різноманітних податкових інструментів, за допомогою яких можна впливати практично на всі аспекти комплексного та збалансованого розвитку територій. Однак, одним із ключових принципів, що має стати основою для використання податкового інструментарію – це зміцнення фінансової незалежності територій, практичним виявом якої є здійснення фіскальної децентралізації.

## **1.2. Фіскальна децентралізація: концептуальний логос та організаційні аспекти розвитку**

Обов'язкова умова побудови демократичної держави – це формування ефективної системи бюджетно-податкових відносин між центральним рівнем та рівнем територіальних об'єднань, яка би забезпечувала фінансову неза-



лежність місцевого самоврядування. Здатність представницьких органів влади територій надавати місцеві громадські послуги і забезпечувати збалансований розвиток територій обмежена залежністю від держави, центрального бюджету. Передумовами для створення фінансової самостійності та ефективної фіскальної бази територій є економічно обґрунтована і доцільна децентралізація та справедливий розподіл повноважень, відповідальності, податкової бази між різними ланками бюджетної системи.

У теоретичних і практичних дослідженнях поняття „децентралізація” є багатоаспектним та розглядається різнопланово. На семантичному рівні децентралізація (від лат. *de* – „протиставлення”, *centralis* – „центральный”) трактується як знищення, ослаблення або скасування централізації [152, с. 249]. Водночас, найбільш узагальненим визначенням терміна „децентралізація” в радянський період було розширення прав місцевих державних органів управління в результаті передання їм деяких функцій центральних органів [128, с. 137].

Перші ознаки децентралізаційних процесів спостерігалися в Європі ще в XI–XII ст. Так, ще Річард I (1157–1199 рр.), потребуючи грошей для фінансування хрестових походів, почав активно використовувати швидкий та ефективний засіб поповнення державної скарбниці – продаж містам хартій, які гарантували їм певні привілеї. Зокрема, міста за згодою Корони отримали права самоуправління, судочинства, зведення укріплень, створення збройних загонів для підтримання правопорядку. Проте найголовніше те, що змінився їхній податковий статус. Після дарування хартій певні адміністративно-територіальні утворення в майновому і правовому аспектах набули такої сили й значення, що король не зміг без згоди стягувати з них жодних податків, за винятком відкупного збору з міста [156, с. 549].

Більш чітких та окреслених рис процес децентралізації в Європі набув у XVIII–XIX ст., коли вперше це поняття було закріплено французьким законодавством. Так, у Франції децентралізаційна теорія („*decentralisation*”)

виникла напередодні Великої французької революції 1789 р. як своєрідна реакція на наполеонівські реформи, що встановили міцний централізований бюрократичний апарат влади і значною мірою нівелювали принципи місцевого самоврядування. Головним ідейним постулатом децентралізаційної теорії стало положення про обґрунтування чіткого розподілу адміністративних справ на такі, які є результатом місцевого самоврядування, й на загальнодержавні справи, що відповідним чином делегуються громадам.

Проблематика розподілу повноважень між державою та місцевими самоврядними органами активно вивчалась у процесі розвитку громадської і державницької теорій місцевого самоврядування, ідейні постулати яких надавали верховенство або громадам, або державі. Однак певна правова, організаційна та фінансова самостійність місцевих органів влади визнавалась однозначно.

Такі підходи знайшли своє правове визначення у сучасній Європейській хартії місцевого самоврядування, де, зокрема, зазначено: „Державні повноваження, як правило, повинні переважно реалізовуватись органами влади, найбільш близькими до громадянина. Надання повноважень іншому органу влади слід здійснювати з врахуванням обсягу та характеру поставлених завдань, а також вимог ефективності та економії” [49, с. 75]. Водночас вважається, що цей принцип „...спонукає нести відповідальність в обов’язковому політичному характері децентралізації, який слід розуміти в тому, щоб надати органам місцевого самоврядування не делеговані, а власні повноваження” [119, с. 40].

Об’єктивну необхідність фіскальної децентралізації підтримували також російські науковці. Зокрема, ідейні підходи до децентралізаційних процесів застосовував відомий російській фінансист початку ХХ ст. Д. Боголепов. Він, власне, наголошував: „Окрім тих функцій, які держава виконує як єдине ціле, в кожній її частині існує цілий ряд потреб, що не мають загальнодержавного інтересу, але є суттєво важливими для окремої території.

З одного боку, забезпечити задоволення таких інтересів держава не в змозі. З іншого – на місцях краще знають потреби й уподобання населення, тому передача окремих функцій держави на локальний рівень сприяє задоволенню інтересів жителів окремих територій” [46, с.20].

Вчений Л. Веліхов, аналізуючи особливості покриття певних витрат територій, стверджував: „Звичайні витрати комун необхідно покривати за рахунок їхніх надзвичайних доходів” [19, с. 348]. Таким чином, визнавались природність бюджетних витрат, пов’язаних з розвитком територій, та їхнє покриття за рахунок власних доходів.

Дискусії щодо децентралізації бюджетних повноважень органів місцевого самоврядування є предметом сучасних наукових досліджень, до якого активно звертались вітчизняні вчені, зокрема Н. Ісаєва, О. Кириленко, О. Майданник, А. Малярчук, О. Музика, О. Заверуха, О. Горун, Л. Нікітіна.

Ми підтримуємо позицію вищеназваних науковців у тому, що з метою достатнього фінансового забезпечення місцевого самоврядування в Україні необхідно, перш за все, збільшити коло прав у бюджетно-фінансовій сфері через надання податкових і бюджетних повноважень представницьких органів самоврядування.

Цікавою й актуальною залишається думка О. Майданник, що одним із засобів досягнення фінансового забезпечення територій є закріплення права місцевих рад нижчих рівнів брати вирішальну участь у встановленні радами вищих рівнів нормативів відрахувань до місцевих бюджетів від загальнодержавних податків та інших доходів, а також у розмежуванні частини зазначених податків і доходів між місцевими бюджетами різних рівнів [103, с. 20].

Таким чином, подані вище підходи деяких зарубіжних та вітчизняних дослідників зводяться до розуміння децентралізації як розширення прав і компетенцій місцевих органів влади у сфері місцевих фінансів. Очевидним видається й те, що розширені за умов фіскальної децентралізації власні

повноваження територій мають відповідним чином опиратися на фінансування за рахунок власних дохідних джерел (а отже, делеговані – за рахунок ресурсів, що спеціально виділяються відповідним органом). Тільки за таких умов буде забезпечуватися волевиявлення членів кожної територіальної громади в межах її власної компетенції.

Саме при такому підході досягається максимальна ефективність як результат взаємозалежності доходів та видатків територій. Це, зокрема, впливає з так званого принципу „фіскальної рівноваги” Олсона (Olson’s principle of „fiscal equivalence”) [194, с. 163], що широко використовується у фіскальній практиці країн Європи.

Суть цього принципу полягає в тому, що у процесі фінансового забезпечення розвитку територій на кожній адміністративно-територіальній ланці вирішується питання у двох площинах:

- щодо видатків, які (якщо їх брати до уваги незалежно від джерел покриття чи за умов пайового фінансування з інших бюджетів) мають тенденцію до необмеженого зростання (максимального обсягу бюджету);
- щодо отримання доходів, які з урахуванням для влади податкового тиску на економічні інтереси громадян-виборців мають тенденцію до необмеженого зниження (мінімального обсягу бюджету).

Отже, з огляду на таку економічну дилему інтересів важливо врахувати, щоб рішення про видатки територій ухвалювали на тому самому рівні, на якому здійснюють їхнє фінансове забезпечення. В іншому разі кошти у вигляді міжбюджетних трансфертів посилюватимуть мотиваційні фактори органів місцевого самоврядування у надмірному й необґрунтованому збільшенні витратної частини місцевих бюджетів, а отже, вони призведуть до неефективного розподілу фінансових ресурсів.

Позитивним аспектом децентралізаційних процесів є суттєве наближення діючої у країні влади до населення територій, а водночас місцева влада стає більш відповідальною за власні дії чи бездіяльність перед своїми

громадянами. Фіскальна децентралізація наближає також місцеві органи влади до населення і спонукає їх пристосовуватись до місцевих потреб. Такої думки, зокрема, дотримуються як вітчизняні, так й іноземні науковці [46; 151; 191; 194].

О. Квант, вказуючи на позитивний вплив децентралізації, наголошує, що вона сприяє створенню сприятливого клімату для розвитку бізнесу на рівні територій. Крім цього, виникнення фіскальної міжрегіональної конкуренції обмежує зростання нераціональних витрат місцевих органів влади. Водночас аргументом проти фіскальної незалежності місцевих органів влади вважається те, що перерозподіл капіталів та людських ресурсів на міжтериторіальному рівні має в кращому разі такий результат, як гра з нульовою сумою [193, с. 24].

Фіскальну децентралізацію як явище розглядають у сукупності з іншими суспільно-політичними й економічними процесами, що відбуваються на рівні розвитку територій. Так, А. Шнейдер розглядає децентралізацію у трьох базових аспектах: адміністративна, фіскальна і політична [189, с. 32–41]. Учений вважає, що деякі країни просунулись в усіх трьох вимірах децентралізації (наприклад, Норвегія), а деякі держави акцентовано підходять до одного з напрямків (наприклад, щодо фіскальної децентралізації – це Індія, а адміністративної – Чилі).

Розглянутий видовий поділ децентралізації підтримують і вітчизняні дослідники [46, с. 19–25]. Зазначимо, що політична децентралізація спрямована на передачу політичної влади адміністративно-територіальним інституціям, в даному випадку чітко регламентовані права та окреслена підзвітність територіальним громадам. Таким чином, повної незалежності від центрального рівня регіональні й місцеві органи влади не мають. При цьому апологети політичної децентралізації переконують: така децентралізація сприяє більшій поінформованості в процесі ухвалення владних рішень та адекватну відповідність різним інтересам територіальних громад.

Водночас ефективність політичної децентралізації зумовлюється наданням територіальним громадам чітко визначених повноважень, відповідними засобами для вирішення цих питань, можливостями формувати свої органи управління й обмеженням контролю за діяльністю органів місцевої влади з боку центральної влади [46, с.20].

В економічній енциклопедії поняття „адміністративна децентралізація” трактується як делегування функцій управління центральними інститутами влади локальним, а також розширення повноважень нижчих адміністративно-територіальних органів управління [6, с. 179].

У зарубіжній науковій літературі адміністративна децентралізація поділяється власне на децентралізацію та деконцентрацію. Деконцентрація означає передачу прав щодо ухвалення відповідних рішень представникам центрального уряду на місцях, а також розподіл влади у межах одного рівня управління. Децентралізація ж має на меті передачу центральним урядом своїх повноважень і прав для прийняття рішень місцевим органам самоврядування. Децентралізація й деконцентрація мають низку спільних ознак, але вони є „...двома різними видами переміщення владних повноважень із центру на місця” [46, с.21].

Ще одним терміном, введним у науковий обіг, прийнято вважати фінансову децентралізацію, яку розуміють як розмежування функцій, фінансових баз і відповідальності за їхнє використання між центральним та місцевим рівнями влади. Зарубіжні вчені, в контексті фінансової децентралізації часто використовують термін „фіскальна децентралізація”. Для означення й характеристики процесів формування бюджетів органів місцевого самоврядування щодо використання податків і зборів, а також їхнього впливу на розвиток територій та подолання територіальних диспропорцій логічним і виправданим, на нашу думку, було би виокремлення такого підвиду фінансової децентралізації, як податкова.

У науковій термінології має місце також близьке за своєю

семантичною природою поняття „бюджетний федералізм”. Цей термін використовується як для країн з унітарним, так і з федеративним устроєм. З цього приводу російський вчений Л. Н. Якобсон зазначив: „Федералізм в такому разі розуміється лише як наявність окремих територіальних ланок бюджетної системи країни” [188, с. 286].

У межах теорії бюджетного федералізму розглядається теорема про децентралізацію, основний зміст якої полягає в такому: якщо децентралізація не впливає на рівень витрат, то таке ухвалення рішень щодо локального суспільного блага більш ефективно за централізацію або принаймні не поступається їй з точки зору ефективності [188, с. 249].

Додаткові витрати, пов’язані з децентралізацією, виникають за умови економії на масштабі. Таким чином, децентралізація державного сектору економіки доцільна тоді, коли вона сприяє більш ефективному виконанню його функцій. При розгляді розподілу суспільних благ на локальні та загальнодержавні слід зазначити, що під час виробництва загальнодержавних благ фіскальна децентралізація призведе до зниження економічної ефективності таких заходів. Надання суспільних благ на локально-територіальному рівні є більш ефективним при самостійному ухваленні рішень органами місцевого самоврядування.

Основоположником ідеї фінансової (фіскальної) децентралізації був американський економіст Ч. Тібу, який обґрунтував її у своїй праці „Економічна теорія фіскальної децентралізації в публічних фінансах: необхідність, джерела й використання” (1961 р.). Він, зокрема, стверджує, що саме фіскальна децентралізація дає змогу субнаціональним органам управління отримувати автономію щодо фінансування і забезпечення населення суспільними товарами й послугами.

Така автономія властива фіскальній політиці США. Інші країни порівняно нещодавно дійшли висновку, що децентралізація політично необхідна. Згаданий вчений довів, що за умови фіскальної автономії

субнаціональних органів управління публічні видатки відповідатимуть індивідуальним уподобанням споживачів згідно з їхніми потребами.

Згодом ідеї Ч. Тібу набули розвитку в працях таких зарубіжних дослідників: В. Оутса „Фіскальний федералізм” (1972 р.) і „Політична економія фіскального федералізму” (1977 р.), Р. Масгрейва „Нариси фіскального федералізму” (1977 р.), Д. Аронсона й Д. Хіллі „Фінансування урядів штатів і місцевих органів” (1986 р.), Г. Роузена „Дослідження штатних і локальних публічних фінансів” (1986 р.), німецьких науковців – У. Шумахера „Фіскальний федералізм у Федеративній Республіці Німеччина” (1993 р.), Т. Куна „Теорія комунального фінансового вирівнювання” (1995 р.), В. Решта „Проблеми федеративного управління: місце нових земель у загальнонімецькому фінансовому вирівнюванні” (2000 р.), Ф. Шарфа „Перспективи розвитку німецького федералізму” (1999 р.), Ш. Бланкарта „Аналіз німецького фіскального федералізму” (1996 р.), а також у працях швейцарських учених Б. Фрая та Р. Айхенберга „Новий федералізм: ідея ФОСЖ” (2001 р.) і „Дискусійні питання політико-економічних перспектив федералізму” (1998 р.) [13, с.650] та інших науковців.

Значний внесок у розвиток теорії децентралізації, зокрема фіскальної, зробив англійський учений-економіст В. Оутс. Він запропонував таке визначення цього терміна: децентралізація – право незалежного ухвалення рішень децентралізованими одиницями. Таким чином, регіональні й місцеві органи мають змогу самостійно приймати рішення щодо фінансових питань і питань з управління територією.

В 1972 р. у своїй праці „Фіскальний федералізм” В. Оутс обґрунтував теорему децентралізації, за основу якої взято ідеї Ч. Тібу. Так зокрема, якщо децентралізація не впливає на рівень витрат, то децентралізовано ухвалене рішення щодо постачання локального суспільного блага має бути більш ефективним за централізоване або не поступатися йому з точки зору ефективності [46, с.22].



Інакше кажучи, при децентралізації доцільно зіставляти суспільні витрати і переваги від надання благ на місцевому рівні. Теорема В. Оутса ґрунтується на таких твердженнях: блага, пов'язані з децентралізацією суспільних послуг, просторово обмежені; надання споживачами переваги приватним чи суспільним благам, а також їхнє ставлення до різних суспільних благ неоднакове; реагування споживачів на „фактори бюджетної локалізації” мобільне [46, с.22]. Йдеться про різницю між послугами, що надаються на місцевому рівні та ставками податків. Інакше кажучи, кожен споживач, змінюючи місце проживання, може підібрати для себе найбільш вигідні послуги й плату за них (ставки місцевих податків).

У випадку, якщо зазначені умови не виконуються, то, як стверджує В. Оутс, достатніх передумов розвитку децентралізації, враховуючи економічну ефективність нема. До того ж, згаданий вчений автор зазначає: „Традиційна теорія фіскального федералізму дає набір рекомендацій для закріплення за різними рівнями державної влади певних функцій та відповідних фіскальних інструментів” [79, с. 63].

Відзначимо й те, що в країнах Заходу фіскальний федералізм не характеризується виключно територіальним перерозподілом фінансових ресурсів і зокрема за допомогою міжбюджетних трансфертів, а спрямований на створення на субнаціональному рівні мотиваційного середовища для фінансового самозабезпечення, збільшення податкового потенціалу територій, створення позитивного бізнес-клімату. Таким чином, фіскальний федералізм трансформується в своєрідну суспільну згоду між центральним рівнем та органами місцевого самоврядування на предмет подолання фіскальних територіальних диспропорцій та інтенсифікації соціально-економічного розвитку територій.

Поряд з науковими напрацюваннями В. Оутса важливими також є інші розробки у сфері фіскальної децентралізації, зокрема гіпотеза американського економіста Ч. Тіббу „голосування ногами”. Так, у центрі бюджетно-

податкових взаємовідносин між центральними і територіальними рівнями управління він ставить індивіда, громадянина-виборця.

Згаданий вчений брав до уваги альтернативні соціально-психологічні та економічні мотивації людей, вважаючи, що одним із них вигідніше з фінансових міркувань залишатися вдома і намагатися змінити на краще умови свого проживання, ніж мігрувати, тоді як інші охоче змінюють місце проживання [13, с.656].

Дослідження Ч. Тібу ґрунтується на бажанні довести, яким чином ефективність децентралізованого ухвалення рішень залежить, зокрема, від розосередження людей з різними смаками по різних територіях, населених пунктах, а також чи здатна децентралізація сама собою створювати механізми й інструменти, які би сприяли такому розосередженню.

Провівши дослідження, згаданий науковець дійшов висновку, що за наявності великої кількості територіальних одиниць та інтенсивної міграції населення фіскальна децентралізація сприяє оптимуму Паретто, адже вона створює передумови для адекватного виявлення переваг, які мають локальні суспільні блага, і найбільш повної реалізації таких переваг.

Отже, дослідження Ч. Тібу полягає у формуванні саморегулювального механізму, за допомогою якого кожен індивід, „голосуючи ногами”, тобто міняючи місце проживання, мав змогу підібрати найбільш оптимальний для себе набір локальних суспільних благ та їхньої відповідної вартості, що уособлюється у функціонуванні системи місцевих податків і зборів. У такому разі цей саморегулювальний механізм впливав би й на потребу в раціоналізації та оптимізації податкової системи.

У практичному аспекті існує доволі значна кількість факторів, які впливають на адекватність гіпотези Ч. Тібу. По-перше, зміна проживання конкретного індивіда пов'язана з певними витратами, наприклад, грошові витрати на переїзд, можливі втрати частини заробітної плати ті ін. По-друге, витрати не завжди повністю покладаються на тих, хто приймає рішення про

зміну місця проживання, тобто мають вплив зовнішні екстерналії, зокрема ті, які пов'язані з рівнем витрат і масштабами виробництва суспільних благ (від'їзд чи приїзд великої кількості населення може значно змінити рівень витрат, що покладаються на інших громадян, які проживають на цій території).

Ще одним важливим фактором недієздатності гіпотези є те, що індивіди не володіють достовірною інформацією, необхідною для прийняття правильних рішень, тому хибно прийняті рішення призводять до алогічного розосередження населення. Крім цього, перелік потенційних місць проживання для індивіда доволі обмежений, як наслідок – параметри розвитку державного сектору не є такими ж диференційованими, як потреби громадян-виборців.

На нашу думку, на практиці важко створити адміністративно-територіальний устрій та розподіл бюджетних повноважень у повній відповідності з оптимальними економічними умовами виробництва локальних суспільних благ. Тут вагомий вплив мають історичні, політичні й ментальні фактори. У практичному аспекті дієвість вищеперелічених факторів є значною, а отже, теоретичну інтерпретацію поведінки індивіда в моделі Ч. Тібу можна вважати швидше абстрактною, такою, яка дає змогу оцінити процеси та умови, що виявляються при реальному функціонуванні фіскальної децентралізації. Однак потрібно зауважити, що теоретична цінність гіпотези згаданого вченого полягає в тому, що вона описує ознаки, за якими характеризується й оцінюється діяльність самоврядних субнаціональних територіальних утворень, і таким чином концептуалізує підходи до проблеми оптимальної алокації владних повноважень й адекватного розосередження фінансових ресурсів на різні рівні управління державою.

У сучасних умовах розвиток ідей фіскальної децентралізації є необхідним й актуальним у країнах Центральної Європи та в Росії. Так, у фундаментальній праці „Податки й оподаткування” зазначається: „Неефек-

тивності компромісів, паразитизму й інших політичних конфліктів можна уникнути, якщо припинити трансферти між органами влади. І тільки фіскальна децентралізація у поєднанні з фіскальною еквівалентністю (платність за всі державні послуги) може створити для місцевих органів влади стимул до розширення бази доходів та розвитку” [113].

На думку деяких вітчизняних науковців, як і будь-яка теорія, фінансова децентралізація має свої позитивні й негативні боки, тому при її застосуванні варто звернути увагу на переваги і недоліки цього процесу. Головними перевагами децентралізації є насамперед краще забезпечення потреб місцевого населення органами місцевого самоврядування на локальному рівні. Крім цього, сприяння розвитку конкуренції між органами місцевого самоврядування (це стосується унітарних країн, а у федеративних – між регіональним і місцевим рівнями управління) дає змогу громадянам самим вибирати для своєї діяльності адміністративні одиниці з кращим рівнем забезпечення послугами. Останнім часом до переваг також зараховують створення механізму врівноваження владних повноважень на різних рівнях управління з метою запобігання їхньому втручанню у ринкові відносини [46, с. 23].

Зазначимо й те, що децентралізація дозволяє визначити чіткий розподіл функцій, які доцільно передавати на місцевий рівень управління, а які – залишити в компетенції центральних органів влади. Так, Р. Масгрейв обґрунтував класифікацію завдань, яка визначає доцільність закріплення тих чи інших функцій за відповідними рівнями управління. Він стверджує, що основною функцією місцевих органів має бути розподільча функція. Інакше кажучи, ключовим їхнім завданням є забезпечення територіальних громад суспільними товарами й благами відповідно до традицій та уподобань населення при максимальному ступені покриття тягаря фінансування, яке покладається на бенефіціарів цих послуг [46].

Вагомим у теоретизації фіскальної децентралізації стали такі прин-

ципи, які сформулював Р. Масгрейвом:

1. Принцип відповідності (рішення про виробництво суспільних благ мають приймати ті громадяни, які проживають на території, де отримуватимуться вигоди, платежі й адмініструватимуться податки і збори для фінансування суспільного блага).
2. Принцип централізованого перерозподілу (зміни в розподілі мають покладатися на центральний уряд, який володіє необхідними важелями для здійснення політики розподілу).
3. Принцип фінансового вирівнювання (за відсутності адекватної політики індивідуального розподілу центральний уряд має забезпечувати певний ступінь вирівнювання між краще та гірше забезпеченими територіями).
4. Принцип національних бажаних благ (центральний уряд може стимулювати цільовими трансфертами надання певних локальних суспільних благ, оскільки їхнє виробництво характеризується просторовими зовнішніми ефектами або вони є особливо значущими благами з національної точки зору) [153, с. 13].

Ми підтримуємо подані вище принципи фіскальної децентралізації, але, щоб проводити політику фінансової децентралізації, дуже важливо для країн розподілити завдання між різними рівнями управління. Отже, по-перше, треба чітко окреслити сукупність завдань та повноважень, які доцільно закріпити за центральним та субцентральним рівнями влади. По-друге, розподіл таких повноважень та завдань, що уособлюються у зобов'язаннях повинен здійснюватись на довготривалому базисі. І останнє, з розмежування завдань та повноважень має бути підкріплене чітким бюджетним фінансуванням.

Компетенції органів місцевого самоврядування у кожній країні різні. Проте у всіх державах вони визначаються відповідними законодавчими актами. Загальною тенденцією є те, що до компетенції місцевої влади

зараховують ті питання, у вирішенні яких зацікавлені безпосередньо місцеві жителі. Так, органи місцевого самоврядування надають транспортні послуги, послуги з водопостачання, вивезення сміття, охорони здоров'я, впорядкування вулиць, початкової освіти та ін [46, с.23].

Делеговані повноваження органам місцевого самоврядування щодо встановлення джерел доходів визначають бюджетну самостійність, а також самостійність щодо встановлення комунальних тарифів і податків. Зокрема, в нашій державі повноваження місцевих органів влади у сфері оподаткування визначені Законом України “Про місцеве самоврядування в Україні” та Декретом Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” й передбачають встановлення місцевих податків і зборів, розмірів їхніх ставок у межах, визначених законодавством, а також надання пільг у сфері місцевого оподаткування.

Саме місцеві податки та збори вважаються власними доходами бюджетів місцевого самоврядування, бо вони відповідають таким критеріям: місцеві податки і збори є територіально локалізованими та формують кореляційну залежність між їхніми надходженнями й безпосередньою діяльністю місцевих органів влади, які повною мірою їх контролюють і використовують на свій розсуд.

Таким чином, податкова самостійність уособлює право регламентування місцевих податків та їхніх ставок, пільг і визначення податкової бази. Фіскальна автономія залежить від ролі субнаціональних органів управління в економічній системі держави.

Якщо органи місцевого самоврядування проводять політику, розроблену вищими адміністративними органами управління, то потреби у фіскальній автономії нема. Коли ж локальний рівень управління здійснює власні видаткові програми, а також самостійно визначає обсяг і якість державних послуг, що ним надаються, то неможливість органів місцевого самоврядування впливати на податкові ставки призведе до неможливості

впливу на доходи місцевих бюджетів [46, с. 24].

Разом з тим, вважаємо за необхідне наголосити, що як і випадку з реалізацією регіональної політики, розмежування повноважень та відповідальності між різними бюджетними рівнями значно залежить від форми державного устрою – федералізму або унітаризму. Форма державного устрою регламентує кількість рівнів при побудову бюджетної та податкової систем. Так виокремлення принаймні двох рівнів бюджетно-податкової системи дозволяє говорити про наявність центрального та субцентрального рівнів управління.

Система відносин між рівнями влади знаходять своє відображення у масштабах реалізації засад фіскального федералізму. Таким чином, виокремлюють класичний федералізм, що характерний для Сполучених Штатів Америки, кооперативний федералізм, що поширився в Німеччині. Разом з тим, вирізняють також британський варіант фіскального федералізму і так званий режим адміністративної опіки над органами місцевого самоврядування, що активно реалізується у Франції, Швеції та інших скандинавських країнах.

Поряд із країнами, що мають федеративний (конфедеративний) устрій, існують багато унітарних держав, які за побудовою державних та місцевих фінансів є ближчими до федеративних. До таких країн, зокрема, належить Китай. Проведені у 70–80-х рр. ХХ ст. реформи були спрямовані на надання значних повноважень місцевим органам влади, які почали встановлювати та збирати податки на своїх територіях і укладати довгострокові угоди про розподіл доходів із центральним урядом [112, с. 42].

Це безпосередньо засвідчує, що прямої відповідності між задекларованим політичним устроєм та функціонуванням бюджетно-податкових систем нема, і як наслідок, країна може бути політично федеративною, а з фіскальної точки зору – унітарною, й навпаки.

Такі міркування поділяють деякі європейські науковці, які, власне,

наголошують: „Принципи фіскального федералізму можуть засто-совувати до федеративної та унітарної держави, які мають субцентральні рівні уряду, оскільки це неодмінно приводить до підвищення ступеня свободи цих рівнів влади як щодо видатків, так і щодо пов’язаних з ними розподілом податків, зборів, обов’язкових платежів” [190, с. 63].

Серед вітчизняних учених цю думку підтримує, зокрема, С. Слухай, який стверджує, що незалежно від політичного устрою держави у будь-якій країні реально існує розподіл фіскальних повноважень між рівнями влади. Це означає, що державні фінанси мають федеративну будову, оскільки кожен рівень державного управління має закріплені за ним завдання, виконання яких покладається на сформовані у ході процедури демократичного волевиявлення відповідні уряди (регіональні, місцеві).

Саме тому можна без застережень погодитися з думкою багатьох дослідників про те, що державний сектор країни будується на засадах федералізму, якщо існують принаймні два рівні держави, уряди нижчого з яких – регіональні, місцеві – мають певну автономію в реалізації покладених на них завдань з точки зору акумуляції та витрачання суспільних коштів.

Така ознака характерна як для унітарних, так і для федеративних держав. Зокрема, сектор державного управління у Франції нараховує 6 рівнів: національний, регіони, провінції, департаменти, території, комуни; у Польщі – 4 рівні: національний, воєводства, повіти, гміни; в Україні – також 4 рівні: національний (загальнодержавний), регіональний (обласний і АР Крим), міст обласного підпорядкування та сільських районів, міст районного підпорядкування, сіл і селищ. Однорівневих за структурою державного управління країн дуже мало. Як правило, до них належать деякі невеликі за територією держави.

Звідси випливає, що релевантними для будь-якої країни – федеративної чи унітарної – є основні принципи фіскального (або, як його частіше називають у країнах колишнього СРСР, бюджетного) федералізму [153, с. 10]. В



такому контексті фіскальний федералізм можна трактувати як поділ функцій у сфері оподаткування та здійснення видатків між рівнями державного і муніципального управління.

Специфіка формування кожної держави, історичні й культурні особливості її розвитку, господарський і соціальний порядок – це ще не повний перелік факторів, що обумовлюють ту або іншу форму фінансових відносин між центром і регіонами в кожній країні. Однак, узагальнюючи такий досвід, можна виокремити певні типові моделі фіскального федералізму, характерні для розвинених ринкових країн світу (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Типові моделі фіскального федералізму [153, с. 13–14]**

Доцільно, на наш погляд, також розглянути моделі бюджетного регулювання, побудовані на теорії фіскального федералізму. Такі моделі містять три головні складові бюджетного устрою:

- 1) сукупність механізмів та способів формування дохідної бази бюджетів усіх рівнів;

- 2) сукупність методів, способів й інструментів у сфері організації виконання бюджетів;
- 3) система міжбюджетних відносин, що містять у собі механізми розмежування дохідних (податкових) і видаткових повноважень та відповідальності, а також систему методів надання фінансової допомоги [153].

Відповідно до перелічених параметрів, у світовій фіскальній практиці сформувались дві моделі міжбюджетних відносин. Перша – дуалістична модель, або модель двох рівноправних партнерів – центру та регіональних органів управління (суб'єктів федерації), що діють незалежно в межах своїх повноважень. В ній повноваження місцевого самоврядування значним чином встановлює суб'єкт федерації.

Друга – корпоративна модель, в якій місцеве самоврядування є третім рівноправним партнером і в якій функції різних бюджетних рівнів тісно переплетені. Перша модель характерна для таких країн, як Канада й Індія, а друга – для США, Бразилії та Скандинавських країн. Крім цього, специфіка моделі міжбюджетних відносин здебільшого визначає форми й інструменти фінансового вертикального та горизонтального вирівнювання.

Дуалістична модель характеризується такими особливостями: із трьох головних функцій державних органів влади і управління – макроекономічної стабілізації, перерозподілу національного доходу і виробництва державних товарів та послуг – перші дві, швидше, зараховують до сфери діяльності центрального уряду, а третю розподіляють між трьома рівнями влади, вважаючи її найважливішою в діяльності субнаціональних органів, що цілковито відповідає оптимальній теоретичній моделі фіскальної децентралізації.

Наділення повноваженнями у сфері оподаткування різних рівнів управління відбувається відповідно до вказаного розподілу функцій. Податковими джерелами центрального уряду виступають такі види податків, як податок на

доходи громадян, корпоративний прибутковий податок, а також специфічні та універсальні акцизи, тоді як субнаціональні бюджети задовольняються другорядними за фіскальною значущістю джерелами – податки на товари і послуги, податки майнової групи, місцеві податки, збори та обов'язкові платежі.

За цієї моделі визнається високий ступінь фінансової незалежності і самостійності субнаціональних органів влади, що фактично може призвести до відмови центрального уряду від контролю за бюджетною діяльністю регіональних органів, байдужого ставлення до проблеми горизонтальних фіскальних дисбалансів та регіональних бюджетних дефіцитів і відсутності відповідальності за їхні борги [153].

Фінансовим забезпеченням незалежності й самостійності територій слугує надання їм права сумісного використання податкових баз. Іноді вони мають змогу вводити будь-які податки, крім тих, які можуть перешкоджати міжрегіональній та зовнішній торгівлі держави. Проблема ж усунення гострих горизонтальних диспропорцій на рівні територій вирішується переважно шляхом цільових грантів, які звичайно надають у формі прямих трансфертів окремим категоріям населення, що їх потребують.

Для корпоративної моделі фіскального федералізму, що набула найбільшого поширення у світовій практиці, характерними є такі ознаки:

- 1) порівняно ширша участь регіональних органів влади в перерозподілі національного доходу і макроекономічній стабілізації, що веде до більш тісного бюджетного співробітництва регіональних та центральних органів управління; підвищення ролі місцевих органів влади у системі розподілу податкових доходів, зокрема надходжень від загальнодержавних податків і зборів;

- 2) активна політика горизонтального фінансового вирівнювання, підвищена відповідальність центру за стан регіональних фінансів та за рівень соціально-економічного розвитку територій, що веде до посиленого

контролю з боку центру і деякого обмеження самостійності регіональних органів управління [153].

Водночас, це може призвести до високого ступеня централізації управління і перетворення регіональних органів на звичайних виконавців центральних структур.

Отже, фіскальний федералізм, будучи однією із форм фіскальної децентралізації, визначається як метод побудови системи взаємовідносин між центральною та субнаціональними ланками державного управління і ґрунтується на чіткому розмежуванні дохідних джерел та видаткових повноважень між вказаними рівнями.

Як у теоретичному, так і практичному аспекті фіскальний федералізм має базуватися на таких основоположних засадах: чітка відповідність між платниками податків та відповідно користувачами суспільних благ, які фінансуються за рахунок цих податків і зборів; перерозподільна функція має бути властива центральній ланці державного управління, а субнаціональний рівень призначений для сприяння її оптимальній реалізації; фінансове вирівнювання територій, що ґрунтується на врахуванні розвитку окремих адміністративних одиниць та їхньої відповідної податкової спроможності; стимулювальна функція центральної ланки в додатковому виділенні суспільних благ має реалізовуватись за посередництвом цільових трансфертів.

В Україні вперше про фіскальну децентралізацію згадано в Конституції Української Народної Республіки від 29 квітня 1918 р., в якій, зокрема, зазначено: „Не порушуючи єдиної своєї влади, УНР надає своїм землям, волостям і громадам права широкого самоврядування, додержуючись принципу децентралізації”. Після входження України до складу СРСР її фінансова політика повністю залежала від політики радянського уряду. В період військового комунізму місцеві фінанси втратили своє значення. Відродження їх як системи почалося з 1926 р., коли радянський уряд ухвалив Положення про місцеві фінанси. Відповідно до нього, місцеві фінанси у

СРСР визначалися як „один із найважливіших методів здійснення фінансової децентралізації” [46, с. 24]. Згідно з цим положенням, було: встановлено категорії місцевих рад, які володіли бюджетними правами; визначено доходи й видатки, що підлягали закріпленню за певними бюджетами; за кожною республікою затверджено місцеві податки й збори, їхні ставки і порядок стягнення; порядок складання, затвердження й виконання місцевих бюджетів і т. ін.

Наступним етапом фінансової децентралізації в СРСР була податкова реформа 1930 р., яка призвела до докорінних змін у розподілі джерел доходів між державним і місцевими бюджетами. Надалі основна частина доходів місцевих бюджетів формувалася за рахунок відрахувань від державних доходів і податків. У цей час широко застосовували систему державних дотацій. Основними причинами цього, на думку вченого В. Твердохлебова, були „децентралізація видатків і централізація доходів”. Однак всі заходи щодо децентралізації фінансів у СРСР були зведені нанівець існуванням централізованої системи державного управління. У 1991 р. після проголошення незалежності України в нашій державі постали питання запровадження політики децентралізації, зокрема й фінансової. Цей процес пов'язаний „...із значними труднощами правового, економічного, організаційного й кадрового характеру”. Причиною цих проблем стала централізація системи державного управління та фінансової системи, що було характерним для колишнього СРСР. Ось чому для забезпечення ефективної політики децентралізації в Україні необхідно провести низку реформ: адміністративну, територіальну, податкову, бюджетну та реформу міжбюджетних відносин [46, с. 25].

Політика фіскальної децентралізації впливає на ВВП, але ступінь цього впливу, як і доцільність самої децентралізації в нашій державі, було оцінено недостатньо. Місцеві органи влади були та є базово не зосередженими одиницями (або галузевими установами) центрального уряду і практично не

мали жодної фінансової автономії та хоча б якоїсь незалежності щодо адміністрування фіскально важливих податків і зборів. Адже фіскальна роль місцевих податків та зборів, які розглядаються як джерело власних податкових надходжень місцевих бюджетів, у середньому становить не більше ніж 2,5–3% від загальної доходної бази місцевих бюджетів. Крім цього, в останні роки співвідношення доходної бази місцевих бюджетів до ВВП зменшується, а також питома вага доходів місцевих бюджетів у Зведеному бюджеті України тенденційно знизилась, а це свідчить про те, що рівень фіскальної децентралізації в нашій державі має стійку тенденцію до зменшення.

Таким чином, подальший розвиток фіскальної децентралізації в Україні – процес об'єктивно виправданий і необхідний. Адже без делегування місцевим органам влади обґрунтованих та відповідних повноважень у сфері оподаткування неможливо забезпечити фінансову незалежність місцевому самоврядуванню і побудувати державу демократичного зразка.

### **1.3. Теоретико-організаційні засади визначення податкового потенціалу території**

Достовірність об'єктивної оцінки доходних джерел на локальному рівні постає визначальною проблемою на сучасному етапі формування місцевих бюджетів в Україні та реалізації політики фінансового вирівнювання. Водночас визначення податкового потенціалу адміністративно-територіального утворення об'єктивно необхідне при плануванні податкових надходжень і використанні податкових важелів, а також при трансформації податкових резервів у дійсні фінансові ресурси.

З огляду на це важливого значення набуває потреба теоретичного обґрунтування поняття „податковий потенціал території”. Адже слушно стверджують: щоб потенційна сила перетворилася на свою протилежність –

дієву силу, вона мусить пройти „...через голову людини і стати, таким чином, усвідомленою нею ідеальною силою, яку застосовують у процесі виробництва і розподілу” [41].

Сферу бюджетних, податкових відносин на регіональному рівні розглянуто у багатьох працях зарубіжних (Р. Масгрейв, Дж. Стігліц, Ш. Бланкарт, Л. Шроудер, Ю. Немец) та українських (В. Вишневський, В. Кравченко, Л. Шабліста, Ц. Огонь, О. Кириленко, В. Рибак, В. Ткаченко, М. Долішній, І. Луніна, І. Горленко, С. Каламбет, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Білоус, В. Ніколаєв, А. Чугаєв) вчених. Доволі велика кількість наукових праць з проблематики податкового потенціалу належить російським дослідникам, зокрема І. Горському, О. Богачевій, В. Кульковій, Г. Курлянській, А. Лаврову, О. Луговій, А. Коломійцю, А. Мельнику, С. Синельникову-Мурильову, І.Труніну, В. Ротовій. У науковій літературі як вітчизняній, так і зарубіжній недостатньо обґрунтовано економічну суть понять „податковий потенціал регіону” і „податкоспроможність території”, не розроблено універсальних підходів до методики розрахунку цих показників (індексів), формул визначення обсягів міжбюджетних трансфертів на їхній основі.

Саме слово „потенціал” походить від латинського *potentia*, що означає „сила, потужність”. Існують деякі суперечності щодо семантики поняття „потенціал”. Так, одні вчені подають визначення потенціалу як сукупності ресурсів, запасів, засобів тощо, що реально використовуються, а інші – лише як можливості, резерву, здатності, що може бути використана за певних умов. Ми поділяємо думку науковців, які стверджують, що потенціал слід розглядати більш системно, вбачаючи в ньому як наявну сукупність ресурсів, засобів, які використовуються, так і тих, які можуть бути задіяні [10,с.202].

У вітчизняному термінологічному апараті податковий потенціал території є похідним від ширшого – фінансового потенціалу, який охоплює загальний обсяг фінансових ресурсів, що перебувають у межах територіальної одиниці. В найбільш спрощеному розумінні це поняття охоплює ту

частину фінансових ресурсів території, яку використовують при формуванні податкових доходів центрального та місцевих бюджетів.

У зарубіжній фіскальній практиці принципового розмежування між такими видами потенціалів, як „фінансовий”, „фіскальний”, „бюджетно-податковий” і „податковий”, нема. У розробках аналітиків Світового банку використовується термін „tax capacity”. Tax capacity (податковий потенціал, податкоспроможність) – це здатність бази оподаткування в межах адміністративної одиниці приносити доходи у вигляді податкових надходжень. Змістову тотожність понять фіскального та податкового потенціалів у наукових джерелах Заходу підтверджує і дослідження Р. Масгрейва, де він теоретично обґрунтовує податковий (фіскальний) потенціал юрисдикції (fiscal capacity of jurisdiction) [192, с. 531]. До того ж згаданий учений оцінює цей показник за допомогою формули 1.1:

$$C_j = \sum_{i=1}^n (t_{si} \cdot B_{ji}), \quad (1.1)$$

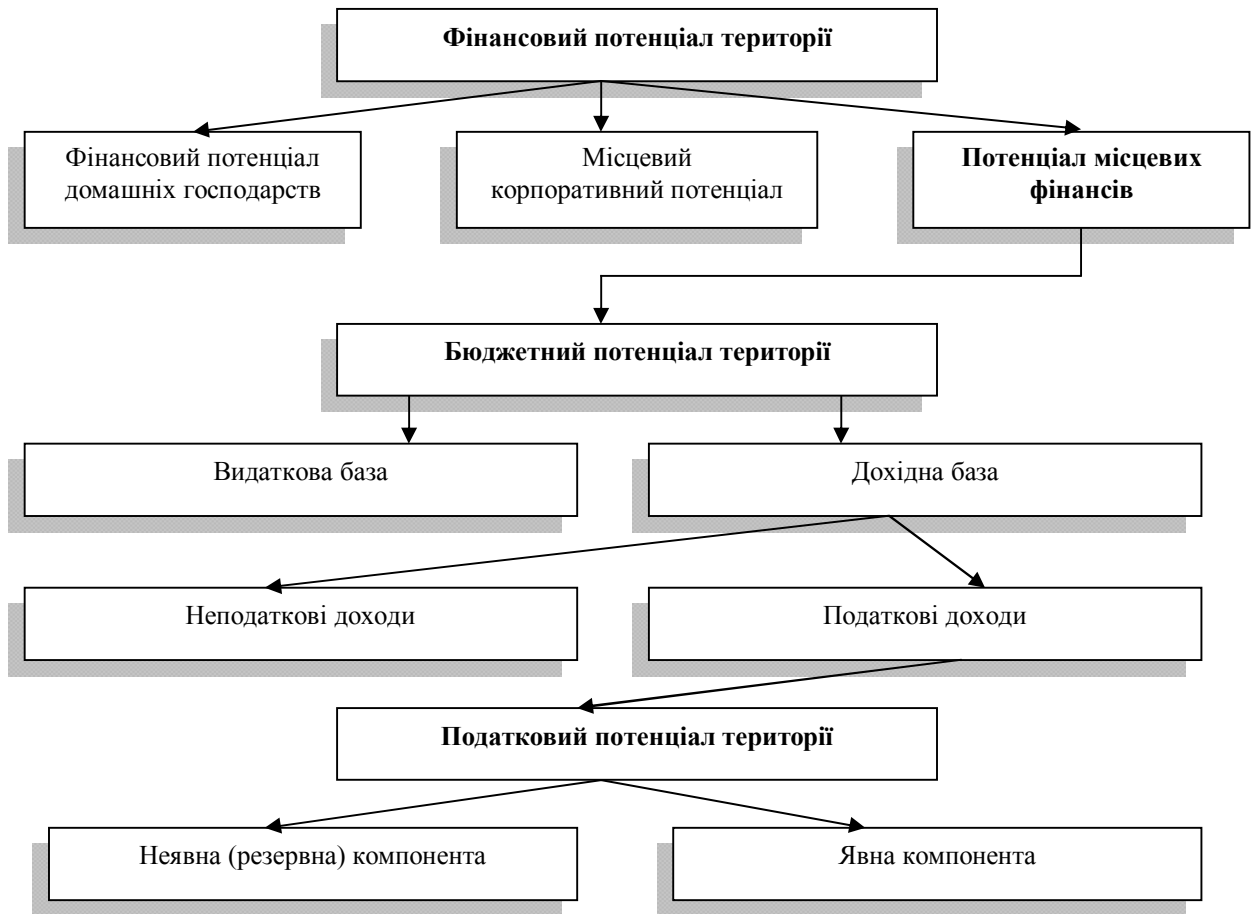
де  $B_{ji}$  – податкова база  $i$  юрисдикції  $j$ ;

$t_{si}$  – стандартна ставка податку  $i$  ( $i = 1 \dots n$ ).

Існують також підходи, при яких податковий потенціал асоціюється з категоріями валових податкових ресурсів території чи фіскального потенціалу. Ми підтримуємо думку В. Кулькової [90, с. 16] про те, що ці поняття різні, а отже, вони потребують розмежування. Так, фіскальний потенціал є сукупністю фактичних податкових надходжень з урахуванням певних можливих втрат (наявність податкових преференцій, пільг, відстрочень, розстрочень податкових зобов'язань) та виступає явною компонентою податкового потенціалу. Для характеристики понятійного апарату в теоретичному і практичному аспектах доцільно також увести поняття „бюджетного потенціалу території”, що охоплював би максимально можливий обсяг податкових та неподаткових надходжень, які акумульовано на певній території й обумовлено регламентованим обсягом бюджетних



видатків. Вагомою складовою бюджетного потенціалу території є податкові доходи, тому доцільно буде виділяти такий елемент, як податковий потенціал території. Простежимо логіку міркувань, користуючись рис. 1.3.



**Рис. 1.3. Структура фінансового потенціалу територіального утворення [90, с. 17]**

Фіскальний потенціал не охоплює резервної (неявної) складової – податкової бази адміністративно-територіальної одиниці, що не підпадає під адміністрування і в майбутньому може слугувати як додаткові надходження у місцеві бюджети. Розмежування таких дефініцій, як фінансовий та податковий потенціали, слід здійснювати на основі діалектичного співвідношення категорій фінансів і податків. Фінансовий потенціал є сукупністю суспільних та корпоративних фінансових ресурсів, а також фінансів населення в межах певної території.

Таким чином, податковий потенціал території – це складова частина двох компонент, що характеризують як фактичні податкові надходження, так і резервні (неявні) можливості щодо їхнього акумулювання. Такий підхід до визначення поняття „податковий потенціал”, на нашу думку, більшою мірою акумулює ресурси, що можуть бути отримані в межах певної територіальної юрисдикції.

Доволі цікавим є тлумачення досліджуваного поняття російськими вченими І. В. Горським та Н. В. Кашиною. Вони стверджують, що податковий потенціал регіону розраховується як сума податкового потенціалу центрального бюджету на території цього регіону й податкових потенціалів його місцевих бюджетів. Тут згадані дослідники беруть за основу фактичне надходження податкових платежів (закріплених чи регулюючих) на різних рівнях бюджетної системи. Для калькулювання перелічених потенціалів розраховується потенціал кожного податку, а саме максимально можливі надходження від цього платежу за певний період часу на основі встановлених чинним законодавством ставок і бази податку. Такої думки з приводу визначення можливостей регіону щодо сплати податків та інших обов’язкових платежів дотримуються і деякі вітчизняні науковці, зокрема М. І. Литвин. На наш погляд, запропонована методика є недосконалою, зокрема щодо оцінювання податкових баз різнопланових податків, наприклад, майнових та податків на споживання [10, с.203].

Як один із варіантів розрахунку податкового потенціалу, О. В. Богачева пропонує брати до уваги будь-яку сукупність показників економічного доходу (чи їхню комбінацію) в регіоні, що найбільш повно враховує обсяг оподатковуваних ресурсів, або з метою спрощення взяти за основу один чи кілька компонентів. Такий підхід дає змогу отримати кілька методик визначення податкового потенціалу, наприклад, за середніми доходами на душу населення. Це найпростіший спосіб оцінювання відносного податкового потенціалу території, що відображає реальну залежність складання

місцевих бюджетів від рівня доходів населення цієї території. Така методика використовується у Скандинавських країнах, де прибуткове оподаткування фізичних осіб є визначальним при формуванні доходів місцевих бюджетів.

В українській фінансовій науці найбільш повно проблему податкового потенціалу розкрито у працях С. Каламбет. Податковий потенціал вона трактує як реальний національний дохід, зменшений на суму витрат для відтворення життєво необхідних потреб населення та капіталу, спрямованого на інвестиційну діяльність. За основу згадана дослідниця бере співвідношення між часткою сукупного доходу суспільства, що перерозподіляється через фонди споживання й обсягами національного доходу [10].

Методика розрахунку податкового потенціалу території ґрунтується на використанні показників виробленого та отриманого доходів. У своїй праці „Податковий потенціал: теорія, практика, управління” С. Каламбет здійснила розрахунок коефіцієнта податкового потенціалу на прикладі Дніпропетровської області, задіявши такі параметри: постійний і змінний капітали, прибуток за мінусом коштів, спрямованих на інвестиції, заробітну плату, за винятком частини, обов’язкової для забезпечення життєво необхідних потреб населення, проценти та ренту. Отримані результати засвідчили, що впродовж 1998–1999 рр. податковий потенціал Дніпропетровщини використовувався лише на рівні 11,6–14,2%. Згадана дослідниця також пропонує при розрахунку податкового потенціалу регіону брати до уваги вплив таких факторів: рівень прибутковості територіальної власності, спеціалізацію регіону, стан оплати праці, ресурсну базу регіону і його участь у зовнішньоекономічній діяльності, якість виробничої, транспортної і соціальної інфраструктури [68].

Останнім часом поряд із поняттям „податковий потенціал” у фінансово-бюджетній термінології активно використовується категорія „податкоспроможність території”. Проводячи паралелі з потенціалом чи податковою базою, зазначимо, що всі три поняття тісно пов’язані між собою. Якщо податкоспроможність відображає якісну характеристику участі регіону

в процесі бюджетного акумулювання грошових ресурсів, то податковий потенціал та податкова база виступають її кількісним виразом. Уперше в науковий обіг „податкоспроможність території” було введено в 1998 р., а також зроблено спробу розкрити її суть, зміст і факторний вплив на соціально-економічний розвиток регіонів. Так, В. І. Кравченко, досліджуючи межі та кількісні показники фінансової автономії місцевих органів влади, звертає особливу увагу на важливості саме коефіцієнта податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці. На його думку, податкоспроможність території – це показник, який характеризує абсолютний обсяг ВВП, що виробляється в її межах на душу населення, і який може бути об’єктом комунального оподаткування [10, с.205].

На понятійному рівні потрібно чітко провести розмежування між такими термінами, як „податковий потенціал (податкоспроможність)”, „податкова база”, „податкове навантаження” тощо. Взаємозв’язок понять „податковий потенціал” і „податкова база” І. В. Горський трактує: „Податкова база – фактор податкового потенціалу”. До того ж згаданий вчений стверджує: якщо розглядати один податок, то його податкова база і потенціал будуть ідентичними. Таке припущення видається нам сумнівним за умови сплати великої кількості податків, зборів, обов’язкових платежів на визначеній території. Адже подання податкового потенціалу регіону як звичайної суми податкових баз є абстрактним, тому що різні обов’язкові платежі мають різну економічну природу. В цьому контексті податковий потенціал слід розуміти як здатність податкової бази в межах певної адміністративно-територіальної одиниці трансформуватись у податкові надходження. Переважна більшість вітчизняних науковців трактує поняття „об’єкт оподаткування” так, як у статті 6 Закону України „Про систему оподаткування”: „Об’єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна або її натуральні показники, спеціальне використання природних

ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування”. База оподаткування (податкова база, оподатковуваний оборот) – це вартісний, фізичний або інший характерний вираз частини об'єкта оподаткування, законодавчо закріплена частина доходів або майна платника, яке враховується при розрахунку податку, збору та обов'язкового платежу.

Ми погоджуємося з думкою Я. В. Литвиненко щодо трактування податкової бази як економічної основи для реалізації податкових відносин та залежно від особливостей розвитку держави, історичних і природних умов науковець виокремлює такі напрямки її розвитку [96, с. 126–127]: 1) напрямок, який базується на ресурсному, майновому обкладанні (це характерно для держав із розвиненим промисловим комплексом або для тих, які мають великий ресурсний потенціал, де головним об'єктом оподаткування виступає земля, ресурси чи інші корисні копалини); 2) напрямок, базою якого є обкладання кінцевих результатів діяльності (у вигляді оподаткування кінцевого продукту у вартісному виразі), знов утворена вартість, що характерно для високорозвинених держав, які виробляють та експортують готові вироби; 3) напрямок, який орієнтується на оподаткуванні угод купівлі-продажу (це стосується держав, для яких головним видом діяльності є проведення посередницьких операцій, з розвинутою мережею біржових центрів); 4) напрямок, що базується на рентних відносинах, коли оподатковується здебільшого майно, яке може надаватись у тимчасове користування іншим суб'єктам господарювання; 5) напрямки, базою яких є праця робітників, коли переважно оподатковується заробітна плата, й висока питома вага в розподілі державного бюджету належить соціальному захисту населення.

На нашу думку, такі характеристики податкової бази можуть стосуватись як держави загалом, так і окремих її регіонів чи територій. Тому при розрахунку податкового потенціалу і податкового навантаження відповідно до окремих територіальних утворень такий фактор слід враховувати

максимально. Проаналізувавши низку понять, подамо їхню узгодженість у вигляді такої схеми (рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Узгодженість поняття „податковий потенціал території” з деякими економічними дефініціями**

Важливим в умовах ефективного використання податкового потенціалу територіального утворення є намагання як центральних, так і місцевих органів влади максимально використати існуючу податкову базу регіону (території). Такі наміри впливають з мотиваційних та винятково теоретичних характеристик. У концептуальних підходах Дж. Стігліца щодо побудови оптимальної податкової системи держави обумовлено обов'язкове виконання такого критерію: держава в умовах економіки добробуту має охопити якомога ширшу податкову базу.

При максимальному використанні податкової бази й податкового потенціалу території очевидним видається зростання податкового навантаження як на громадян-виборців, так і на суб'єктів підприємницької діяльності. Однак така ситуація може мати як негативний характер (підсилення мотиваційних факторів щодо ухилення від сплати податків, зборів, обов'язкових платежів), так і до певної міри позитивні ефекти.

Зокрема, Д. Мак-Куллох наголошує, що підвищення податків робить такий самий вплив на націю, як на окрему людину збільшення її сім'ї чи необхідних для її існування витрат. Податкове навантаження, що постійно зростало під час війни, починаючи з 1793 р., давало стимул до сумлінності, підприємливості, винахідливості та розвинуло дух економіки, який неможливо було би розвинути менш сильними засобами [137, с. 179–180].

Ще одну теоретичну інтерпретацію узгодження досліджуваних понять „податкова база”, „податкові надходження” та макроекономічних показників подає у своїй праці А. Соколовська. Вказуючи на важливість діяльності фіскальних установ у межах податкової системи, згадана дослідниця наголошує, що, справляючи податки й акумулюючи їх у бюджеті держави, податкова система стає динамічною та функціональною. Формально ж роль фіскальних установ у податковій системі держави відображається за допомогою формули 1.2:

$$\frac{T}{GDP} = \frac{T_b}{GDP} \cdot \frac{T}{T_b}, \quad (1.2)$$

де  $T$  – податкові надходження;  $T_b$  – податкова база,  $GDP$  – ВВП.

Згідно з цією формулою, податкові надходження залежать як від ефективності податкової політики, найважливіше завдання якої полягає у правильному визначенні податкової бази (потенціалу), так і від діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування, які мають повністю охопити цю базу з метою мобілізації податкових надходжень. Отже, завданням податкової політики є максимізація правої частини рівняння, а завданням контролюючих органів – максимізація його другого члена [157, с. 30–31].

Податкоспроможність як одна з найважливіших соціально-економічних характеристик регіону має подвійну значущість, бо вона забезпечує фінансовими ресурсами державний розвиток, так і акумулює необхідні ресурси для відтворювальних процесів у регіоні. Інакше кажучи, податкоспроможність як економічна категорія відображає фінансово-економічні можливості регіону щодо мобілізації таких обсягів фінансових ресурсів та створення такого

фонду нагромадження, які би дали змогу: по-перше, забезпечувати власні потреби регіону щодо розширеного відтворення й аспектів життєдіяльності населення та, по-друге, забезпечувати дохідну частину бюджетів всіх рівнів і позабюджетних фондів для задоволення потреб держави.

На нашу думку, певний інтерес викликає спроба Л. Л. Тарангул логічно визначити досліджуване поняття щодо певного часового інтервалу і ступеня реалізації можливостей регіону щодо сплати податків. Згадана дослідниця виділяє потенційну та реальну податкоспроможність території. Реальна податкоспроможність відображає фактичні можливості податкових вилучень у платників податків, які знаходяться на території певного регіону, для мобілізації цих коштів у дохідній частині бюджетів різних рівнів у даний історичний час при певному рівні розвитку продуктивних сил та чинному податковому і бюджетному законодавстві [168].

Набагато складніша суть поняття „потенційна податкоспроможність”, яку слід розуміти як інтегративні можливості регіону щодо виділення у бюджет країни грошових надходжень при одночасному залученні всіх регіональних ресурсів. Саме потенційна податкоспроможність слугує справжнім каталізатором економічної розбудови та відродження вітчизняного виробництва, до того ж між ними існують найтісніші не тільки прямі, але й зворотні зв'язки. Адже саме стан вітчизняного виробництва є визначальним для формування потенційної податкоспроможності країни чи регіону. Така сама взаємозалежність визначає відношення потенційної податкоспроможності з багатьма суспільно-територіальними властивостями регіонів: з їхньою геополітичною важливістю у державі, потужністю інтегрального потенціалу, активністю і рівнем диверсифікації зовнішньої функції, потужністю експортного сектору, якістю життя населення [10,с.206].

Ефективність системи оподаткування на регіональному й місцевому рівнях залежить від реалізації всіх можливостей регіону щодо сплати податків з урахуванням забезпечення його життєвих інтересів. Власне



кажучи, відбувається вилучення у бюджети різних рівнів грошових ресурсів без відчутного зиску для соціально-економічного розвитку самого регіону, процесів розширеного відтворення в ньому, вирішення його економічних, соціальних та екологічних проблем [168].

Потенційна податкоспроможність на рівні регіону виступає своєрідним резервом для покращення соціально-економічного й екологічного розвитку територій. Водночас, виявляється дія певних факторів, що не сприяють практичній реалізації такого резерву, зокрема, це: політична та фінансова нестабільність як у державі, так і на рівні регіону, низька інвестиційна привабливість, нераціональне використання всіх ресурсів, відсутність багатьох ринкових інституцій, нерозвиненість економічної та правової культури населення, високий рівень тінізації економіки.

Отже, можливості максимального зближення реальної та потенційної податкоспроможності залежать від оптимального врахування всіх суспільно-територіальних властивостей та соціально-економічних характеристик, які регіонально конкретизовані, тобто відмінні у кожному регіоні. Це пояснюється ще й тим, що за своєю сутю поняття „податкоспроможність території” відображає стратегічно важливу характеристику економічного простору будь-якої країни чи регіону. В такому контексті вона є взаємозалежною від системи інших суспільно-територіальних властивостей та економічних характеристик. До того ж її місце в цій складній системі багато у чому залежить від мети дослідження [168].

Ми підтримуємо думку науковців [89; 68] про те, що податковий потенціал має визначатись на основі нарахованих, а не сплачених податкових платежів. Безпосередньо розрахунок потенційно можливого рівня оподаткування можна проводити, враховуючи особливості системи національних макроекономічних показників. Так, С. В. Каламбет стверджує: „...податковий потенціал необхідно визначати з урахуванням співвідношень елементів вартості, що споживається і що створюється, встановлюючи співвідношення

між часткою сукупного доходу суспільства, що перерозподіляється через фонди споживання, та сум національного доходу. Природно, що сукупний дохід суспільства не може бути податковим потенціалом через об'єктивну необхідність відтворення технологічних засобів виробництва і предметів праці. Розмір національного доходу, виступаючи джерелом податків, також не може бути податковим потенціалом. Але величина національного доходу, зменшена на суму витрат для відтворення життєво необхідних потреб громадян, і капітал, що залишається після забезпечення інвестиційних потреб суб'єктів господарювання, може теоретично оцінюватись як податковий потенціал" [68, с. 58]. За такою логікою, одним із варіантів розрахунку показника податкового потенціалу (податкоспроможності) території може бути методика, яка будується на обчисленні валової доданої вартості, що створюється в межах визначеної території, та коригуванні цього показника на суму витрат, пов'язаних із забезпеченням потреб населення й інвестиційних витрат суб'єктів підприємництва.

Загальновизнаності та правового регламентування поняття „податкоспроможність” набуло із внесенням його у Бюджетну резолюцію 2000 р. і Бюджетний кодекс України. Так, у статті 98 Бюджетного кодексу України зазначено: „...індекс відносної податкоспроможності є коефіцієнтом, що визначає рівень податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці порівняно з аналогічним середнім показником по Україні у розрахунку на одного мешканця” [10, с.208].

Показник податкоспроможності території активно застосовується при проведенні державної політики фінансового вирівнювання більшості ринкових країн світу. Так, в організації міжбюджетних трансфертів у цих державах використовується методика, яку розробив американський економіст В. Серкс. Зокрема, обсяг трансфертів у ній залежить від видаткових потреб та податкоспроможності регіону. Модель В. Серкса можна подати за допомогою формули 1.3:

$$TR = r \cdot \left[ \frac{B}{N_i} - \frac{D}{N_i} \cdot \frac{P_i}{P_y} \right] \cdot N_i, \quad (1.3)$$

де  $TR$  – позитивний чи негативний трансферт  $i$ -ому регіоні;

$r$  – рівень фіскального вирівнювання  $0 < r < 1$ ;

$\frac{B}{N_i}$  – середньодушові видатки в  $i$ -ому регіоні;

$\frac{D}{N_i}$  – середні власні надходження на душу населення в  $i$ -ому регіоні;

$\frac{P_i}{P_y}$  – податкоспроможність в  $i$ -ому регіоні;

$P_y$  – середня податкоспроможність по країні;

$P_i$  – обсяг податкових надходжень в  $i$ -ому регіоні;

$N_i$  – чисельність населення в  $i$ -ому регіоні [7].

У цій моделі можливості територій щодо одержання надходжень визначаються як добуток середніх власних надходжень на душу населення, помножений на індекс податкоспроможності  $i$ -ого регіону та скоригований на середній індекс податкоспроможності по країні.

Теоретично головним принципом будь-якого формульного обчислення системи трансфертів є те, що ця система не має містити жодного елемента, завдяки якому місцеві бюджети могли би вплинути на обсяг своїх трансфертних призначень. Формульна система функціонуватиме не належним чином, якщо місцеві органи влади зможуть збільшувати обсяг своїх дотацій шляхом зміни поведінки, пов'язаної з видатками чи доходами.

Якщо брати до уваги теоретичну основу проведення міжбюджетної політики, то модель В. Серкса стала основою для системи міжбюджетних трансфертів у багатьох країнах, зокрема і в Україні разом з ухваленням Бюджетного кодексу. Вітчизняний формульний підхід визначення дотацій вирівнювання регіонам містить розрахунок коефіцієнта (індексу) відносної податкоспроможності території. Введення цього показника в Україні було

спрямоване на створення послідовного, надійного та прозорого механізму визначення дохідної частини місцевих бюджетів.

Аналіз способів визначення податкового потенціалу (податко-спроможності) території буде неповним без розгляду деяких еволюційно-історичних аспектів. Так, виконанню громадою певного територіального утворення ролі платника податків до державної скарбниці передувало оцінювання її податкового потенціалу. Для цього ще в Римській імперії за часів правління Августа Октавіана обмірювали кожен міську громаду з її земельними угіддями. Щодо кожного міста складали кадастр, який містив дані про землевласників. Потім проводили перепис майнового стану громадян на підставі поданих ними декларацій.

У період існування натурального господарства у переважній більшості держав складали кілька фінансових планів окремо щодо доходів та видатків. Держава забезпечувала власні потреби за допомогою натуральних повинностей (своєрідних обов'язкових платежів). Це також зумовлювало адміністративну і фінансову децентралізацію: місцеві органи влади визначали розмір повинностей, розподіляли податкове навантаження й витрачали акумульовані кошти. Більшість фінансових планів складали таким чином: територіальні плани та плани щодо джерел доходів. У такий спосіб фактично здійснювалось планування можливих податкових надходжень, адже фінансові плани за джерелами доходів містили детальний опис різних монополій, регалій (митних, безхазяйних, судових), доходів від доменів.

Певні особливості обліку об'єктів оподаткування були за часів існування Московської Русі. Так, з 1490 р. до 1505 р. влада провела загально-державний опис, до якого було внесено як земельні угіддя, так і безпосередньо все населення (тоді сформували так звані „писцеві книги”) [146, с. 25]. На основі „писцевих книг” держава мала змогу визначити загальну можливу суму податкових платежів (податкову спроможність) у межах територій (волостей, сіл та міст). Визначення податку на окремий двір

проводили за розкладним принципом, за яким враховували майновий стан окремих осіб, а об'єктом оподаткування була соха – земля і люди, що на ній проживали. Розподіл по волостях, містах та селах здійснювали, враховуючи суб'єктивні оцінки й досвід попередніх років.

Доба правління Петра I мала свої характерні особливості щодо побудови державних фінансів і намагання максимально використовувати податковий потенціал підвладних територій. Маючи потребу в значних фінансових ресурсах, що було пов'язано з утриманням великої армії та перманентними війнами, Петро I розпочав у державі адміністрування подушної податі. Розмір цього платежу визначався обсягом видатків, які були потрібні на фінансування частини війська. За такої системи виникав дисбаланс, адже одні видатки фінансувалися з надлишком, а інші – з дефіцитом. Як наслідок, фінансова система країни стала нестійкою, а населення сплачувало податки, які не відповідали їхній податкоспроможності. Це зумовило необхідність вироблення одного загального фінансового плану, що охоплював би всі державні доходи та видатки і враховував би об'єктивні можливості щодо сплати тих чи інших податкових платежів.

У державний фінансовий план почали вносити тільки чисті доходи держави, а витрати, пов'язані з отриманням доходів та справлянням податків, а також видатки державних монополій залишались поза планом. Така обліково-фінансова практика мала певні прогалини, адже система чистих доходів не відображала дійсної ситуації у фінансах держави, тому що вона не давала змоги адекватно визначити розміри податкового навантаження й податкоспроможності, не надавала інформації для прогнозування дохідної бази в майбутньому. Відсутність об'єктивного державного і територіального бюджетування була характерна для країн тогочасної Європи, що змусило уряди деяких держав перейти до системи валових бюджетів (брутто-бюджетів). Так, у Франції вказану реформу провели у 1818 р., в Англії – у 1858 р., в Росії – у 1863 р. [137, с. 45]. Брутто-бюджет передбачав повну

реєстрацію всіх доходів та видатків, що давало змогу проаналізувати динаміку не тільки чистих, а й валових доходів, а також ефективність і повноту справляння податків та зборів.

Вже у цей історичний період фінансисти дійшли висновку, що для досягнення бюджетної рівноваги важливе значення має правильна калькуляція всіх доходів і видатків. Найпростішим способом розрахунку державних та територіальних доходів традиційно вважали внесення у бюджет на наступний рік сум податків й інших платежів у сумах, зібраних за попередні два фінансових роки. Така система була „автоматичною”, Але водночас найменш ефективною.

З розвитком фіскальних відносин і техніки справляння податків та зборів одночасно з'являються способи й прийоми, придатні для визначення потенційних можливостей щодо стягнення того чи іншого обов'язкового платежу. Таким прийомом у земельному оподаткуванні став кадастр, який був вигідним як державі (органам місцевої влади), так і землевласникам (податкоплатникам), адже він давав змогу встановлювати більш-менш рівномірний та адекватний земельний податок.

Один із перших загальнодержавних кадастрів у Росії проводили в 1843–1856 рр. Мета його проведення полягала у визначенні доходів від обробітку земель, промислів, лісів тощо. Створені кадастрові загони, перш за все обмірювали земельні наділи, визначали якість земельних ресурсів та середню врожайність залежно від такої якості ґрунту.

З метою оподаткування нерухомого майна та для отримання відповідної інформації про наявність будинків, споруд (податкової бази) проводили також „подомові” кадастри. Зокрема, коли вперше у XVII ст. в Англії розпочали оподаткування будинків, то їхній облік був доволі спрощеним: за кількістю камінів чи печей (саме тому податок називався „подимним”). Згодом цей обов'язковий платіж стає „подомовим” і розраховувався за кількістю вікон у будинку. Така облікова процедура була доволі

примітивною, але більш ефективною, ніж при справлянні „подимного” податку.

Ще одним видом кадастрів був промисловий, за допомогою якого визначались податкова база, середні норми дохідності й, відповідно, промисловий податок. За визначеними ознаками (чисельність працюючих, кількість машин та обладнання, обсяг валового виробництва) підприємство зараховували до певної групи, у межах якої справлявся податок. Так, у царській Росії до 1917 р. промисловий податок обчислювався відповідно до галузей промисловості. Млини поділяли за площею жорн, цукрові заводи – за валовим обсягом виробництва, броварні – за об’ємом бродильних чанів, інші підприємства – за кількістю працюючих. У 20-ті рр. ХХ ст., тобто в радянський період, для всіх промислових підприємств застосовували одну ознаку – чисельність працівників, а торговельні заклади поділяли за характером та обсягом продажу.

Таким чином, як у теоретичному, так і в історичному аспекті існує кілька варіантів розрахунку податкового потенціалу (спроможності) регіону (території). На основі проведеного системного аналізу, вважаємо, що поняття податкового потенціалу слід трактувати як сукупність суспільних, корпоративних та приватних фінансових ресурсів в межах певної території, що мають здатність трансформуватись у фактичні податкові надходження бюджетів. Водночас, це сукупність двох компонент, що характеризують як фактичні податкові надходження, так і резервні можливості щодо їхнього акумулювання.

Відзначимо, що недовготривале застосування показника відносної податкоспроможності території у вітчизняній фіскальній практиці вже виявило значну кількість прогалин, що безпосередньо вплинули на фінансове забезпечення адміністративно-територіальних утворень. З огляду на це нагальною проблемою залишається вдосконалення діючої методики розра-

хунку податкового потенціалу території, базовими параметрами якої стануть нараховані суми зобов'язань щодо податків, зборів, обов'язкових платежів.

### **Висновки до розділу 1**

Проведене дослідження концептуалізації взаємозалежності оподаткування і територіального розвитку дозволяє зробити ряд послідовних узагальнень.

1. На основі системного дослідження основних теоретичних поглядів на сутність регіональної фіскальної політики встановлено, що останню слід розглядати як поєднання державної фіскальної політики щодо регіонів та безпосередньо фіскальної політики органів місцевого самоврядування. Поряд з цим регіональна фіскальна політика – це об'єднання як компонентів місцевих бюджетів, так і місцевого оподаткування, напрямків удосконалення та розбудови регіонального апарату державних і місцевих фінансів через механізм реалізації бюджетно-податкового регулювання.

2. Особливе місце у системі інструментів регіональної політики займають фіскальні важелі як заходи заохочення чи стримування. Мета використання цих заходів полягає у здійсненні впливу на приватно-економічні рішення суб'єктів господарювання для забезпечення їх відповідності цілям раціонального використання регіону. Такий аргумент дав право вести мову про особливу складову регіональної політики – фіскальну.

3. Регулювальна функція податків передбачає вплив на економічний та соціальний розвиток країни взагалі, окремих галузей економіки, територіальних одиниць і суб'єктів господарювання, а також населення. Особливо важливим в цьому контексті є визнання регулювальної функції податків при формуванні та практичній реалізації податкової політики, спрямованої на комплексний територіальний розвиток.

4. Податкові інструменти слід розуміти, крім податкових надходжень, як основи фінансового забезпечення розвитку територій, а також інші їхні



форми (вияви), що використовуються у процесі податкового регулювання, а саме: податкові пільги, система санкцій, спрощені моделі оподаткування, податкові канікули, відстрочки (розстрочки) сплати податків, зборів, обов'язкових платежів тощо.

5. Фіскальний федералізм як одна з форм фіскальної децентралізації визначається як метод побудови системи взаємовідносин між центральною та субнаціональними ланками державного управління і ґрунтується на чіткому розмежуванні дохідних джерел та видаткових повноважень між вказаними рівнями.

6. Податковий потенціал території – це сукупність суспільних, корпоративних та приватних фінансових ресурсів в межах певної території, що мають здатність трансформуватись у фактичні податкові надходження бюджетів; це сукупність двох компонент, що характеризують як фактичні податкові надходження, так і резервні можливості щодо їхнього акумулювання. Податкоспроможність як економічна категорія відображає фінансово-економічні можливості регіону щодо мобілізації таких обсягів фінансових ресурсів та створення такого фонду нагромадження, які би дали змогу забезпечувати власні потреби регіону щодо розширеного відтворення й аспектів життєдіяльності населення і забезпечувати дохідну частину бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів для задоволення потреб держави.

Основні результати наукових пошуків, проведених у цьому розділі роботи, висвітлені у наукових працях [21; 24; 28; 29; 30].

## РОЗДІЛ 2

# ПРАГМАТИЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ТА ЙОГО ЕФЕКТИВНІСТЬ В УКРАЇНІ

### 2.1 Фіскальна результативність мобілізації податкових надходжень: регіональні особливості

Важливе місце у фінансовому забезпеченні розвитку територій відіграє фіскальна результативність та ефективність мобілізації податкових надходжень у доходах місцевих бюджетів. Фіскальна ефективність мобілізації податкових надходжень місцевих бюджетів ілюструє якісний аспект процесів фінансового забезпечення розвитку територій (у контексті формування місцевих бюджетів) в нерозривному зв'язку із закономірностями суспільного розвитку таких територій в конкретних умовах місця і часу. Наприклад, коефіцієнт еластичності (або гнучкості) системи місцевих бюджетів (як параметр) фіскальної ефективності показує, як змінюється обсяг податкових надходжень до місцевих бюджетів залежно від зміни обсягу валової доданої вартості регіону (або якогось іншого показника, що ілюструє вагомі структурні трансформації територіального утворення).

Ми вважаємо, що дослідження фіскальної результативності мобілізації податкових надходжень є важливим, зокрема, в контексті вивчення кількісних та якісних характеристик тих явищ, процесів та заходів, які відбуваються у фінансовій сфері держави загалом та її окремих регіонів зокрема. Якісні параметри мобілізації податкових надходжень проведемо із використанням статистичних методів дослідження, зокрема, типологічного групування (розподіл досліджуваної сукупності податкових надходжень на якісно однорідні типи), структурного групування (розподіл якісно однорідної сукупності доходів місцевих бюджетів з метою вивчення структури (складу) типово однорідних груп податкових надходжень), аналітичне групування

(виявлення взаємозв'язку між динамікою податкових надходжень та зміною факторних ознак), статистичний аналіз (через використання як абсолютних індикаторів податкових надходжень, так і відносних, середніх величин), системи показників, що використовуються в ході аналізу динаміки податкових явищ (абсолютний приріст (зниження), темп зростання, приросту).

Зазначимо, що після ухвалення Бюджетного кодексу України податки та збори відіграють ключову роль у формуванні фінансового базису держави та її територій. Водночас в Україні використання податків не обмежується лише в контексті виконання останніми фіскальної функції, але й має місце залучення податкових інструментів як ефективного механізму розподілу валового внутрішнього продукту. Як засвідчують дані, представлені в табл.2.1, частка податкових надходжень щодо абсолютних обсягів ВВП країни в останні роки перебуває в діапазоні 18,0 – 26,3%. В 2001–2006 рр. питома вага податкових надходжень у ВВП має тенденцію до зростання та досягненням максимального показника в 2004 р. – 26,3%. Середнє значення<sup>1</sup> податкових надходжень до ВВП в 2000–2006 рр. становить 21,3%.

Таблиця 2.1

**Динаміка податкових надходжень зведеного бюджету в співставленні з ВВП, %\***

№	Показник	2000р.	2001р.	2002р.	2003р.	2004р.	2005р.	2006р.	Середнє значення
1	<b>Податкові надходження</b>	<b>18,4</b>	<b>18,0</b>	<b>20,1</b>	<b>20,6</b>	<b>26,3</b>	<b>22,2</b>	<b>23,4</b>	<b>21,3</b>
2	Неподаткові надходження	7,4	8,0	6,5	6,8	6,9	7,2	7,5	7,2
3	Доходи від операцій з капіталом	0,1	0,2	0,5	0,7	0,7	0,6	0,6	0,5
4	Цільові фонди	3,1	0,5	0,2	0,3	0,2	0,3	0,4	0,7
5	Всього доходів (без трансфертів)	28,9	26,9	27,4	28,6	26,3	30,4	31,9	28,6

\* Розраховано на основі джерел: [15; 16; 17; 42; 43].

<sup>1</sup> Тут і надалі розрахована середня арифметична проста величина, оскільки аналіз проведено з врахуванням однакових частот.

Характеризуючи динаміку податкових надходжень зведеного бюджету у 2005–2006 рр., зазначимо, що в 2006 р. мобілізовано 171748,3 млн. грн., що на 28% більше аналогічного показника 2005 р. Структура самих податкових надходжень у 2006 р. зазнала певних змін: дещо скоротилися частки таких надходжень, як податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (на 0,7%), збори за спеціальне використання природних ресурсів (на 0,2%). Проте головною причиною, яка забезпечила незмінність частки податкових надходжень у загальній структурі зведеного бюджету, стало збільшення частки податку на додану вартість на 4%. Ще одним видом податкових доходів, частка якого збільшилась у 2006 р. порівняно з попереднім роком, був податок з доходів фізичних осіб (на 0,4%).

Другим за фіскальною роллю дохідним джерелом зведеного бюджету є неподаткові надходження, які в аналізованому періоді щодо обсягу ВВП перебувають у процентному діапазоні 6,5–8,0% (в середньому за допомогою цього виду бюджетних доходів мобілізувалось 7,2% ВВП).

Частка неподаткових надходжень зведеного бюджету у 2006 р. не змінилась і склала 23,6%. Внутрішня структура цього виду доходів зведеного бюджету зазнала змін: відбулося зниження питомої ваги доходів від власності та підприємницької діяльності – на 0,7%, адміністративних зборів та платежів і доходів від некомерційного та побічного продажу – на 0,2%. Натомість питома вага власних надходжень бюджетних установ збільшилась на 0,6%, а інших неподаткових надходжень – на 0,1%.

Слід наголосити, що інші дохідні елементи зведеного бюджету за своєю результативністю значно поступаються вищезазначеним платежам. У період з 2000 по 2006 роки доходи від операцій із капіталом в середньому становили 0,5% ВВП, на цільові фонди припадало 0,7% ВВП (такий показник забезпечено за рахунок фіскальної значущості цільових фондів у 2000 р. (3,1%), у наступні роки він помітно зменшився до 0,2–0,6%).

Значущість податкових надходжень, які мобілізуються у місцевих бюджетах співвідноситься з показником, що відображає відтворювальні процеси в межах території протягом року. Таким індикатором є валова додана вартість (у фактичних цінах) регіону. Аналіз проведемо на прикладі Тернопільської області (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Динаміка податкових надходжень місцевих бюджетів**

**Тернопільської області в співставленні з валовою доданою вартістю  
регіону, %\***

№	Показник	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	Середнє значення
1	<b>Податкові надходження</b>	5,6	5,5	6,3	6,8	5,71	5,76	5,9
2	Неподаткові доходи	1,4	1,3	1,2	1,2	0,87	0,94	1,15
3	Доходи від операцій з капіталом	0,005	0,04	0,45	0,31	0,26	0,34	0,23
4	Цільові фонди	0,19	0,03	0,03	0,02	0,02	0,04	0,05
5	Всього доходів (без трансфертів)	7,2	6,9	8,1	8,3	6,8	7,1	7,4

\* Розраховано на основі джерел: [58; 59; 60; 61; 62; 63].

Аналізуючи подані у табл. 2.2 дані, що характеризують частки дохідних джерел місцевих бюджетів Тернопільської області щодо валової доданої вартості, зазначимо, що податкові надходження складають незначну питому вагу щодо ВДВ регіону – від 5,5 до 6,8%. Середнє значення в межах аналізованого періоду становить – 6,1%.

Доволі символічними видаються також частки неподаткових доходів, доходів від операцій з капіталом та цільових фондів, що відповідно в середньому складають 1,3; 0,2; 0,07 відсоткових пункти до валової доданої вартості регіону (у фактичних цінах). Зробимо також застереження, що представлені дані не висвітлюють повною мірою податкове навантаження на валову додану вартість досліджуваного регіону, оскільки для аналізу взято

лише ті податкові надходження, які згідно з чинним законодавством мобілізуються в доходах місцевих бюджетів, і не відслідковано в динаміці та структурі вплив загальних сум податків, зборів, обов'язкових платежів на ВДВ регіону, що справляються як до державного, так і до місцевих бюджетів.

Аналіз наповнення дохідної бази місцевих бюджетів України в розрізі її елементів, зокрема податкових надходжень представлено в додатку Г'. Дані зазначеного додатка засвідчують загалом позитивну динаміку всіх складових елементів доходної частини місцевих бюджетів України. Так, у період 2000–2003 рр. податкові надходження щорічно зростали в середньому на 2279,4 млн. грн. Винятком із зазначеної закономірності став 2004 р., коли в порівняно з попереднім роком абсолютна величина податкових надходжень зменшилась на 287,2 млн. грн.

Протягом аналізованого періоду середнє значення відносних темпів зростання податкових надходжень (до попередніх років) становить 112,1%. За даним показником цей елемент дохідної бази місцевих бюджетів перевищив неподаткові надходження та доходи від цільових фондів.

Характеризуючи динаміку неподаткових надходжень у період 2000–2006 рр., наголосимо на її неоднорідній спрямованості. Так, після збільшення мобілізації неподаткових доходів у 2000–2001 рр. та в 2003 р., спостерігалось зниження мобілізації останніх відповідно в 2002 р. та 2004 р., а відтак можна стверджувати про нестабільність цього дохідного елементу місцевих бюджетів. Середнє значення неподаткових надходжень у досліджуваному часовому інтервалі становить 2115,4 млн. грн. За фіскальною результативністю неподаткові доходи поступаються лише податковим та офіційним трансфертам. У 2005–2006 рр. ці тенденції зберігались.

Найбільш чітка зростаюча тенденція в період 2000–2006 рр. спостерігається щодо доходів від операцій з капіталом. Для цієї складової дохідної бази місцевих бюджетів характерні найвищі відносні темпи зростання

порівняно з попередніми роками. Максимальний відносний показник такого зростання зафіксовано у 2002 р. – 566,3%.

Середній показник відносних темпів зростання цього доходного елементу складає 357,7%. Проте наголосимо, що доходи від операцій з капіталом, незважаючи на позитивну динаміку, не відіграють ключової ролі при формуванні доходної бази місцевих бюджетів України.

Ще одним структурним елементом, за рахунок якого формуються власні доходи місцевих бюджетів є цільові фонди. В досліджуваному часовому інтервалі динаміка доходів від цільових фондів мала подвійну характеристику: 2000–2002 рр. – спадна тенденція (мінімальні надходження зафіксовані в 2002 р. – 282,9 млн. грн.), 2003–2004 рр. – відповідно зростаюча. Зазначимо, що даний елемент доходів місцевих бюджетів є найменш фіскально значимим, позаяк в аналізованому періоді доходи від цільових фондів у середньому становили 568 млн. грн.

Доволі важливим із позицій фінансової самодостатності територій є аналіз динаміки доходів місцевих бюджетів України (без офіційних трансфертів з державного бюджету). В період з 2000 по 2004 роки власні доходи місцевих бюджетів тенденційно зростають, до того ж середнє значення відносних темпів зростання (до попереднього року) складає 112,6%. А це практично відповідає аналогічному показнику динаміки податкових надходжень – 112,1%, а отже можна стверджувати про залежність мобілізації податків і формування власної доходної бази місцевих бюджетів. Негативним аспектом формування доходів (без офіційних трансфертів) є незначне їх зростання у 2004 р. (+195,2 млн. грн.), що на фоні середньої величини абсолютних темпів зростання власних доходів (+2107,7 млн. грн.) видається справді проблемним.

Позитивна динаміка була характерна і для офіційних трансфертів, що спрямовувались з державного бюджету. Так, аналізуючи дану тенденцію, зазначимо, що середня сума офіційних трансфертів у 2000–2003 рр. стано-

виль 8040,6 млн. грн., середній відносний темп зростання офіційних трансфертів становить 140,1%, середній абсолютний темп зростання цієї складової доходів місцевих бюджетів становить +2450,4 млн. грн. щорічно. Загалом же дохідна частина місцевих бюджетів України (з офіційними трансфертами) в досліджуваному часовому періоді зростала аналогічно за всіма базовими показниками. Відмінність полягає в тому, що кількісні параметри такого зростання дещо різняться. Так, середній відносний темп зростання загальних доходів складає 122,7%, а середній абсолютний темп зростання відповідно становив +5195,5 млн. грн. Проаналізуємо тенденції формування доходів місцевих бюджетів та податкових надходжень на прикладі досліджуваного регіону (див. додаток Д).

Аналіз формування дохідної бази місцевих бюджетів Тернопільської області засвідчує деякі ідентичні тенденції, що характерні для загальнодержавного рівня. Так наприклад, прослідковується позитивна динаміка щодо податкових надходжень. Середній абсолютний темп зростання податкових платежів в межах регіону становить 34,2 млн. грн. Визначення фіскальної ефективності податкових надходжень при мобілізації доходів місцевих бюджетів потребує аналізу питомих ваг елементів дохідної бази.

*Таблиця 2.3*

**Структура складових елементів доходів місцевих бюджетів України (без урахування офіційних трансфертів), %\***

№ з/п	Елементи доходів	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	Середнє значення
1	<b>Податкові надходження</b>	<b>80,88</b>	<b>83,21</b>	<b>84,71</b>	<b>82,47</b>	<b>80,50</b>	<b>77,81</b>	<b>85,85</b>	<b>82,2</b>
2	Неподаткові надходження	12,45	12,31	10,66	10,61	9,45	11,68	13,31	11,5
3	Доходи від операцій з капіталом	0,16	0,61	3,17	4,61	8,06	6,85	7,39	4,4
4	Цільові фонди	6,51	3,87	1,46	2,31	1,99	3,66	4,09	3,4

\* Розраховано на основі джерел: [58; 59; 60; 61; 62; 63].



Представлені в табл. 2.3 дані засвідчують, що впродовж 2000–2006 рр. податкові надходження були найбільш фіскально значущим інструментом наповнення дохідної частини місцевих бюджетів, не враховуючи при цьому офіційних трансфертів. Питома вага податкових інструментів у власних доходах становила від 80,5 до 84,71%. В середньому на цей структурний елемент доходів припадало 82,2% всіх доходів.

Другим за фіскальною результативністю джерелом мобілізації коштів місцевих бюджетів були неподаткові надходження, частки яких у дохідній частині місцевих бюджетів (без офіційних трансфертів) були в діапазоні 9,45–13,31%. Якщо для податкових доходів характерною була зростаюча (до 2003 р.), а в наступні роки – спадна тенденція (за виключенням 2006 р.), то неподаткові надходження відзначалися спадною динамікою (з 12,45% в 2000 р. до 9,45% в 2004 р.) та зростаючою в наступні 2 роки.

Доходи від операцій з капіталом та доходи цільових фондів за своєю фіскальною значущістю не належать до вагомих структурних елементів доходів місцевих бюджетів, тому що в середньому на них припадало 4,4 та 3,4% власної дохідної бази місцевих бюджетів відповідно. Аналіз фіскальної ефективності податкових надходжень у формуванні місцевих бюджетів Тернопільської області подано в табл. 2.4.

*Таблиця 2.4*

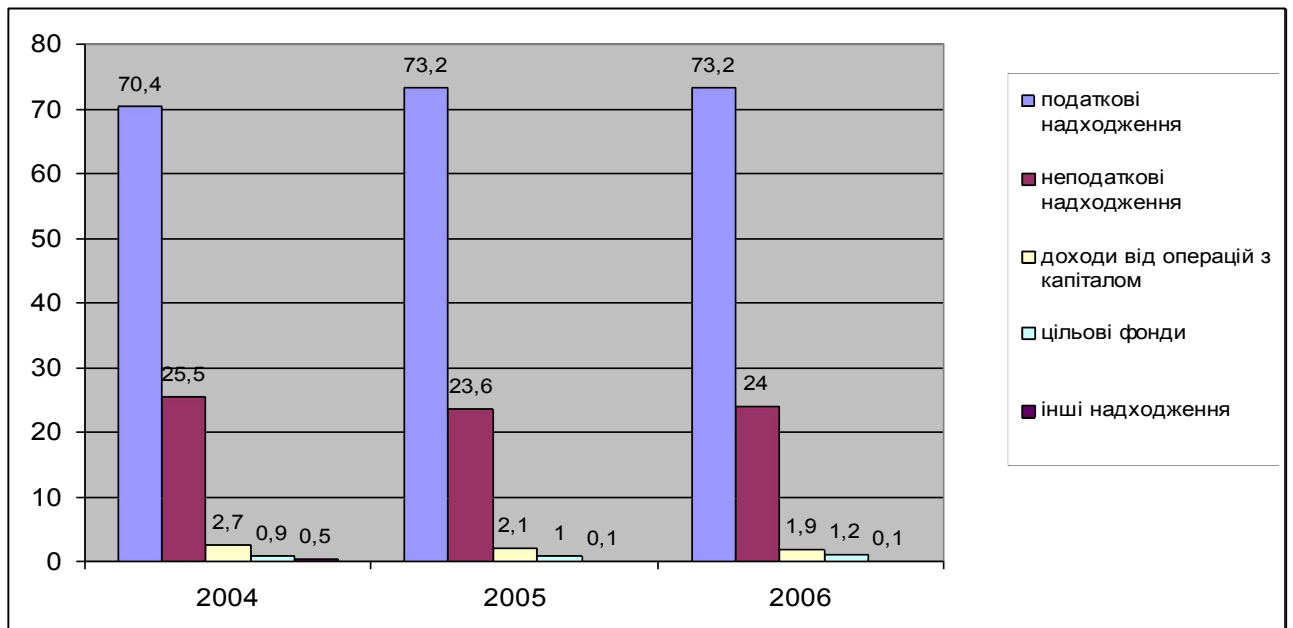
**Податкові надходження у формуванні власних доходів місцевих бюджетів Тернопільської області, %\***

№ з/п	Елементи доходів	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	Середнє значення
1	<b>Податкові надходження</b>	<b>77,28</b>	<b>80,06</b>	<b>78,58</b>	<b>81,79</b>	<b>83,14</b>	<b>81,13</b>	<b>80,33</b>
2	Неподаткові надходження	20,04	18,89	15,49	14,21	12,63	13,50	15,79
3	Доходи від операцій з капіталом	0,06	0,40	5,61	3,76	3,88	4,82	3,09
4	Цільові фонди	2,62	0,65	0,32	0,24	0,35	0,55	0,79

\* Розраховано на основі джерел: [58; 59; 60; 61; 62; 63].

Таким чином, дані табл. 2.4 показують, що фіскальна ефективність податкових надходжень при формуванні дохідної частини місцевих бюджетів Тернопільської області (без офіційних трансфертів) становить в середньому 80,33%. До того ж за аналізованим індикатором у період з 2000 по 2005 роки відслідковується нечітка тенденція (спади чергувались із підвищенням показника). Що ж до інших складових дохідної бази місцевих бюджетів, то і як на загальнодержавному рівні другим бюджетоутворюючим інструментом є неподаткові доходи, на які в середньому по області припадає 15,79%. Частки доходів від операцій з капіталом та доходів від цільових фондів у середньому складають 3,09 і 0,79% відповідно.

В процесі дослідження динаміки податкових надходжень зведеного бюджету зроблено висновок про визначальну фіскальну роль податкових надходжень у формуванні дохідної бази місцевих бюджетів (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Динаміка доходів місцевих бюджетів в Україні в 2004–2006 рр., %**

Ще одним показником, який показує ефективність використання податкових інструментів у фінансовому забезпеченні розвитку територій є частка податкових надходжень у доходах загального та спеціального фондів

місцевих бюджетів. Такий аналіз подано в табл. 2.5. Співвідношення між податковими надходженнями, що мобілізуються в загальному та спеціальному фондах місцевих бюджетів Тернопільської області є доволі значним. Така диференціація складає 8–15 разів. Наголосимо, що наповнення саме спеціального фонду місцевих бюджетів є надзвичайно важливим, адже тут акумулюються кошти, які в перспективі використовуються на розвиток адміністративно-територіальних утворень, фінансування капітальних вкладень та ін. У 2004 р. спостерігався перепад (-102,1 тис. грн.) в позитивній динаміці податкових надходжень у загальний фонд місцевих бюджетів, позаяк тенденція податкових доходів у спеціальний фонд за період 2000-2006 років мала виключно висхідний характер.

Таблиця 2.5

**Динаміка податкових надходжень у формуванні загального та спеціального фонду місцевих бюджетів Тернопільської області\***

№ з/п	Показник	2002	2003	2004	2005	2006	середнє значення
1	Податкові надходження загального фонду, тис.грн.	153896,2	197852,9	197480,8	257352,9	327002,0	226716,9
2	Податкові надходження спеціального фонду, тис.грн.	12686,9	12964,7	13784,4	16599,2	20982,9	15403,6
3	Питома вага податкових надходжень в доходах загального фонду, % **	93,86	95,18	97,74	96,59	96,83	96,04
4	Питома вага податкових надходжень в доходах спеціального фонду, %**	26,41	26,01	24,56	23,30	27,21	25,49

\* Розраховано на основі джерел: [59; 60; 61; 62; 63].

\*\* без врахування офіційних трансфертів

Податкові надходження з різною фіскальною результативністю беруть участь у формуванні доходів загального та спеціального фондів місцевих бюджетів Тернопільської області. Зокрема, дохідна частина загального фонду місцевих бюджетів в досліджуваному періоді в середньому на 95% складалася з податкових надходжень, тоді як аналогічний показник доходів спеціального фонду складав лише 25,07%.

Аналізуючи поелементну структуру податкових надходжень місцевих бюджетів, зазначимо, що визначальну фіскальну роль останнім часом відіграють податки прибуткової групи. Так, кардинальні зміни в оподаткуванні доходів населення відбулись 01.01.2004 р., коли набрав чинності Закон України від 22.05.2003 р. № 889-IV „Про податок з доходів фізичних осіб”. Цим нормативним актом запроваджено оподаткування доходів громадян за ставкою 15% до об’єкта оподаткування (з 01.01.2004 р. до 01.01.2007 р. діяла ставка 13%).

Позитивну тенденцію динаміки надходжень даного податку як в абсолютних, так і у відносних показниках представлено в додатку Е. Так, питома вага прибуткового податку з громадян у ВВП в період з 1998 по 2003 роки щорічно збільшувалась. Якщо в 1998 р. фіскальна результативність складала 3,48%, то в 2003 р. збільшилась на 1,75%. У 2003 р. до місцевих бюджетів надійшло на 13,8% більше прибуткового податку, ніж було заплановано. Значну питому вагу у даних надходженнях становить прибутковий податок з робітників і службовців (94,2%), на долю працівників сільського господарства припадало 1,9%, фіксований податок для фізичних осіб-суб’єктів підприємницької діяльності склав 1,8% загальних надходжень. За даною ознакою надходження прибуткового податку з громадян суттєво не змінюються протягом кількох останніх років. Так, частка надходжень від робітників і службовців у 1999 р. становила 92,5%, працівників колективних сільськогосподарських підприємств – 1,2%, суб’єктів підприємницької діяльності – 4,4%. Найбільше зростання надходжень податку в 2003 р., порівняно з 2001– 2002 рр., спостерігалось у Київській (+64,5 та +31,1%), Чернівецькій (+65,3 і +28,4%), Тернопільській (+72,2 та +34%) та Рівненській (+75,6 та +28,4%) областях. У 2001 р. до зведеного бюджету України надійшло 8774,9 млн. грн. прибуткового податку з громадян, що більше річного планового показника на 1844,9 млн. грн. або на 26,6%. У 2002 р. отримано 10565,9 млн. грн. цього податку, що на 628,9 млн. грн. більше річного плану та на 1791

млн. грн. більше фактичних надходжень 2001 р. У 2003 р. надходження від прибуткового податку з громадян зросли на 2697,4 млн. грн. порівняно з попереднім роком (див. додаток Ж). У 2004 р. надходження від податку з доходів фізичних осіб дещо зменшились внаслідок зниження ефективної ставки цього податку з 16,8% в 2003 р. до 12,5% в 2004 р. В 2005 р. мобілізація надходжень даного платежу склала 17325,2 млн.грн., що на 31,1% більше попереднього року.

Цікавим, на нашу думку, є і аналіз надходжень даного платежу в розрізі регіонів України (додаток З). Найбільші надходження податку з доходів фізичних осіб в 2004–2005 рр. мали місце в м.Києві (2299 та 3138 млн. грн. відповідно), Донецькій (1682 та 2156 млн. грн.), Дніпропетровській (1223 і 1623 млн. грн.), Харківській (798 і 1039 млн. грн.) областях, що підкреслює значний економічний потенціал даних регіонів. В депресивних областях мобілізація даного податку була такою: Чернівецька (120 та 161 млн. грн. відповідно по роках), Тернопільська (136 і 181 млн. грн.), Волинська (160 та 217 млн. грн.).

Протягом періоду справляння прибуткового податку з громадян та податку з доходів фізичних осіб цей платіж надходив як у дохідну частину державного, так і місцевих бюджетів. Так, у 1995–1996 рр. 46,2% та 47,9% прибуткового податку з громадян надходило в державний бюджет. Завдяки цьому податку формувалось 6,1% та 6,5% доходів бюджету відповідно. В 1999 р. 29,8% адміністрованого прибуткового податку надходило в державний бюджет (1322,9 млн. грн.), однак питома вага цього платежу в доходах була також незначною – 6,7%. У 2004–2005 рр. лише 4,4–5,0 % податку з доходів фізичних осіб надходило в дохідну частину Державного бюджету України, фіскальна значущість цих надходжень перебували в інтервалі 0,7–1,1% всіх доходів бюджету.

В Тернопільській області прибутковий податок з громадян, а згодом податок з доходів фізичних осіб також відігравав важливу роль при

формуванні доходів місцевих бюджетів (Додаток И, додаток К). Мобілізація цього платежу відповідала в основному загальнодержавним тенденціям. Основною причиною збільшення надходжень податку з доходів фізичних осіб, так і частки його в доходах місцевих бюджетів є підвищення рівня мінімальної заробітної плати.

Іншим важливим податком прибуткової групи, за допомогою якого формуються доходи місцевих бюджетів є податок на прибуток підприємств комунальної форми власності. Наближення практики прибуткового оподаткування юридичних осіб до норм, усталених у більшості розвинутих країн, відбулося з прийняттям Закону „Про оподаткування прибутку підприємств” у редакції від 22.05.1997 р. Згідно з цим нормативно-правовим актом, об’єктом оподаткування став прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку та суму амортизаційних відрахувань.

Еволюція вітчизняного прибуткового оподаткування підприємств супроводжувалась паралельною зміною ставки податку та об’єктивною тенденцією до переходу від диференціації ставок до застосування єдиної ставки податку для суб’єктів господарювання, що займаються різними видами діяльності. Так, якщо в 1993 р. ставка податку на валовий дохід була встановлена на рівні 18%, то з 01.02.1994 р. її було підвищено до 22%. Починаючи з 01.01.2004 р., була зменшена базова ставка податку на прибуток з 30 до 25%. На нашу думку, періодичні законодавчі трансформації в механізмі розрахунку та справлянні даного податку не відповідали стану та рівню розвитку економічної системи України, не вписувались повною мірою в реалії соціально-економічного та політичного життя і не враховували рівня та можливостей суб’єктів господарювання щодо сплати цього платежу.

Динаміка та фіскальна ефективність податку з прибутку підприємств комунальної власності в Тернопільській області проаналізована в додатку Л. Зазначимо, що на адміністрування даного платежу значною мірою впливає як

невисокий показник рентабельності підприємств та організацій комунальної форми власності, так і значне скорочення суб'єктів господарювання, які функціонують у даному секторі економіки (додаток М). Кількість платників податків – юридичних осіб комунальної форми власності в загальній кількості платників податків в Україні в період з 01.01.2005 р. до 01.01.2006 р. зменшилася з 5,15% до 5,02%. [43]. На нашу думку, такий факт безперечно негативно впливає на мобілізацію податку на прибуток підприємств комунальної форми власності.

Ще одним складовим елементом наповнення доходів місцевих бюджетів є група зборів за спеціальне використання природних ресурсів. Аналіз адміністрування цих обов'язкових платежів в Україні та Тернопільській області представлено в таблиці 2.6 та додатку Н.

Таблиця 2.6

**Динаміка надходжень зборів за спеціальне використання природних ресурсів у місцеві бюджети України в 2000-2006 рр.\***

№ з/п	Види доходів	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2005 р.	2006 р.
1	Збори за спеціальне використання природних ресурсів, млн. грн.	1460,5	1625,5	1817,5	2047,7	2789,5	3220,2
2	Частка зборів в сумі податкових надходжень, %	12,42	11,01	11,04	11,01	11,84	10,41
3	В т.ч.: збір за спеціальне використання лісових ресурсів, млн. грн.	9,9	2,1	2,3	2,1	2,8	2,3
4	збір за спеціальне використання водних ресурсів, млн. грн.	39,7	1,9	2,2	5,3	4,6	3,6
5	платежі за користування надрами, млн. грн.	34,5	2,8	6,7	7,9	57,2	71,9
6	плата за землю, млн. грн.	1376,4	1618,7	1806,3	2032,3	2718,2	3122,3
7	Частка плати за землю в сумі зборів за спеціальне використання природних ресурсів, %	94,24	99,58	99,38	99,25	97,45	96,95
8	Питома вага плати за землю в податкових надходженнях, %	11,71	10,97	10,98	10,93	11,54	10,09

\* Розраховано на основі джерел: [15; 16; 17; 42; 43].

Найбільш фіскально значущим податковим платежем серед зборів за спеціальне використання природних ресурсів є плата за землю (в середньому вона складає 98,11% всіх рентних платежів доходної частини місцевих бюджетів). Позитивним аспектом мобілізації плати за землю є те, що у 2005 р., крім зростання абсолютних надходжень, зросла і частка даного платежу в податкових надходженнях, що акумулюються в місцевих бюджетах до 11,54%. Номінальний обсяг надходжень плати за землю в 2006 р. становив 3122,3 млн. грн., що на 404,2 млн.грн. або на 14,9% більше, ніж за аналогічний період 2005 р. В структурі плати за землю найбільшу питому вагу займає земельний податок – 52,1% (1628,2 млн. грн.). В 2006 р. надходження орендної плати становили 1494,1 млн. грн. або 47,9% загального обсягу надходжень плати за землю. Зростання надходжень плати за землю обумовлене такими чинниками: покращення адміністрування податку, вдосконалення обліку орендарів земельних ділянок та обліку власників земельних ділянок у земельному кадастрі. Доцільно, на нашу думку, проаналізувати надходження плати за землю в регіональному розрізі (див. додаток П).

Наступною групою податкових надходжень, за допомогою яких формуються доходи місцевих бюджетів України є внутрішні податки на товари та послуги. Згідно з чинним законодавством нині до цих податкових інструментів відносять акцизний збір з вироблених в Україні товарів, зокрема, з лікєро-горілочаної продукції, тютюну та тютюнових виробів; плата за видачу ліцензій на певні види господарської діяльності; податок на промисел; плата за видачу ліцензій та сертифікатів; плата за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності; плата за ліцензію на право роздрібної торгівлі алкоголем та тютюновими виробами; плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності тощо. Аналіз перелічених податкових надходжень в Україні останнім часом подано в табл. 2.7.



Динаміка справляння внутрішніх податків на товари та послуги в Україні характеризується позитивною тенденцією. Одним із важливих факторів, що безпосередньо впливають на динаміку цих податкових платежів, є ситуація зі споживанням алкогольних напоїв, тютюнових виробів, обсягами оптового та роздрібного товарообігу, розвитком внутрішніх ринків послуг тощо. Останнім часом простежується вплив цих факторів як в Україні загалом, так і в регіонах зокрема (додатки Р, С). Слід також відмітити, що фіскальна ефективність цих обов'язкових платежів є незначною, оскільки в загальній сумі податкових надходжень у місцеві бюджети внутрішні податки становлять у середньому 4,2%. Динаміка надходжень внутрішніх податків на товари і послуги у Тернопільській області, а також їх фіскальна значущість подані у додатку Т.

Таблиця 2.7

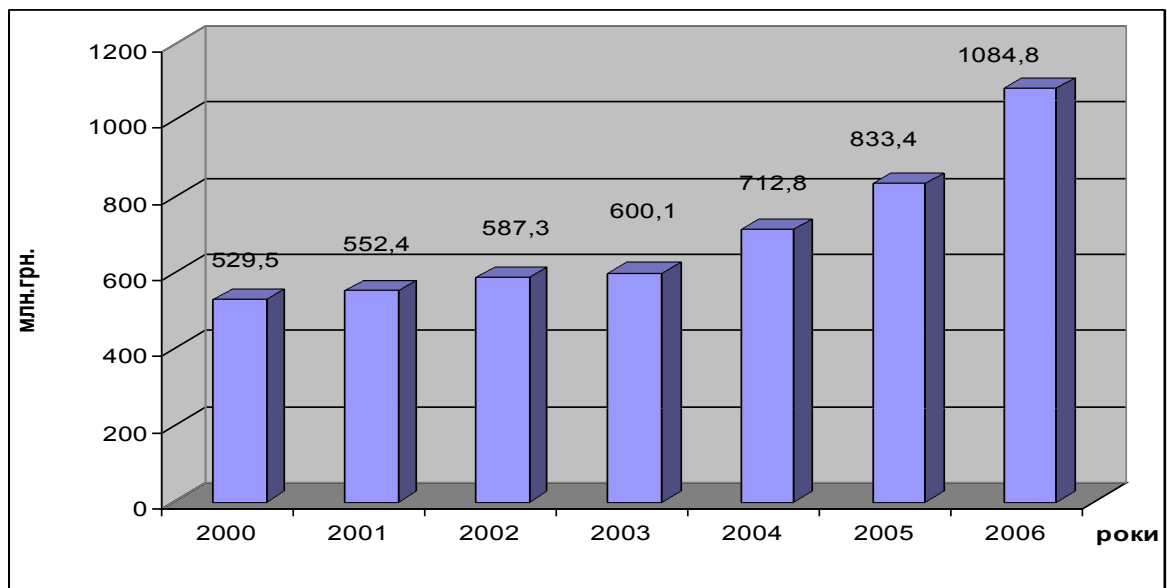
**Динаміка надходжень внутрішніх податків на товари та послуги в Україні\***

№ з/п	Види доходів	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2006 р.	Середнє значення
1	Внутрішні податки на товари та послуги, млн. грн., в т.ч.	562,3	587,9	675,6	679,6	1399,4	780,9
2	Частка внутрішніх податків в сумі податкових доходів, %	4,78	3,98	4,11	3,65	4,52	4,2
3	Акцизний збір з вироблених в Україні товарів, млн. грн., з них	150,6	271,1	210,7	105,1	64,4	160,4
4	по лікєро-горілчаній продукції	126,0	233,6	х	х	3,2	х
5	по тютюну та тютюнових виробках	6,2	10,78	х	х	0,62	х
6	плата за ліцензії на певні види господарської діяльності, з них	144,2	29,2	153,6	212,7	567,6	221,5
7	податок на промисел	14,2	8,7	6,8	7,5	7,0	8,8
8	плата за видачу ліцензій та сертифікатів	1,4	0,6	3,5	3,2	2,9	2,3
9	плата за державну реєстрацію суб'єктів господарювання	14,4	17,6	19,5	19,9	28,0	19,9
10	плата за ліцензію на право роздрібної торгівлі алкоголем та тютюновими виробами	11,2	2,2	123,8	181,5	528,1	169,4

\* Розраховано на основі джерел: [85; 86; 87; 88].

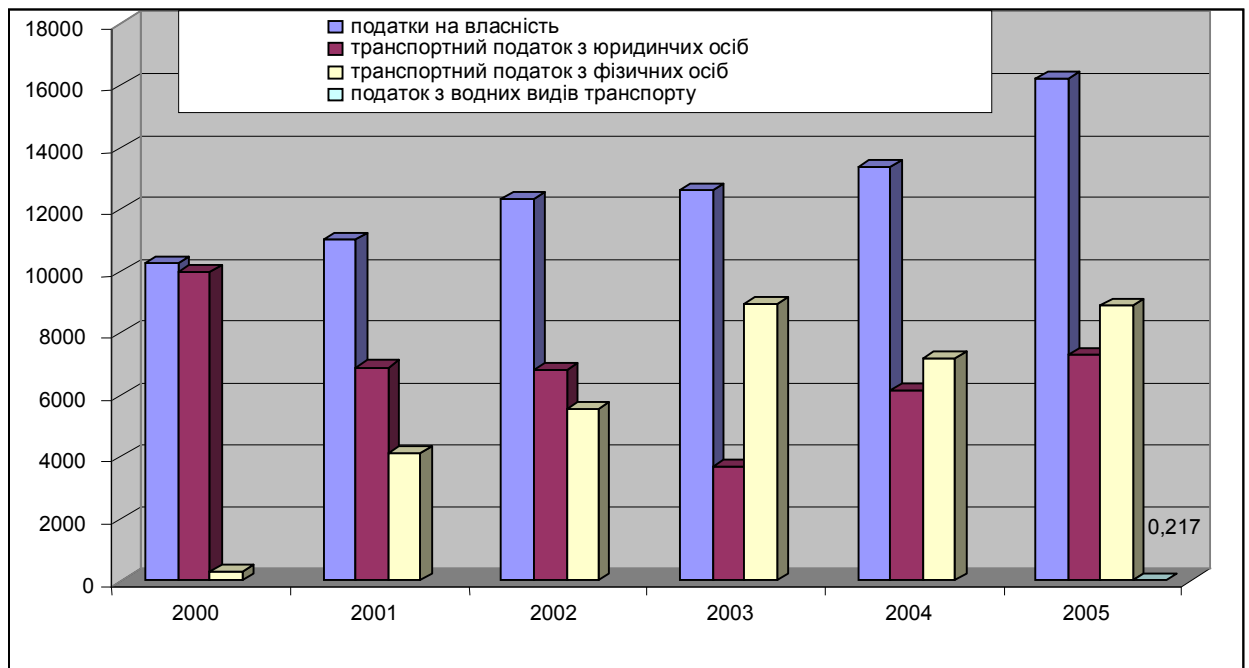
Динаміка справляння внутрішніх податків на товари та послуги в Україні характеризується позитивною тенденцією. Одним із важливих факторів, що безпосередньо впливають на динаміку цих податкових платежів, є ситуація зі споживанням алкогольних напоїв, тютюнових виробів, обсягами оптового та роздрібного товарообігу, розвитком внутрішніх ринків послуг тощо. В останні роки простежується вплив цих факторів як в Україні загалом, так і в регіонах зокрема (додатки Р, С). Слід також відмітити, що фіскальна ефективність цих обов'язкових платежів є незначною, оскільки в загальній сумі податкових надходжень у місцеві бюджети внутрішні податки становлять у середньому 4,2%. Динаміка надходжень внутрішніх податків на товари і послуги у Тернопільській області, а також їх фіскальна значущість подані у додатку Т.

У структурі доходів місцевих бюджетів України певну фіскальну роль відіграють податки на власність. У досліджуваному періоді цю групу представляв податок з власників транспортних засобів. Динаміка надходжень цього платежу представлена на рис. 2.2. Зазначимо, що безпосереднім фактором, який впливає на надходження цього платежу, є зростаюча кількість транспортних засобів (додаток У).



**Рис. 2.2.** Динаміка надходжень податку з власників транспортних засобів в Україні, млн. грн. [15; 16; 17; 42; 43].

Фіскальна значущість податку з власників транспортних засобів у дохідній частині місцевих бюджетів в аналізованому періоді становить відповідно в 2000 р. – 3,7% доходів місцевих бюджетів, 2001 р. – 3,1%, 2002 р. – 3,0%, 2003 р. – 2,6%, 2004 р. – 3,2%, 2005 р. – 3,5%, що засвідчує невисоку його фіскальну роль. В місцевих бюджетах Тернопільської області податок із власників транспортних засобів, що представляє податки на власність, акумулюється в дохідній частині спеціального фонду місцевих бюджетів. Динаміка його надходжень подана на рис. 2.3.



**Рис. 2.3** Динаміка надходжень податку з власників транспортних засобів у Тернопільській області, тис. грн. [63].

Починаючи з 2003 року, податок із власників транспортних засобів почали сплачувати у більшому обсязі фізичні особи порівняно з юридичними. Таке явище можна пояснити збільшенням кількості транспортних засобів саме серед населення в останні роки. Податки з власності та зокрема податок з власників транспортних засобів – це основний інструмент, за допомогою якого формуються доходи спеціального фонду місцевих бюджетів, адже за питомою вагою серед усіх податкових надходжень цей

платіж становив у 2000 р. – 95,25%, 2001 р. – 92,73%, 2002 р. – 97,41%, 2003 р. – 97,22%, 2004 р. – 97,19 %, 2005 р. – 97,74% відповідно.

У середньому за аналізований період цей показник складав 96,26% усіх податкових надходжень. Аналіз надходжень податку з власників транспортних засобів в регіональному розрізі подано в додатку Ф. Поряд з цим, податкові доходи місцевих бюджетів формуються також за рахунок групи податків, що не віднесені до інших категорій. Як правило, сюди відносять фіксований сільськогосподарський податок та єдиний податок. Дані податкові інструменти за своєю природою виступають не стільки фіскальним елементом наповнення доходів місцевих бюджетів, скільки відіграють важливу стимулюючу роль у розвитку малого підприємництва, зокрема в аграрному секторі економіки. Фіскальна значущість цих платежів є невисокою, наприклад, на фіксований сільськогосподарський податок у 2001–2002 рр. припадало приблизно 0,6% доходів місцевих бюджетів, у 2003 р. – 0,48%. Водночас фіскальна роль єдиного податку є на порядок вищою, до того ж характеризується позитивною динамікою: 2000 р. – 1,2%, 2002 р. – 2,6%, 2003 р. – 3,3%, 2004 р. – 4,0% доходів місцевих бюджетів України. Ця зростаюча тенденція пояснюється зростанням кількості малих підприємств в Україні, лівова частка яких функціонує завдяки спрощеним моделям оподаткування (додаток Х).

Надходження єдиного податку для суб'єктів підприємницької діяльності у 2006 р. становили 1348 млн. грн., що на 27,9 млн. грн. або на 2,1% більші, ніж затверджено місцевими радами на 2006 р. Динаміка надходжень єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку в регіональному розрізі представлена в додатку Ц. Аналіз динаміки надходжень податків, що не віднесені до жодних категорій в Тернопільській області та їх фіскальну значущість подано в додатку Ш.

Таким чином, представлений аналіз формування дохідної бази місцевих бюджетів України та досліджуваного регіону (Тернопільська

область) засвідчив, що в період з 2000 по 2006 роки за допомогою саме податкового інструментарію акумулювалась лєвова частка як власних доходів місцевих бюджетів, так і доходів загалом.

## **2.2. Податково-стимулюючі технології як фактор інтенсифікації територіального розвитку**

Підвищення збалансованості територіального розвитку в Україні є важливим стабілізуючим макроекономічним фактором. Проблематика використання стимулюючих бюджетно-податкових інструментів впливу на територіальний розвиток була завжди актуальною. Фіскальні відносини на територіальному рівні розглянуто в багатьох працях зарубіжних (Р. Масгрейв, Ш. Бланкарт, Л. Шроудер, Ю. Нємец, У. Оутс, М. Перлман, Г. Райт, П. Рассел, Ч. Тібо, К. Фостер, Д. Хіллі), російських (В. Лєксін, В. Швєцов, І. Горський, О. Богачєва, Н. Кашина, А. Коломієць, А. Бабич, Л. Павлова, Н. Альвіанська, В. Пансков, Л. Проніна, В. Садков) та українських (В. Вишневський, В. Кравченко, Ц. Огонь, О. Кириленко, В. Рибак, В. Ткаченко, М. Долішній, І. Луніна, І. Горленко, С. Каламбет, Л. Тарангул, А. Славкова, С. Слухай, О. Лирик, В. Лагутін) вчених.

Необхідність дієвих практичних заходів щодо подолання відмінностей в рівнях розвитку окремих територій в Україні стає очевидною, якщо проаналізувати статистичні матеріали, що підтверджують наявність достатньо суттєвих територіальних розбіжностей, які за світовими стандартами є загрозовими, спричинюють конфлікти у відносинах між адміністративно-територіальними утвореннями та державою, породжують сепаратистські настрої, руйнують підвалини державної цілісності.

Такими вважаються дивергенції між територіями у 30–50% порівняно із середнім рівнем по країні за основними параметрами соціально-

економічного розвитку. Для аналізу розширених територіального розвитку в Україні ми взяли 10 індикаторів, які ілюструють їх масштабність (табл. 2.8).

Така диференціація розвитку регіонів України яскраво відображається і в надходженнях у зведений бюджет у розрахунку на одну особу. У 2004 р. на одного мешканця Києва припадало 6410 грн., Полтавської області - 1841 грн., Донецької - 1797 грн., Дніпропетровської - 1511 грн., тоді як в Чернівецькій - 438 грн., Тернопільській - 411 грн.

Таблиця 2.8

**Дивергенції соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць (АТО) в 2006 р.\***

№ з/п	Показник	Максимальне значення по АТО	Мінімальне значення по АТО	Масштаб розбіжності (разів)
1	Валовий регіональний продукт у розрахунку на одну особу, грн.	м. Київ - 28780,0	Тернопільська обл. - 4603,0	6,25
2	Інвестиції в основний капітал на одну особу, грн.	м. Київ - 9329,5	Тернопільська обл. - 1098,1	8,49
3	Роздрібний товарооборот підприємств на одну особу, грн.	м. Київ - 9545,0	Тернопільська обл. - 1560,0	6,12
4	Обсяг реалізованих послуг у розрахунку на особу, грн.	м. Київ - 3796,0	Тернопільська обл. - 275,0	13,80
5	Рівень зареєстрованого безробіття (%)	Тернопільська обл. - 5,3	м. Київ - 0,4	13,25
6	Наявні доходи в розрахунку на одну особу, грн.	м. Київ - 14004,5	Закарпатська обл. - 5991,5	2,34
7	Витрати в розрахунку на одну особу, грн.	м. Київ - 25916,0	Тернопільська обл. - 5956,9	4,35
8	Прямі іноземні інвестиції на одну особу, дол. США	м. Київ - 2069,6	Чернівецька обл. - 40,8	50,7
9	Обсяг експорту в розрахунку на одну особу, дол. США	м. Київ - 1393,5	Чернівецька обл. - 2,1	663,6
10	Обсяг імпорту в розрахунку на одну особу, дол. США	м. Київ - 513,9	Житомирська обл. - 1,82	282,4

\* Розраховано на основі джерел: [163; 164].

Як наслідок, амплітуда коливань між максимальним та мінімальним показниками складала 13–15 разів. У 2005 році приріст податкових надходжень у зведений бюджет складає приблизно 147%, і не є характерним саме для депресивних регіонів. Посилення дивергенцій соціально-економічного розвитку територій відбувається на фоні значних прорахунків у

регіональній бюджетно-податковій політиці, зокрема, неефективному використанні таких інструментів, як податкові преференції, місцеві податки і збори; формульні розрахунки дотацій вирівнювання на основі індексу податкоспроможності територій; податкове адміністрування на рівні регіонів тощо. Одним із найбільш проблемних моментів використання податкового інструментарію з метою впливу на територіальний розвиток в Україні стало функціонування спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку (далі - СЕЗ і ТПР).

Ми не ставимо перед собою завдання більш глибоко розкривати проблематику надання податкових пільг в Україні, адже це досить ґрунтовно висвітлено в напрацюваннях як учених-фінансистів, так і практиків. Однак більш детально зупинимось саме на практиці використання податкових пільг у межах СЕЗ і ТПР, адже тут найкраще проявляється територіальна ознака надання таких преференцій. Зазначимо, що подолання територіальних диспропорцій, розвиток пріоритетних галузей, прискорення науково-технічного прогресу, активізація інвестиційних процесів, як засвідчує зарубіжний досвід, можливі шляхом створення особливих територіальних осередків у форматі спеціальних (вільних) економічних зон. На початку нового тисячоліття у світі налічувалось близько 4 тисяч таких формувань, на які припадає більше ніж 15% світового торговельного обороту [117]. У високорозвинутих країнах СЕЗ вирішують питання подолання нерівномірності розвитку окремих регіонів засобами досягнення гармонійного розвитку всіх територій, а також залученням останніх у світовий економічний простір.

Практика створення СЕЗ і ТПР набула свого поширення в Україні з прийняттям відповідної нормативно-правової бази, зокрема, Концепції створення спеціальних (вільних) економічних зон і територій із спеціальним режимом інвестиційної діяльності, законодавчих актів про зовнішньоекономічну діяльність, близько 20 законів про створення окремих СЕЗ,

Закону України “Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон”.

У 1994 р. було видано Указ Президента України „Про економіко-технологічний експеримент у Бродівському районі Львівської області”, який став прообразом українських СЕЗ. Однак практичного втілення цей експеримент не отримав. Першу СЕЗ в Україні було створено в 1995 р. на основі Указу Президента України „Про північнокримську експериментальну економічну зону „Сиваш”, однак і ця спеціальна зона так і не запрацювала. Особливо активним періодом створення СЕЗ був 1998-1999 рр., коли було сформовано 11 СЕЗ та 66 ТПР, які за площею становили 10% території України. Ідеологія створення в Україні спеціальних територіальних утворень обумовлювалась певними мотиваційними чинниками (рис. 2.4.). Визначальним для українських СЕЗ став березень 2005 року, коли було ухвалено Закон „Про внесення змін до Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік та деяких інших законодавчих актів України”, якими, по суті, ліквідовувались преференційні режими вітчизняних СЕЗ і ТПР.



**Рис.2.4. Мотиваційні чинники створення та умови функціонування СЕЗ і ТПР**



Податковим інструментом заохочення іноземного інвестування в СЕЗ та ТПР стали податкові пільги (додаток Щ). На нашу думку, саме наявність значного обсягу податкових преференцій у межах СЕЗ і ТПР стала тим важливим аргументом, яким керувались опоненти останніх в Україні. Обчисливши індекс результативності податкових пільг (відношення обсягу залучених інвестицій до обсягу наданих податкових пільг), зазначимо, що в 1999 р. він становив 10,57 грн., в 2000 р. – 3,89 грн., в 2001 р. – 2,54 грн., в 2002 р. – 1,45 грн., в 2003 – 2,07 грн., в 2004 р. – 1,96 грн. Таким чином, протягом аналізованого періоду результативність використання податкових інструментів у СЕЗ і ТПР погіршилась доволі відчутно. Зниження ефективності надання пільг адекватно відбилось на бюджетних втратах як державного, так і місцевих бюджетів. Разом із тим, фіскальна ефективність не була базовим пріоритетом при створенні та функціонуванні СЕЗ і ТПР, а тому акцентування уваги виключно на таких показниках є некоректним. Ще одним важливим аргументом критики вітчизняних СЕЗ і ТПР було існування диспропорцій у їх функціонуванні. І це справедливе твердження, адже серед діючих СЕЗ і ТПР були доволі успішні, а були й такі, що так і не були реалізовані (табл. 2.5).

За такими параметрами, як питома вага освоєних інвестицій, реалізації продукції та наданні податкових пільг, серед територій пріоритетного розвитку перші позиції у сформованому рейтингу посідають ТПР в Донецькій області, ТПР в АР Крим та ТПР в м. Харків. Серед спеціальних економічних зон найбільш ефективними є СЕЗ „Яворів” та СЕЗ „Закарпаття”. Дискусійними видаються результати співставлення щодо СЕЗ „Донецьк”, на яку при частці освоєних інвестицій 0,3% та частці реалізованої продукції 1,2% припадає найбільше серед СЕЗ податкових пільг – 12%.

За результатами проведеного аналізу достатньо неефективними серед територій пріоритетного розвитку виявились ТПР Волинської, Чернігівської

областей та ТПР м. Шостка (Сумська область), які за трьома параметрами отримали найнижчі рейтингові місця.

Таблиця 2.5

**Порівняльний аналіз функціонування СЕЗ і ТПР в Україні\***

№ з/п	Назва СЕЗ, ТПР	Частка освоєних інвестицій, %	Рейтинг (серед ТПР)	Частка реалізованої продукції, %	Рейтинг (серед ТПР)	Частка наданих пільг, %	Рейтинг (серед ТПР)
1	ТПР Донецької області	53,7	1	66,7	1	70,1	1
2	ТПР АР Крим	9,1	2	6,3	2	2,0	4
3	ТПР м. Харків	8,6	3	5,6	3	2,2	2
4	ТПР Закарпатської області	6,7	4	3,5	4	1,3	6
5	ТПР Луганської області	1,8	5	1,5	5	0,3	7–8
6	ТПР Житомирської області	1,5	6	1,2	6–7	1,5	5
7	ТПР Волинської області	1,4	7–8	1,2	6–7	2,1	3
8	ТПР Чернігівської області	1,4	7–8	1,1	8	0,3	7–8
9	ТПР м. Шостка	0,0	9	0,2	9	0,0	9
10	Загалом по СЕЗ, в т.ч.:	16,0	(серед СЕЗ)	12,6	(серед СЕЗ)	20,0	(серед СЕЗ)
11	СЕЗ „Азов”	0,2	8–9	0,4	5–6	0,1	8
12	СЕЗ „Донецьк”	0,3	7	1,2	4	12,0	1
13	СЕЗ „Славутич”	1,7	5	0,4	5–6	0,3	5
14	СЕЗ „Курортополіс Трускавець”	2,6	3–4	0,3	7	0,2	6–7
15	СЕЗ „Яворів”	3,6	2	2,3	2	0,9	3–4
16	СЕЗ „Закарпаття”	3,7	1	6,2	1	5,4	2
17	СЕЗ „Миколаїв”	2,6	3–4	1,9	3	0,9	3–4
18	СЕЗ „Порто-франко”	1,1	6	0,1	8	0,2	6–7
19	СЕЗ „Рені”	0,2	8–9	0,0	9–10	0,0	9–10
20	СЕЗ „Порт Крим”	0,0	10	0,0	9–10	0,0	9–10

\*Розраховано на основі джерела: [97].

Серед спеціальних економічних зон найгірші показники зафіксовано в СЕЗ „Рені” та СЕЗ „Порт Крим”. Якщо ж аналізувати інші показники роботи СЕЗ і ТПР, наприклад, кількість створених, збережених робочих місць, кошторисну вартість інвестиційних проектів, надходження до бюджетів від реалізації бізнес-проектів, то позиціонування ефективних та неефективних СЕЗ

і ТПР практично не змінюється. Ліквідація СЕЗ і ТПР в березні 2005 року, на нашу думку, була виправданим кроком, бо не вплинула на суттєвий приріст податкових надходжень на територіях, де функціонували спеціальні інвестиційні режими. З іншого боку, такі урядові дії мали негативний резонанс серед іноземних інвесторів.

Проблематика як наповнення місцевих бюджетів територій, так і впливу на територіальний розвиток визначається також особливостями використання податкових пільг (преференцій) в Україні. В цьому аспекті доцільно проаналізувати ефективність використання податкових пільг (див. додаток Ю). Станом на 01.10.2006 року загальна кількість платників, які скористалися преференційним оподаткуванням, складала 45152 суб'єктів господарювання (за аналогічний період попереднього року – 46371), з них 33036 – використали можливість пільгового оподаткування при справлянні ПДВ (у 2005 р. – 34106), 7187 – при справлянні плати за землю (у 2005 р. – 7023), 5307 – при справлянні місцевих податків і зборів (у 2005 р. – 4699) [43].

Найбільш фіскально значущими в контексті бюджетних втрат у 2005–2006 рр. стали: для державного бюджету – податок на додану вартість (95,44% та 94,7% загальної суми втрат за всіма податковими платежами відповідно по роках), податок на прибуток підприємств (2,63% та 5,22%), акцизний збір із вироблених в Україні товарів (1,59% та 0,02%); для місцевих бюджетів – плата за землю (в 2005 р. – 85,95%, в 2006 р. – 92,66% загальної суми втрат за всіма платежами, що акумулюються в місцевих бюджетах), податок на прибуток підприємств комунальної форми власності ( ), податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (в 2005 р. – 1,53%, в 2006 р. – 0,24%).

У територіальному контексті аналіз бюджетних втрат внаслідок використання податкових пільг представлено в додатку Я. В 2005 р. найбільше податкових пільг як інструменту, що безпосередньо впливає на соціально-

економічний розвиток територій, використано в м. Київ (3123874,231 тис. грн.), Запорізькій (858669,005 тис. грн.), Одеській (433251,191 тис. грн.), Харківській (432705,689 тис. грн.) та Київській (413716,915 тис. грн.) областях. Найменша кількість податкових пільг у відповідному періоді припадала на депресивні території – Тернопільську (86427,880 тис. грн.), Івано-Франківську (82613,321 тис. грн.), Чернівецьку (47582,324 тис. грн.) та Закарпатську (39690,089 тис. грн.) області. Така полярність у використанні податково-стимулюючих інструментів між розвиненими та депресивними територіями посилює диспропорцій територіального розвитку.

Підсумовуючи, зазначимо, що основними критеріями використання податково-стимулюючих технологій повинні стати: цілеспрямованість, гнучкість, ефективність, незмінність. Такий підхід повинен спонукати суб'єктів господарювання здійснювати підприємницьку діяльність таким чином, щоб це позитивно впливало на соціально-економічний, екологічний розвиток територій, а також відповідало стратегічним загальнодержавним інтересам.

### **2.3. Місцеве оподаткування як інструмент фінансової незалежності територій**

У вітчизняній науці під фінансовою незалежністю органів місцевого самоврядування розуміють їх незалежність від загальнодержавних органів влади у прийнятті певних рішень щодо місцевих проблем і, головне, забезпечення їхнього вирішення відповідними коштами [131, с. 57]. На наш погляд, під фінансовою незалежністю органів місцевого самоврядування необхідно також розглядати їх здатність самостійно здійснювати фінансово-господарську діяльність у межах певної території на принципах економічної ефективності та економічної доцільності. Ключовим елементом такої

діяльності має бути її орієнтованість на територіальні інтереси, що відображають економічні та соціальні потреби місцевого населення.

Невід'ємним елементом фінансової незалежності місцевого самоврядування є справедливий розподіл бюджетних коштів між ланками бюджетної системи країни. Механізм бюджетного регулювання, що діяв до прийняття Бюджетного кодексу України не міг забезпечити належного рівня фінансової самостійності місцевого самоврядування.

На нашу думку, специфіка полягала в тому, що переважали в основному адміністративні методи управління, внаслідок чого відносини між центральною владою та органами місцевого самоврядування регулювалися “зверху”. Такі методи управління мали доволі негативний характер, оскільки мотивували у більшості місцевих органах самоврядування утриманство, а в інших – незацікавленість у кінцевих результатах їхньої діяльності.

Зазначимо, що особливим інструментом податкової системи України, який впливає на фінансову незалежність територій є місцеве оподаткування. Сьогодні місцеві податки і збори потребують як теоретичного обґрунтування так і практичного впровадження. Ми вважаємо, що вони повинні стати ефективним інструментом регулювання соціально-економічного та екологічного розвитку територій і головним атрибутом місцевого самоврядування. Такі міркування в значній мірі обґрунтовуються тими позитивами місцевого оподаткування, які мають місце в зарубіжній фіскальній практиці. Так, у міжнародній термінології місцеві податки і збори ототожнюються як локальні податки (local tax), які є базовим інструментом при формуванні доходів місцевих бюджетів у більшості західних держав. Так, в середині 90-х років за рахунок локальних податків формувався 61% комунальних доходів у Швеції, 51% - у Данії, 46% - у Швейцарії, 36% - у Франції, 34% - в Іспанії [143].

В результаті багатолітнього генезису в країнах Заходу склалася розгалужена та ефективна система локальних податків і зборів, яка

характеризується певними рисами. Наприклад, практично у всіх розвинутих країнах функціонує надійну та незмінна система правового регламентування та застосування місцевих податків і зборів. Їх велика чисельність забезпечує достатні можливості використання в різних за податковим потенціалом і умовами адміністративно-територіальних одиницях, що гарантує стабільність формування місцевих бюджетів за рахунок податкових надходжень. Причому, місцеві податки і збори сплачуються фактично всім дорослим населенням незалежно від соціальної стратифікації та рівня отримуваних доходів.

Вирішальну фіскальну роль у країнах із розвинутою ринковою економікою відіграють майнові локальні податки, в першу чергу, на нерухоме майно фізичних, суб'єктів господарювання і на землю. Так, у США, наприклад, за рахунок групи майнових податків формується близько 45% усіх доходів місцевих бюджетів, у Франції – 40%. Органи місцевого самоврядування в багатьох країнах (США, Франція, Італія) наділені доволі значними правами в сфері самостійного регламентування місцевих податків і зборів [143]. Така законотворча самостійність може проявлятися у різних, найприйнятніших для конкретних умов кожної країни, формах, що відповідають державному устрою (федералізму чи унітаризму) та розподілу повноважень між центральним урядом і органами місцевого самоврядування. Зазначимо й те, що така самостійність обмежується з боку держави за допомогою наступних заходів:

- 1) встановлення обов'язкових локальних податків і зборів (наприклад, податок на нерухоме майно у Франції, Фінляндії, Італії, Іспанії, Австрії, Данії; податки прибуткової групи, зокрема, податок з доходів населення у Норвегії, Данії, Швеції, Фінляндії);

- 2) встановлення граничних ставок місцевих податків і зборів або надбавок до загальнодержавних податків, в межах яких органи місцевого самоврядування самостійно визначають ставку оподаткування (наприклад, в

Австрії, Данії, Фінляндії, Франції, Іспанії щодо податку на приватну і комерційну нерухомість) [143].

Слід відмітити, що обмеження фіскальної самостійності місцевих властей у зарубіжних країнах, особливо в сфері правового регламентування стосуються не всіх локальних податків, а лише тих, що спричиняють певний макроекономічний вплив та визначають ефективність і справедливість системи оподаткування країни загалом [73, с.244].

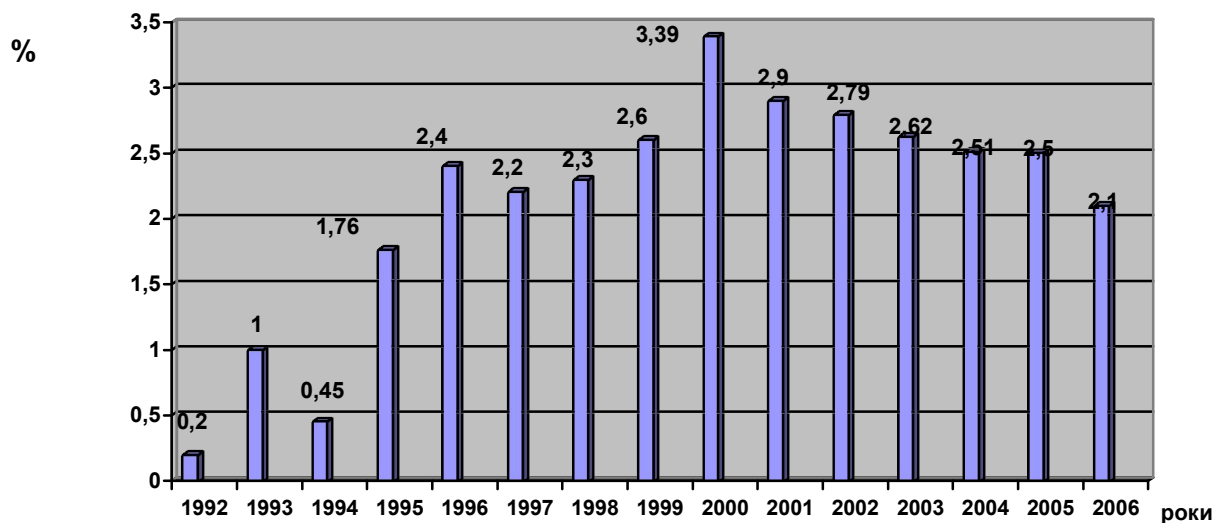
Виходячи із наведених характерних особливостей практики багатьох розвинутих країн, можна зробити висновок, що місцеве оподаткування є важливою складовою частиною загальної системи оподаткування. Вся система фінансування виробничої та соціальної інфраструктури, підготовки та перепідготовки кадрів, житлово-комунального і побутового обслуговування здійснюється саме через місцеві органи.

Основу формування інституту місцевого оподаткування в Україні поклало ухвалення Декрету Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” 20 травня 1993 року. Проте, в процесі справляння місцевих податків і зборів виявилось багато недоліків, які зумовлені невирішеністю як суто теоретичних проблем самої ідеї місцевого оподаткування, так і невизначеністю багатьох технічних процедур механізму обчислення, пріоритетів у наданні пільг тощо. Практика застосування місцевих податків і зборів засвідчує, що їх використання в Україні малоефективне, а фіскальна роль у формуванні місцевих бюджетів поки що незначна. Адже наявна бюджетна система передбачає формування дохідної частини місцевих бюджетів в основному за рахунок загальнодержавних податків та міжбюджетних трансфертів (дотацій і субвенцій).

Проаналізуємо еволюцію місцевого оподаткування у вітчизняній практиці з моменту його запровадження. Вже в перший рік справляння місцевих податків і зборів мала місце доволі строката динаміка в розрізі адміністративно-територіальних одиниць. Так, в абсолютному вимірі та в

перерахунку на гривні в 1993 році найбільше місцевих податків і зборів було зібрано у Львівській області – 51,9 тис.грн., столиці держави – 50,2 тис. грн. та Харківській області – 41,3 тис. грн. Разом з тим, практично не справлялись місцеві податки і збори в таких областях як Вінницька та Одеська, адже за цілий рік тут було адміністровано по 400 грн. У 1994 р. доходи місцевих бюджетів України поповнились місцевими податками і зборами на суму майже в 902 млрд. крб., у 1995 р. – 12,6 трлн. крб. [73, с.224]. Як засвідчила практика впровадження місцевих податків і зборів в цей період, органи місцевого саморядування не були зацікавлені в запровадженні таких обов’язкових платежів, бо в повній мірі розраховували на фінансову допомогу з центру.

За період з 1992 року по 2006 роки місцеві податки і збори в абсолютних надходженнях тенденційно зростали, а за питомою вагою у формуванні доходів місцевих бюджетів ця динаміка – строката (рис. 2.5).



**Рис. 2.5. Значущість надходжень місцевих податків і зборів в дохідній базі місцевих бюджетів України, %**

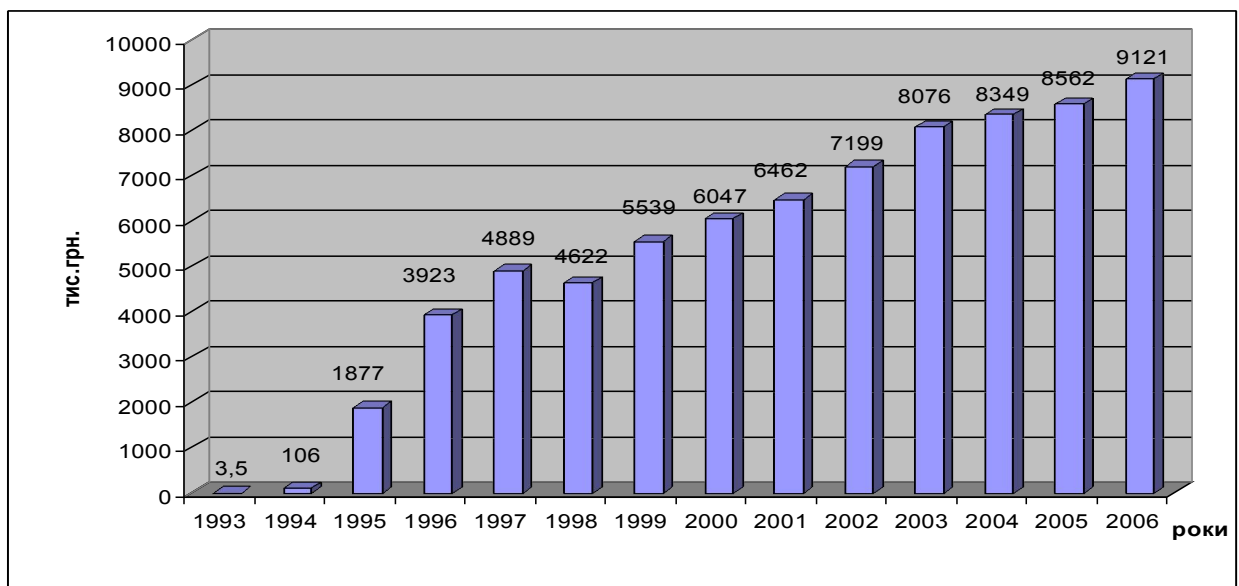
Максимальна фіскальна значимість місцевих податків і зборів спостерігалась в 2000 р. – 3,39%, а в наступні роки вона тенденційно зменшувалась до 2,62% в 2003 р., 2,5% в 2005 р. та 2,1% в 2006 р. Слід відмі-



титу, що фіскальне значення місцевих податків і зборів по-різному проявляється у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів різних адміністративно-територіальних одиниць. Порівняно висока фіскальна роль місцевих податків і зборів в м. Чернівці та м. Хмельницький пояснюється наявністю тут розвинутої мережі оптово-роздрібних ринків та відповідно значними надходженнями ринкового збору. Так, в різні роки в Хмельницькому було 85-90% в загальній сумі надходжень місцевих податків і зборів, в Чернівцях – 76-81%).

Якщо ж розглядати значущість місцевих податків і зборів в загальній сумі податкових надходжень місцевих бюджетів України, то тут місцеве оподаткування також не є надто результативним. Так, за рахунок місцевих податків і зборів формувалось в 2005 р. 2,54 % податкових надходжень місцевих бюджетів України, а вже в 2006 р. питома вага місцевих податків і зборів в податкових доходах знизилась до 2,08 %. Таким чином, навіть при щорічному зростанні абсолютних сум надходжень місцевих податків і зборів їх значущість в наповненні місцевих бюджетів тенденційно зменшується.

Розглянемо також динаміку абсолютних надходжень місцевих податків і зборів на прикладі Тернопільської області (рис. 2.6).



**Рис. 2.6.** Динаміка надходжень місцевих податків і зборів в місцеві бюджети Тернопільської області, тис. грн. [63]

Починаючи з 1998 р. в Тернопільській області спостерігається позитивна динаміка щодо надходжень місцевих податків і зборів в місцеві бюджети області. Для детальнішого аналізу надходжень місцевих податків і зборів в Тернопільській області, відслідкуємо структуру надходжень даних платежів (див. табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Структура надходжень місцевих податків і зборів в Тернопільській області в 2002-2006 роках, тис.грн.\***

№ з/п	Назва платежу	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.
1	Податок з реклами	31,9	36,3	49,6	51,8	83,5
2	Комунальний податок	2111,2	1994,7	1970,0	1907,4	1923,7
3	Готельний збір	221,5	285,7	-	-	-
4	Збір за припаркування автотранспорту	217,2	246,0	238,1	191,0	158,8
5	Ринковий збір	4120,6	4886,0	5464,4	5882,8	6426,3
6	Збір за видачу ордера на квартиру	5,8	6,3	6,5	8,7	10,1
7	Збір за право використання місцевої символіки	0,5	0,4	0,4	0,4	0,5
8	Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	0,5	3,9	6,4	2,3	6,2
9	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	486,9	612,8	609,2	514,0	507,9
10	Збір з власників собак	3,7	3,6	4,2	4,0	4,0

\* складено за даними ДПА в Тернопільській області

Проведений аналіз показує, що найбільшу фіскальну результативність серед місцевих податків і зборів протягом 2002–2006 рр. забезпечено за рахунок ринкового збору та комунального податку. Питома вага цих двох платежів в загальних надходженнях місцевих податків і зборів в Тернопільській області в 2006 р. становила понад 91%. Нераціональність структури надходжень місцевих податків і зборів в Україні полягає в тому, що  $\frac{3}{4}$  усіх надходжень забезпечують також комунальний податок та ринковий збір [10, с.272].

Також слід відзначити позитивну динаміку надходжень комунального податку в 2006 р. порівняно з 2005 р. Ріст в Тернопільській області становив 16,3 тис. грн. Виправданість справляння цього податку пояснюється необхідністю задоволення місцевих потреб, пов'язаних з виробничою діяльністю та компенсацією витрат, що виникають з тимчасовим перебуванням працівників на виробничих та інших підприємствах, що розташовані на визначеній території, незалежно від форм власності чи відомчої підпорядкованості.

Основними причинами зниження надходжень комунального податку є найнижчий рівень заробітної плати в Тернопільській області, низький неоподатковуваний мінімум доходів громадян; значний обсяг виплат заробітних плат перебуває в тіньовому секторі економіки. Одним із чинників, які значно вплинули на обсяги справляння комунального податку стало прийняття в 1998 році Указу Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”. Цим нормативно-правовим актом запроваджувались спрощені системи оподаткування для суб'єктів малого та середнього бізнесу, які не передбачали сплату цього платежу [143].

Таким чином, комунальний податок, як правило, дає найбільші надходження в бюджети органів місцевого самоврядування Донецької, Дніпропетровської, Харківської областей та тих міст, де більше функціонує суб'єктів господарювання. На нашу думку, обсяг надходжень цього податку далі буде порівняно великим і поступатиметься лише ринковому збору.

Справляння ринкового збору в Україні засвідчує позитивну тенденцію до збільшення його надходжень в доходах місцевих бюджетів, адже цей платіж можна вважати традиційним для нашої держави.

Історично прообразом ринкового збору в Україні можна вважати обов'язкові платежі, що встановлювали міські самоврядні громади Київської Русі для торговців на ринках. Отримані кошти спрямовувались на

розв'язання найважливіших громадських проблем у містах та погостах (сільських поселеннях). У XV-XVI століттях також значна увага приділялася оподаткуванню торгівлі.

Після земської реформи 1864 року в Катеринославській, Полтавській, Таврійській, Харківській, Херсонській, Чернігівській губерніях України, а в цілому в 34 губерніях Російської імперії було створено органи місцевого самоврядування – земства. Вони отримали право на встановлення місцевих податків – земських зборів. Одним із таким обов'язкових платежів був збір з документів на право торгівлі. Так, в 1912 році загальні надходження від цього збору становили 1446,7 тис.руб., що відповідно складало 1,9% доходів земств. Земські збори й повинності було скасовано в 1917–1918 роках, після ліквідації більшовиками земського самоврядування. У 80-х роках 20 століття стали чинними правові документи з питань місцевого оподаткування в УРСР. Згідно з Указом Президії Верховної Ради УРСР від 29 червня 1981 року було встановлено разовий збір на колгоспних ринках. Новий етап адміністрування ринкового збору розпочався в Україні після проголошення нею незалежності [27, с.101].

Сьогодні зростання надходжень ринкового збору особливо стосується тих областей, де розвиток ринково-торгівельної інфраструктури перебуває на належному рівні. Так, аналіз надходжень цього місцевого платежу в регіональному аспекті показує, що найбільші надходження спостерігались в східних областях - Донецькій, Дніпропетровській, Харківській, а також Одеській, Хмельницькій та Чернівецькій областях. Відзначимо і те, що справляння ринкового збору є фіскально доцільним лише у порівняно великих населених пунктах, а в невеликих містах, селищах нормально функціонуючі ринки фактично відсутні.

В багатьох країнах світу одним із важливих елементів регулювання ринку рекламних послуг є використання податкового інструментарію. Не виключенням стала і Україна. Відправним моментом правового становлення

оподаткування реклами в нашій країні можна вважати прийняття Декрету Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори», № 56-93 від 20 травня 1993 року. Даний нормативний акт закріпив базові аспекти щодо справляння податку з реклами. Згодом статтею 15 Закону України «Про систему оподаткування», № 77/97 від 18 лютого 1997 року було також зазначено, що до місцевих податків, крім комунального податку, належить податок з реклами. Відзначимо, що динамічно збільшуються як в Україні, так і в Тернопільській області в 2002–2006 рр. надходження від податку з реклами. Однак більше половини усіх надходжень від податку з реклами надходить у бюджет м.Києва [10, с.274].

Традиційним та адекватним зусиллям органів місцевого самоврядування потрібно вважати також збір за припаркування автотранспорту. Проведений аналіз засвідчив, що в Тернопільській області в 2001 р. відбулось збільшення надходжень від збору за припаркування автотранспорту на 30,8 тис. грн. Це обумовлено появою в місті Тернопіль нових платних паркінгів. В 2002-2004 рр. надходження від цього платежу тенденційно зростали. А вже з 2005 р. надходження збору за припаркування автотранспорту почали зменшуватись до 191 тис. грн., а в 2006 році – до 158 тис. грн., що пояснюється непрозорістю в адмініструванні цього платежу, перш за все, у м.Тернопіль.

Динаміка надходжень збору за видачу ордера на квартиру за останні роки в Україні та Тернопільській області визначила незначну його фіскальну роль. В 2004–2006 рр. в доходи місцевих бюджетів України мобілізовано цього платежу відповідно 224 тис. грн., 217 тис. грн. та 221 тис. грн., що порівняно з іншими платежами є незначними сумами. Розглянувши справляння збору за видачу ордера на квартиру в територіальному розрізі, відзначимо, що найбільші надходження цього платежу є в регіонах, де активно ведеться будівництво нового житла. Це зокрема, м. Київ, Дніпропетровська та Донецька області. Так, наприклад, в 2005 році

найбільші надходження зафіксовані в Києві (25 тис. грн.), Донецькій (20 тис. грн.), Дніпропетровській (18 тис. грн.) та АР Крим (18 тис. грн.).

В переважній більшості областей надходження від збору за видачу ордера на квартиру є доволі незначними. Причиною цього є відставання в обсягах нового житлового будівництва по відношенню до зазначених областей. Серед таких депресивних регіонів є й Тернопільська область, де в 2006 р. було адміністровано лише 10,1 тис. грн. цього збору. Зважаючи на низьку фіскальну ефективність цього місцевого збору, вважаємо за необхідне виключення його з переліку місцевих податків і зборів, а за послуги, пов'язані із заповненням і видачею ордера на квартиру і документів, пов'язаних з його оформленням доцільніше справляти державне мито в загальному порядку.

Відзначимо й дуже низьку ефективність кількох інших місцевих зборів. Так, в 1997–2006 рр. збір за участь у бігах на іподромі справлявся лише в 1997 р. та лише в двох областях: Київській (надходження від збору склали – 8 тис. грн.) та Одеській (2 тис. грн.). В 2005–2006 рр. надходження від цього збору не планувалися взагалі. Аналіз стану надходжень збору за виграш на бігах на іподромі показує, що в 2000–2006 рр. він справлявся лише в Одеській області: в 2000 р. – 300 грн., в 2001 р. – 1100 грн. В 2002 році надходження збору за виграш в бігах на іподромі були найбільшими – 17,31 тис. грн. Причому вони мали місце лише в м. Київ (15,79 тис. грн.), Черкаській – 40 грн., Одеській – 1,35 тис. грн. та Донецькій – 120 грн. областях. В 2003 р. надходження цього збору склали 14 тис. грн. У 2004–2005 рр. надходжень збору навіть не планувалось, проте в 2006 р. надходження склали 2959 грн.

Справляння збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі в 2000–2006 рр. мало місце лише в Одеській області. Фактичні надходження в 2000 р. – 400 грн., в 2001 р. – 1280 грн., в 2002 р. – 2060 грн. (Одеська – 1400 грн., Харківська – 480 грн. та Херсонська – 180 грн. області).

В 2003 р. надходження цього збору склали 2 тис. грн., а в наступні два роки надходження фінансовими органами не планувались взагалі. В 2006 р. надходження цього збору склали 5833 грн.

Іншим малоефективним збором був збір за використання місцевої символіки. В 2005 р. 87% всіх надходжень збору за право використання місцевої символіки припадало на м.Київ (12175 тис. грн.), а в 8 регіонах надходжень від цього місцевого збору не було взагалі. Збір за право використання місцевої символіки в Тернопільській області відноситься до тих місцевих зборів, які не відіграють жодної фіскальної ролі у наповненні місцевих бюджетів. В 2005 р. мобілізовано 376 грн. В 2006 р. надходження збору загалом по області склали 538,7 грн.

Аналіз надходжень від збору за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей в місцеві бюджети Тернопільської області в 2002–2006 рр. показує, що в 2002 р. надходження від цього збору склали 535 грн.; в 2003 р. – 3881 грн., в 2004 р. – 6424 грн. В 2005 році надходження збору склали 2 тис. грн., а в 2006 р. – 6212,8 грн. Таким чином, в досліджуваному регіоні надходження зазначеного збору є незначними і на формування доходів місцевих бюджетів практично не впливають.

В 2002 р. надходження від збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послугв Україні становили 30,382 млн. грн., в 2003 р. – 31,5 млн. грн. В 2005 р. відбулось суттєве зростання цього платежу до 33,198 млн. грн. В 2005 р. найбільші поступлення мали місце в Харківській (3,213 млн. грн.) та Донецькій (2,602 млн. грн.) областях, а також у м. Києві (2,633 млн. грн.). В Тернопільській області даний збір в різні роки складав від 4 до 8% в загальній сумі надходжень місцевих податків і зборів. Причому тут спостерігається загальна позитивна динаміка його надходжень (2002 р. – 486,9 тис. грн., 2003 р. – 612,8 тис. грн., 2004 р. – 609,2 тис. грн., 2005 р. – 514,0 тис. грн.).

Ще одним малоефективним місцевим платежем є збір з власників

собак. Необхідність його справляння полягає у своєрідній компенсації частини витрат, які несуть місцеві органи влади та пов'язані з утриманням собак. Зазначимо, що в 2003 р. відбулось зростання надходжень від цього збору в Україні до 320 тис. грн. В 2005 р. мобілізовано 290 тис. грн. зазначеного збору, в 2006 р. – 264 тис. грн. В Тернопільській області надходження цього збору є незначними, до того ж в 2000–2006 рр. він справлявся виключно в м.Тернопіль.

Як бачимо, аналіз справляння багатьох місцевих податків і зборів показав, що вони відіграють досить незначну роль у формуванні місцевих бюджетів. Витрати на адміністрування неефективних місцевих податків і зборів для держави є набагато більшими, ніж обсяг їх надходжень. До таких платежів слід віднести: курортний збір, збір за видачу ордера на квартиру, збір з власників собак, збір за вигреш у бігах на іподромі, збір з осіб, які беруть участь у бігах на іподромі, збір за участь у бігах на іподромі, збір за право проведення кіно і телезйомок та ін.

Обсяг їх надходжень у 2006 р. становив 1,9 млн. грн. або 0,3% від загального обсягу місцевого оподаткування. Однією з домінуючих причин незадовільного справляння місцевих податків і зборів є застаріла нормативно-правова база (Декрет КМУ „Про місцеві податки і збори” від 1993 р.), який фактично втратив свою актуальність та не сприяє посиленню фіскальної децентралізації в Україні та зміцненню фінансового стану місцевих бюджетів.

Проведене дослідження стану, структури та динаміки надходжень місцевих податків і зборів в Україні та Тернопільській області протягом 1998–2006 рр. також дає підстави констатувати наступне:

- 1) за фіскальною значущістю найбільш ефективним є ринковий збір, який, наприклад в Тернопільській області щороку забезпечував приблизно 70% від загальної суми надходжень місцевих податків і зборів;

- 2) серед інших податків і зборів протягом досліджуваного періоду



порівняно відчутними для місцевих бюджетів були надходження податку з реклами, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збору за припаркування автотранспорту. Ці платежі забезпечували до 10% надходжень місцевих податків і зборів до місцевих бюджетів;

3) останнім часом мала місце негативна тенденція щодо зменшення надходжень комунального податку, що відповідно відобразилось на фіскальній ролі цього податкового платежу.

Таким чином, проаналізований нами статистичний матеріал засвідчив, що адміністрування місцевих податків і зборів не витримує жодної критики як щодо динаміки надходжень, так і щодо їх фіскальної ролі у структурі доходів місцевих бюджетів. Наповнення бюджетів Тернопільської області місцевими податками і зборами показує, що повноцінне виконання функціональних повноважень органами місцевого самоврядування не створює належного базису для адекватного фінансового забезпечення та формування умов для фінансової незалежності територій.

#### **2.4. Податкоспроможність територій та практика вирівнювання їх фінансового забезпечення**

Одним із пріоритетних напрямів покращення фінансового забезпечення територій в Україні є пошук відповідних інструментів та важелів удосконалення системи вирівнювання доходів та видатків бюджетів різних рівнів. Приєднавшись до Європейської Хартії про місцеве самоврядування, Україна визнала правочинність статті 9 цього документу, де передбачено, що „...необхідність захисту фінансово слабких органів місцевого самоврядування зумовлює потребу в запровадженні процедур фінансового вирівнювання або аналогічних заходів, що мають на меті виправити вади, обумовлені нерівним розподілом потенційних ресурсів фінансування і покладеного фінансового тягаря” [10, с.209].

Зазначимо, що фінансове вирівнювання – це регулювання фінансових відносин між одиницями сектора державного управління, в основі якого здійснюється розподіл завдань, видатків і доходів між різними рівнями влади (національним, регіональним (обласним) та місцевим). Фінансове вирівнювання протягом багатьох десятиліть функціонує та вдосконалюється у переважній більшості розвинених зарубіжних країн, воно завжди було однією із базових функцій держави.

У більш вузькому значенні фінансове вирівнювання – це розподіл доходів за певного розмежування завдань між окремими ланками бюджетної системи країни. В українських реаліях фінансове вирівнювання більш відоме як „бюджетне вирівнювання”. Інструменти, за допомогою яких здійснюється регулювання доходів бюджетів – власні та закріплені доходи, регульовані доходи, нормативи відрахувань від регульованих доходів, дотації вирівнювання та субвенції, міжбюджетні взаєморозрахунки, взаємозаліки та ін.

Розглядаючи проблеми вирівнювання фінансового забезпечення територій, слід зазначити, що ця проблема перебуває у стані гострих політичних дискусій і пошуку певних позитивних вирішень. Крім цього, система міжбюджетних відносин та фінансового вирівнювання ускладнюється дією таких чинників:

- нерівномірністю розміщення виробничо-промислового потенціалу у регіонах країни;
- нерівномірністю податкового потенціалу (податкоспроможності) територій;
- природо-ресурсні, кліматичні, соціальні та демографічні відмінності окремих регіонів;
- різною густотою населення на окремих територіях та складною демографічною ситуацією [10, с.210].

Недоліки 90-х років у сфері міжбюджетних відносин, а саме: наявність суб'єктивних критеріїв, відсутність формалізованих підходів до визначення

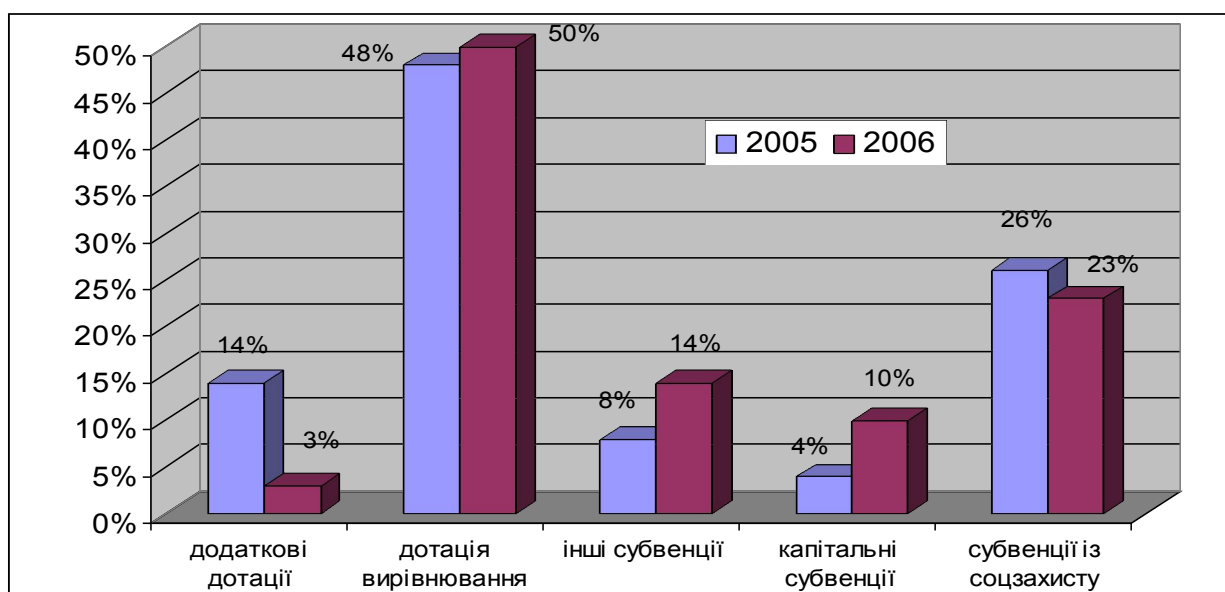
величини нормативів відрахувань від загальнодержавних податків і зборів, неврахування специфіки регіональної соціально-економічної кон'юнктури, незацікавленість у збільшенні податкових надходжень місцевих органів влади, стали тими каталізаторами, які, без сумніву, спонукали до здійснення реформи у взаємовідносинах між центром та регіонами.

Постанова Кабінету Міністрів України „Про порядок формування місцевих бюджетів на основі запровадження нормативного підходу до розрахунку трансфертів між державним і місцевими бюджетами” (від 13.12.2000 р.) фактично була початком нових бюджетних змін. Наступним важливим етапом реформи стало ухвалення Верховною Радою України Бюджетного кодексу України. Позитивними аспектами даного законодавчого акту стало: запровадження формульних розрахунків дохідної бази місцевих бюджетів; використання нормативних підходів до планування видатків місцевих бюджетів; визначення критеріїв розмежування видатків та доходів між ланками бюджетної системи; чіткий поділ витрат і доходів місцевих бюджетів на такі, що враховуються і не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів; скасування регульованих податків і механізмів щорічного встановлення відрахувань від них до місцевих бюджетів; вдосконалення системи міжбюджетних трансфертів.

Бюджетний кодекс у статті 96 вперше систематизував і визначив такі види міжбюджетних трансфертів: субвенцію, дотацію вирівнювання, кошти, що передаються до Державного бюджету України та місцевих бюджетів з інших місцевих бюджетів та інші дотації як види трансфертів. Разом з тим, визначено, що з держбюджету кошти, які не мають цільового використання, повинні надаватися тільки у вигляді дотацій вирівнювання. Питому вагу дотацій вирівнювання в системі міжбюджетних трансфертів у 2005–2006 рр. подано на рис. 2.7.

Обсяг міжбюджетних трансфертів, перерахованих у 2006 р. із державного до місцевих бюджетів становив 34150,3 млн. грн. або 96,4%

річного плану. Дотація вирівнювання в 2006 р. була перерахована в обсязі 17036,0 млн. грн., що становить 99,9% виконання річного плану. Загальний обсяг недоотриманої дотації вирівнювання становив 0,5 млн. грн. Зазначимо, що в 2005–2006 рр., порівняно з попередніми періодами, спостерігалось зростання номінальних обсягів дотацій вирівнювання з державного бюджету місцевим бюджетам.



**Рис. 2.7. Динаміка міжбюджетних трансфертів за їх питомими вагами в 2005–2006 рр., %**

Формульний підхід до визначення обсягу дотації вирівнювання з державного бюджету, що надається бюджету Автономної Республіки Крим, обласним бюджетам, бюджетам міст Києва і Севастополя, містам республіканського значення Автономної Республіки Крим та обласного значення, бюджету району, або коштів, що передаються з цих бюджетів до державного бюджету, передбачає наступний алгоритм (2.1):

$$T_i = \alpha_i(V_i - (D_i + \Delta D_i)) \quad (2.1)$$

де  $T_i$  – обсяг дотації вирівнювання з державного бюджету, наданої місцевим бюджетам;  $\alpha_i$  – коефіцієнт вирівнювання;  $V_i$  – розрахунковий показник витрат місцевого бюджету;  $D_i$  – прогнозний показник обсягу дохо-

дів (кошика доходів), що акумулюються на території регіону;  $\Delta D_i$  – розрахунковий обсяг коригування доходів.

Важливим елементом формульного визначення дотації вирівнювання став обсяг закріплених доходів. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2004 р. №1203, розрахунок прогнозного показника обсягу доходів (кошика доходів), закріплених за місцевими бюджетами, проводиться у межах прогнозного обсягу доходів зведеного бюджету України, визначеного на підставі основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на плановий бюджетний період та із застосуванням індексу відносної податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці  $K(i)$ , здійснюється за такою формулою (2.2):

$$RD_{izak} = K_i * (Ni1 + Ni2 + Ni3) * Du5 / (Nu1 + Nu2 + Nu3),$$

$$\begin{aligned} \text{де } K_i = K_{ia} * \varepsilon_i, K_{ia} = [ & ((Di1 + Li1) * \varphi_{i1} / (Du1 + Lu1) * \varphi_{u1}) * Nu1 + ((Di2 + Li2) * \varphi_{i2} / (Du2 + Lu2) * \varphi_{u2}) * Nu2 + ((Di3 + Li3) * \varphi_{i3} / (Du3 + Lu3) * \varphi_{u3}) * Nu3 ] / (Ni1 + Ni2 + Ni3), \end{aligned} \quad (2.2)$$

де  $RD(izak)$  – розрахунковий прогнозний показник обсягу доходів (кошика доходів), закріплених за місцевим бюджетом, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів;

$K(i)$  – індекс відносної податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці;

$D(u1), D(u2), D(u3), D(i1), D(i2), D(i3)$  – обсяг доходів (кошика доходів), закріплених за усіма місцевими бюджетами та бюджетом адміністративно-територіальної одиниці за звітними даними про їх фактичні надходження за відповідні роки базового періоду;

$L(u1), L(u2), L(u3), L(i1), L(i2), L(i3)$  – сума пільг, наданих органами місцевого самоврядування з податків і зборів, що внесені до обсягу доходів (кошика доходів), закріплених за усіма місцевими бюджетами та бюджетом адміністративно-територіальної одиниці за відповідні роки базового періоду;

$N(u1), N(u2), N(u3), N(i1), N(i2), N(i3)$  – чисельність наявного населення України та адміністративно-територіальної одиниці на 1 січня відповідного року базового періоду;

$D(u5)$  – прогнозний обсяг доходів (кошика доходів), закріплених за усіма місцевими бюджетами на плановий бюджетний період;

$\varphi i1, \varphi i2, \varphi i3, \varphi u1, \varphi u2, \varphi u3$  – коефіцієнт, розрахований за формулою для всіх місцевих бюджетів та бюджету адміністративно-територіальної одиниці, обчислений на основі показників довідки про суми виплачених доходів і утриманих з них податків фізичних осіб (форма №8 ДР) та форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма №1 ДФ).

Зазначимо, що процес розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів, визначення прогнозного обсягу кошика доходів на основі формульного підходу є таким, що зачіпає інтереси багатьох суб'єктів бюджетних відносин та спричиняє один із негативних моментів у сфері міжбюджетного регулювання – періодичні зміни до чинного порядку обчислення дотацій вирівнювання. Так, в період з кінця 2001 р. до початку 2007 р. було прийнято 13 постанов уряду про внесення змін до формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів між державним бюджетом та місцевими бюджетами. На нашу думку, такий підхід має негативні наслідки, оскільки, протягом кількох років поспіль важко співставити показники, які розраховуються за відповідними формулами.

У поданому формульному підході для визначення індексу відносної податкоспроможності території використовується кошик закріплених доходів бюджетів місцевого самоврядування. До доходів, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, відносять:

- прибутковий податок з громадян (податок з доходів фізичних осіб) у частині, визначеній статтею 65 Бюджетного кодексу України;
- державне мито у частині, що належить відповідним бюджетам;

- плата за ліцензії на провадження певних видів господарської діяльності та сертифікати, що видаються виконавчими органами рад;
- плата за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, що справляється виконавчими органами відповідних рад;
- плата за торговий патент на здійснення деяких видів підприємницької діяльності (за винятком плати за придбання торгових патентів пунктами продажу нафтопродуктів), що справляється виконавчими органами відповідних рад;
- надходження адміністративних штрафів, що накладаються в установленому порядку адміністративними комісіями;
- єдиний податок для суб'єктів малого бізнесу у частині, що належить відповідним бюджетам [10, с.215].

Проведемо аналіз вище перелічених бюджетоутворюючих елементів та визначимо прогалини їх використання при формуванні кошика закріплених доходів. Надходження доходів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів у 2006 р. становили 26484,5 млн. грн., що на 6654,3 млн. грн. або на 33,6% більше, ніж у 2005 р. Ця динаміка обумовлена зростанням обсягу надходжень від податку з доходів фізичних осіб. У 2006 р. частка цього податку в доходах кошика закріплених доходів становила 86,1%, що на 3% більше, ніж в 2005 р.

Таким чином, на сьогодні податок з доходів фізичних осіб повною мірою реалізує фіскальну функцію, особливо щодо формування доходів місцевих бюджетів. Так, якщо в 1995 р. питома вага прибуткового податку з громадян в дохідній базі місцевих бюджетів складала 9,9%, то в 2002–2003 рр. – 66% та 67% відповідно. В наступні роки очікується, що даний показник перебуватиме в діапазоні 70–88%. Одним із недоліків справляння податку з доходів фізичних осіб є його помісячна нерівномірність надходжень, що негативно впливає на забезпечення видатків місцевих бюджетів. Максимальні суми надходжень податку протягом року спостерігаються в

грудні та липні–серпні. В ці періоди, як правило, здійснюються різні види заохочувальних виплат (премії, надбавки, відпускні та ін). Мінімальні надходження податку традиційно спостерігаються в січні–лютому. Перевищення максимальних та мінімальних помісячних надходжень в середньому складає 1,5–1,7 рази.

На повноту визначення індексу відносної податкоспроможності територій впливає фактор зростання податкового боргу (недоїмки) з податкових платежів, які належать до кошика доходів, що враховуються при розрахунку дотацій вирівнювання. Відзначимо і той факт, що податок з доходів фізичних осіб – один із найбільш прогнозованих податкових платежів в Україні, адже такий чинник як податкова заборгованість практично не впливає на динаміку надходжень цього платежу (табл.2.7).

Таблиця 2.7

**Динаміка податкової заборгованості при справлянні  
прибуткового податку з громадян (податку з доходів фізичних осіб)\***

<b>Показник</b>	<b>1998р.</b>	<b>1999р.</b>	<b>2000р.</b>	<b>2001р.</b>	<b>2003р.</b>	<b>2005р.</b>	<b>2006р.</b>
Податкова заборгованість з прибуткового податку, млн. грн.	34,3	30,3	47,2	67,8	122,5	89,7	101,7
Відносний темп зростання податкового боргу, % (до 1998 року)	x	88,3	137,6	197,7	357,1	261,5	296,5
Абсолютний темп зростання, млн. грн. (до 1998 року)	x	-4,0	+12,9	+33,5	+88,2	+55,4	+67,4
Питома вага боргу платежу в загальній сумі податкового боргу, %	0,35	0,26	0,47	1,10	0,94	0,98	1,02
Частка податкового боргу в надходженнях прибуткового податку, %	0,96	0,68	0,74	0,77	0,90	0,52	0,45

\* складено автором на основі даних ДПА України

Подані в табл. 2.7 дані засвідчують зростаючу тенденцію податкової заборгованості з прибуткового податку з громадян, починаючи з 1999 р. Запровадження податку з доходів фізичних осіб вплинуло на ситуацію із заборгованістю щодо даного платежу. Так, станом на 01.01.2006 р. така



заборгованість складала 89,7 млн. грн., проте протягом наступного року вона зросла на 12 млн. грн. Однак більш показовим у цьому аспекті є аналіз часток податкового боргу в загальній сумі недоїмки з податків, зборів, обов'язкових платежів та в порівнянні з надходженнями прибуткового податку. Так, у досліджуваному періоді частка боргу податку з доходів фізичних осіб в загальній податковій заборгованості була в інтервалі 0,26–1,1%, що, порівняно з іншими бюджетоутворюючими платежами, є надзвичайно низьким показником. В загальних надходженнях податку з доходів населення недоїмка була також незначною – максимальною в 2002 р. (1,01% загальних надходжень).

Якщо аналізувати стан податкової заборгованості з прибуткового податку з громадян у 2003 році в розрізі регіонів України, то тут лідерами виступатимуть області з найвищою податкоспроможністю: Харківська область (12,8 млн. грн.), м. Київ (11 млн. грн.), Донецька (9,7 млн. грн.) та Дніпропетровська (8,7 млн. грн.) області, АР Крим (9,3 млн. грн.). Водночас депресивні регіони мали незначні суми недоїмки: Волинська (1,9 млн. грн.), Тернопільська (1,6 млн. грн.), Чернівецька (1,4 млн. грн.) [10, с.217].

Нетиповою порівняно з недоїмкою прибуткового податку з громадян є ситуація щодо обсягу податкового боргу за всіма податками і зборами, що передбачені чинним законодавством. І це, незважаючи на суттєві поступки держави щодо списання податкових боргів, внаслідок прийняття у 2001 р. Закону України №2181 „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”. У 2001 р. загальні обсяги податкового боргу становили 6317,1 млн. грн., у 2002 р. відбулось зростання цієї суми до 14172,0 млн. грн., а в 2003 р. цей обсяг практично зберігся – 14130,9 млн. грн.

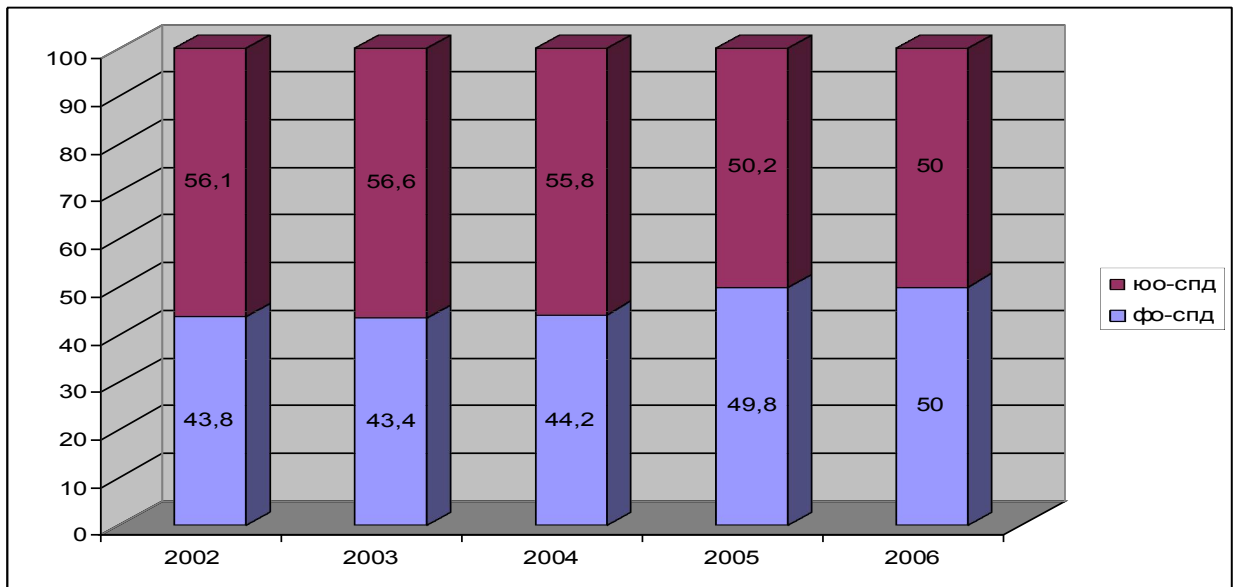
Такий акцент на проблемі податкової заборгованості зроблено нами не випадково, адже в практиці фіскального адміністрування існує значний набір інструментів (наприклад, використання векселів, взаємозаліків,

процедур відстрочення, розстрочення податкового боргу на наступний бюджетний рік, списання податкової заборгованості), за допомогою яких суми недоїмки можуть бути трансформовані у поточні надходження, а отже можуть не враховуватись при розрахунку індексу відносної податкоспроможності.

В умовах відсутності середньострокових податкових гарантій для місцевих бюджетів (порівняно з покладеними на місцеві органи самоврядування функціями) та у випадку існування діючої методики розрахунку прогнозних обсягів доходів, місцеві органи самоврядування, як і раніше, будуть зацікавлені у порушеннях податкового законодавства суб'єктами підприємництва. Зазначена практика дозволить їм використовувати механізми неформальних вилучень частини економії підприємств від несплати податків, так і в нагромадженні ними податкової заборгованості та, в свою чергу, створить умови для проведення взаємозаліків [10, с.219]. З огляду на це, вважаємо за необхідне змінити формульний розрахунок індексу податкової заборгованості територій у напрямку максимального включення податкової заборгованості (недоїмки) у даний розрахунок, а також урахування трансформованих сум податкового боргу через векселі, взаємозаліки, дого-вори відстрочення, розстрочення податкових зобов'язань.

Іншим податковим платежем, що враховується при визначенні індексу відносної податкоспроможності територій – єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва. Надходження єдиного податку в 2006 р. становили 1348 млн. грн., що на 27,9 млн. грн. або на 2,1% більші, ніж затверджено місцевими радами на 2006 р. Цей показник більше аналогічного показника минулого року на 265,9 млн. грн. Аналізуючи співвідношення надходжень цього податку в 2000–2006 рр. за категоріями платників, відзначимо вирівнювання динаміки сплати між фізичними та юридичними особами (рис. 2.8). Так, надходження від єдиного податку від юридичних осіб в 2006 р. становили 673,5 млн. грн., з фізичних осіб – 674,6 млн. грн.

Зазначимо й те, що темпи приросту надходжень єдиного податку з юридичних осіб зазнав значних коливань: від 38,9% в 2003 р. до 7,2% в 2005р. Така динаміка пояснюється введенням в 2004–2005 рр. кількох нормативно-правових актів (наприклад, щодо додаткової сплати внесків до пенсійного фонду за кожного найманого працівника), що загалом вплинуло на приріст надходжень єдиного податку та негативно відобразилось на темпах приросту чисельності найманих працівників. Очевидно, що обсяг надходжень від єдиного податку залежить від кількості платників податку та кількості найманих працівників. Тому будь-які законодавчі зміни в сфері регламентації правил оформлення трудових відносин з найманими працівниками веде до зниження темпів приросту єдиного податку.



**Рис. 2.8.** Динаміка надходжень єдиного податку від фізичних осіб–суб’єктів підприємницької діяльності та юридичних осіб в Україні, %

Питома вага єдиного податку при формуванні доходної бази місцевих бюджетів в останні роки складає приблизно 5%. Більшу фіскальну значущість мали лише прибутковий податок з громадян (податок з доходів фізичних осіб) та плата за землю. Відзначимо і те, що єдиний податок відіграє суттєвішу роль при формуванні доходів загального фонду місцевих

бюджетів у депресивних регіонах: у Чернівецькій – 8,3%, Закарпатській – 8,0%, Тернопільській – 7,5%.

Прогноз надходжень єдиного податку в наступні роки носить позитивний характер, якщо не відбудеться радикальних законодавчих змін щодо його адміністрування та збережеться існуюча динаміка збільшення кількості платників цього платежу. Поряд з цим, ми вважаємо помилковим віднесення єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва у кошик доходів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів та керуємось такими міркуваннями:

1) єдиний податок за своєю економічною та правовою природою є обов'язковим платежем, який звільняє платника податку від сплати деяких місцевих податків і зборів, зокрема, комунального податку, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг, а також тих, які відносяться до кошика доходів і не враховуються при визначенні обсягу дотацій вирівнювання – плати за землю, платежів за спеціальне використання природних ресурсів місцевого значення тощо;

2) єдиний податок адекватно відповідає зусиллям органів місцевого самоврядування щодо можливого збільшення (зменшення) його фактичних надходжень [10, с.221].

Зважаючи на це, єдиний податок, на наш погляд, слід віднести у кошик власних доходів місцевих бюджетів. Дана пропозиція дозволить заохотити, простимулювати діяльність місцевих органів влади щодо покращання ситуації з адмініструванням цього податку та відповідно збільшить власну дохідну базу.

При визначенні обсягу дотацій вирівнювання із кошика доходів, які враховуються при розрахунку трансфертів, слід також вилучити надходження адміністративних штрафів, які накладаються виконавчими органами відповідних рад або утвореними ними в установленому порядку адміністративними комісіями. За своєю природою адміністрування таких

платежів є одноразовими заходами з мобілізації доходів, і які можуть дати лише тимчасові додаткові надходження. Водночас при розрахунку як кошика закріплених доходів, так і індексу відносної податко-спроможності території слід ураховувати лише постійні джерела надходжень.

Аналізуючи стан надходжень адміністративних штрафів та інших санкцій до дохідної частини загального фонду місцевих бюджетів (без урахування трансфертів) у 2003 році відзначимо їхню вкрай низьку фіскальну роль – 21146 тис. грн. (0,1% дохідної бази загального фонду місцевих бюджетів). У розрізі регіонів питома вага надходжень від адміністративних штрафів коливається від 0,06% до 0,4% (у Херсонській, Тернопільській та Чернівецькій областях) [10, с.222].

На фактичні надходження податків і зборів, які беруться для розрахунку індексу відносної податкоспроможності, впливають суми наданих податкових пільг, до того ж останнім часом спостерігається динаміка зростання обсягу преференцій у сфері оподаткування. Так, якщо за 9 місяців 2005 р. суб'єктам господарювання було надано 8762,9 млн. грн. податкових пільг, то за відповідний період 2006 р. – 9340,9 млн. грн. Динаміку надання податкових пільг в розрізі податкових платежів подано в табл. 2.8.

Найвагомішими пільгами в оподаткуванні юридичних осіб є пільги з ПДВ, які становили за 10 місяців 2005 р. становили 93,3% загальної суми пільг. В 2006 р. питома вага пільг з ПДВ в загальному обсязі податкових преференцій залишилась майже ідентичною (92,9%). Протягом 2005–2006 рр. спостерігалась тенденція до зростання пільг з акцизного збору із вироблених в Україні товарів, однак частка останніх в загальній сумі пільг є незначною – 1,6%. Отже, загалом пільги з непрямих податків становили майже 95% загальної суми пільг. В досліджуваному періоді мало місце зростання обсягу пільг з податку на прибуток підприємств (+241,9 млн. грн.). Питома вага пільг з цього податку дорівнювала 5,2% їхньої загальної суми. Зазначимо і

загальну тенденцію щодо зменшення податкових пільг по платежах, які зараховуються в доходи місцевих бюджетів: плати за землю, податку з власників транспортних засобів, місцевих податків і зборів та ін.

Таблиця 2.8

**Динаміка надання податкових пільг по деяких податкових  
платежах в Україні в 2005–2006 рр.\***

(млн. грн.)

Показник	Обсяг пільг в 2005 р., в т.ч.:			Обсяг пільг в 2006 р., в т.ч.:			Абсолютний темп зростання
	Всього	до держ. бюджету	до місцевих бюджетів	Всього	до держ. бюджету	до місцевих бюджетів	
податок на прибуток підприємств	246,9	225,4	21,5	488,8	478,9	9,9	+241,9
податок з власників транспортних засобів	2,9	0	2,9	0,4	0	0,4	-2,5
плата за землю	166,7	0	166,7	161,9	0	161,9	-4,8
податок на додану вартість	8178,6	8178,6	0	8686,4	8686,4	0	+507,8
акцизний збір із вироблених в Україні товарів	136,6	136,6	0	221,1	221,1	0	+84,5
місцеві податки і збори	1,9	0	1,9	1,6	0	1,6	-0,3
збір на геологорозвідувальні роботи	5,0	5,0	0	0,7	0,7	0	-4,3

\*складено на основі даних ДПА України за 9 місяців відповідних років

З огляду на зазначене, найважливішим аспектом надання податкових пільг має стати ефективність їх застосування, що відобразиться у віддачі для бюджетів усіх рівнів та розширенні податкової бази регіонів, зміцненні їхніх податкових потенціалів. Саме тому, на нашу думку, найближчим часом необхідно переглянути чинний перелік податкових пільг і вилючити ті з них, які безпосередньо не пов'язані із соціальним захистом малозабезпечених верств населення, підтримкою пріоритетних галузей народного господарства, не мають інноваційної та інвестиційної спрямованості [10, с.225].

До інших проблемних аспектів визначення обсягу дотацій вирівнювання віднесемо недоліки у формульних розрахунках. Так, з метою стимулювання місцевих органів влади до збільшення надходжень держава

бере на себе зобов'язання не вилучати з місцевих бюджетів надлишкових коштів у разі, коли видаткова розрахункова потреба менша, ніж очікувані доходи. Саме з цією метою пунктом 9 статті 98 Бюджетного кодексу України запроваджений коефіцієнт вирівнювання  $\alpha_i$ , нижня межа якого була становлена – 0,6, а верхня – 1.

У разі, якщо законодавчо ухвалюється рішення застосувати коефіцієнт у розмірі 0,6, це означатиме, що з кожної надлишкової гривні (перевищення обсягу доходів над обсягом видатків, що враховуються при визначенні обсягу дотації вирівнювання) бюджет залишить у своєму розпорядженні 40 копійок. При цьому загальний обсяг коштів, на який зменшується сума дотації вирівнювання, дорівнює обсягу, на який зменшується сума коштів, що передаються до Державного бюджету України з місцевих бюджетів [10].

Якщо аналізувати практику використання коефіцієнта вирівнювання  $\alpha_i$  за останні роки, то тут є деякі негативні моменти. Так, зокрема, у 2002 р. залежно від середньорічного темпу приросту показника обсягу закріплених доходів бюджету значення коефіцієнта було зафіксоване в межах 0,8–1,0. Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 05.09.2001 р. „Про затвердження формули розподілу обсягу міжбюджетних трансфертів (дотацій вирівнювання та коштів, що передаються до державного бюджету) між державним бюджетом та місцевими бюджетами” коефіцієнт  $\alpha_i$  визначався таким чином (2.4):

$$\alpha_i = 1 - ((D(i3) + L(i3) / D(i1) + L(i1) - 1) * Kp, \quad (2.4)$$

де  $Kp$  – коригуючий коефіцієнт величини середньорічного темпу приросту обсягу кошика доходів бюджету  $i$ -ої регіону,  $Kp_{2002} = 0,4$ .

Розрахунки, проведені В. Є. Корчинським та С. Ю. Колодій, засвідчують, що у 2002 р. дотаційні регіони могли отримати максимальний стимулюючий ефект у разі, коли співвідношення  $(D_{2001} + L_{2001}) / (D_{1999} + L_{1999})$  становить 1,5 і більше [83]. На нашу думку, така ситуація вказує на те, що коефіцієнт вирівнювання практично не виконував жодного стимулювання, адже досягти

таких темпів зростання доходів (кошика доходів) для „депресивних територій” надзвичайно складно.

Особливістю бюджетної пратики наступного року стала принципова зміна алгоритму розрахунку коефіцієнта вирівнювання  $\alpha_i$ , зокрема, уже не застосовувався коефіцієнт  $K_p$ , а інтервал детермінації  $\alpha_i$  зменшився до 0,9–1,0. Такий механізм розрахунку дозволив регіонам-донорам отримати економічні стимули при співвідношенні  $(D_{2002}+L_{2002})/(D_{2000}+L_{2000})$  не менше як 1,21.

Аналізуючи такі тенденції, вважаємо за необхідне диференційовано підходити до використання коефіцієнта вирівнювання  $\alpha_i$ , а саме: для регіонів-донорів інтервал детермінації встановити в граничних межах 0,8–1,0, для регіонів-реципієнтів межі коефіцієнта вирівнювання 0,6–0,8. Такі межі інтервалів не суперечать нормам Бюджетного кодексу України, а сам коефіцієнт буде виконувати покладені на нього стимулюючі завдання.

Формула розрахунку дотацій вирівнювання містить в собі ще один важливий компонент –  $\Delta Di$  (розрахунковий обсяг коригування доходів). Внесення його у формулу відбулось у 2002 р., а вже в наступному році механізм коригування доходів повністю змінений. Розрахунковий обсяг коригування доходів обчислювався таким чином (2.5):

$$\Delta Di = Di (Ki * Kdin - Ki/Ki) * Kstd = Di (Kdin - 1) * Kstd, \quad (2.5)$$

де  $Kdin$  – коефіцієнт динаміки індексу відносної податкоспроможності у 1998–2001 рр.,  $Kstd$  – коригуючий коефіцієнт зниження динаміки індексу відносної податкоспроможності (залежно від  $Kdin$  має 4 значення).

Визначивши залежність між коефіцієнтом динаміки індексу відносної податкоспроможності та зниженням прогнозного показника доходів місцевого бюджету, автори згаданого дослідження дійшли до висновку, що депресивні регіони мають стимул до зниження середньострокової динаміки індексу відносної податкоспроможності [83].

Разом з тим, нам імпонує запропонований підхід В. Є. Корчинського,



С. Ю. Колодій щодо відміни такої методики коригування доходів. Доречними тут є такі аргументи: 1) величина коригуючого коефіцієнта зниження динаміки індексу відносної податкоспроможності розраховується суб'єктивно, а отже для формалізованих методик визначення міжбюджетних трансфертів є недопустимим; 2) тенденційне зменшення індексу відносної податкоспроможності в тривалому періоді та отримання регіонами не зовсім обгрунтованих дотацій вирівнювання не буде створювати мотиваційне середовище органам місцевого самоврядування у покращенні соціально-економічного стану територій; 3) зазначені „споживацькі мотиви” регіонів-реципієнтів щодо отримання міжбюджетних трансфертів можуть поширитись по всій країні, навіть серед багатих регіонів. Так, за період 1998-2001 років, згідно з даними Міністерства фінансів України, спостерігається тенденція до зниження індексу відносної податкоспроможності в 14 регіонах України – у Чернівецькій, Вінницькій, Тернопільській, Житомирській, Волинській, Хмельницькій, Закарпатській, Кіровоградській, а також у таких промислових областях як Дніпропетровська, Донецька, Запорізька, Луганська, Одеська, Полтавська [10, с.228].

На нашу думку, ще одним негативним аспектом формульних розрахунків індексу відносної податкоспроможності територій та обсягу дотацій вирівнювання є прив'язка до демографічного базису. У цьому разі спостерігається механічне копіювання загальноприйнятої практики фінансового вирівнювання ринкових країн Заходу. Однак, в умовах української економіки мають місце тенденції, які суттєво впливають на об'єктивність та правильність обчислення податкових можливостей регіонів та трансфертів вирівнювання. До таких тенденцій слід віднести:

- щорічне скорочення загальної чисельності населення як в Україні, так і в усіх регіонах країни;
- трудова міграція населення як за межі країни, так і на міжрегіональному рівні;

– сезонне збільшення (зменшення) населення в деяких регіонах країни (наприклад, курортні території, міста з великою кількістю вищих та середніх навчальних закладів та ін.), а це, закономірно, збільшує потребу у фінансуванні зростаючих видатків;

– високий показник працевлаштованих у тіньовому секторі економіки;

– збільшення кількості населення старших вікових груп (у деяких країнах Європи цей фактор враховується при визначенні податкового потенціалу та дотацій вирівнювання) [168].

Таким чином, пропонуємо методику розрахунку індексу відносної податкоспроможності територій та обсягів міжбюджетних трансфертів доповнити коригуючими коефіцієнтами, які б адекватно відображали дійсну демографічну ситуації в регіонах. В цілому ж, для впровадження ефективного механізму фінансового вирівнювання територій потрібно вжити низку заходів:

– законодавчо закріпити об'єктивні критерії, на основі яких здійснюється фінансове вирівнювання;

– проводити розрахунки показників податкоспроможної адміністративно-територіальної одиниці та середньої податкоспроможності територій в цілому по Україні, враховуючи не фактичні надходження податків, а нараховані;

– необхідно створити фонди фінансового вирівнювання як на рівні центральної влади, так і на регіональному рівні;

– формувати створені фонди фінансового вирівнювання за рахунок частини загальнодержавних податків і внесків територій із високою податкоспроможністю;

– забезпечити горизонтальне фінансове вирівнювання щодо обласних бюджетів, а не за рахунок зведених бюджетів областей, як це нині проводиться [10, с.233-234].

Питання зміцнення місцевих фінансів мають посісти вагоме місце в бюджетній політиці держави. Нагальною потребою, насамперед, виступає створення достатніх економічних передумов для органічного поєднання процесів удосконалення бюджетної політики з політикою соціально-економічного розвитку місцевих територіальних громад.

## **Висновки до розділу 2**

Здійснивши аналіз вітчизняної практики використання податкових інструментів у фінансовому забезпеченні розвитку територій, зауважимо:

1. Дослідження динаміки формування доходів місцевих бюджетів засвідчило, що податковий інструментарій відіграє визначальну роль у формуванні фінансових ресурсів як державного, так і місцевих бюджетів. Так, частка податкових надходжень щодо абсолютних обсягів ВВП країни в останні роки перебуває в діапазоні 18,0–26,3%. При цьому слід зазначити, що в період 2001–2004 рр. питома вага податкових надходжень у ВВП мала тенденцію до зростання та досягненням максимального значення у 2004 році – 26,3%. Середнє значення податкових надходжень до ВВП в період 2000–2004 рр. становить 20,7%.

2. Проведений аналіз забезпечення власними доходами показав, що в 2000–2006 рр. власні доходи місцевих бюджетів Тернопільської області тенденційно зростають, до того ж середнє значення відносних темпів зростання (до попереднього року) складає 112,6%, що практично відповідає аналогічному показнику динаміки податкових надходжень – 112,1%, а отже можна стверджувати про залежність мобілізації податків та формування власної дохідної бази місцевих бюджетів. Негативним аспектом формування доходів (без офіційних трансфертів) є незначне їхнє зростання у 2004 р. (+195,2 млн. грн.), що на фоні середньої величини абсолютних темпів зростання власних доходів (+2107,7 млн. грн.) видається проблемним.

3. Податкові надходження з різною фіскальною результативністю беруть участь у формуванні доходів загального та спеціального фондів

місцевих бюджетів Тернопільської області. Зокрема, дохідна частина загального фонду місцевих бюджетів в середньому на 95% складалась з податкових надходжень, тоді як аналогічний показник доходів спеціального фонду складав лише 25%. Аналізуючи поелементну структуру податкових надходжень місцевих бюджетів, зазначимо, що визначальну фіскальну роль останнім часом виконують податки прибуткової групи, зокрема, податок з доходів фізичних осіб.

4. Проведений аналіз функціонування спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку засвідчив, що результативність використання податкових інструментів в СЕЗ і ТПР в 2002–2005 рр. погіршилась доволі відчутно. Зниження ефективності надання пільг адекватно відбилось на бюджетних втратах як державного, так і місцевих бюджетів. Разом із тим, зауважимо, що фіскальна ефективність не була базовим пріоритетом при створенні та функціонуванні СЕЗ і ТПР, а тому акцентування уваги виключно на таких показниках є некоректним. Ще одним важливим аргументом критики вітчизняних СЕЗ і ТПР стало існування диспропорцій у їхньому функціонуванні. Ми вважаємо, що справедливим таке твердження, адже серед діючих СЕЗ і ТПР були доволі успішні, а були й такі, що так і не були реалізовані на практиці.

5. Дослідження надання податкових пільг дозволив встановити, що найбільш фіскально значущими в контексті бюджетних втрат у 2006 р. стали: для державного бюджету – податок на додану вартість (92,9% загальної суми втрат по всіх податкових платежів). Протягом 2005–2006 рр. спостерігалась тенденція до зростання пільг з акцизного збору із вироблених в Україні товарів, однак частка останніх в загальній сумі пільг є незначною. Отже, загалом пільги з непрямих податків становили майже 95% загальної суми пільг. Негативним моментом стало й зростання обсягу пільг з податку на прибуток підприємств. Зазначимо і загальну тенденцію щодо зменшення податкових пільг по платежах, які зараховуються в доходи місцевих

бюджетів: плати за землю, податку з власників транспортних засобів, місцевих податків і зборів та ін.

5. Проведений аналіз адміністрування місцевих податків і зборів дав можливість констатувати тенденції їх фактичних надходжень та зробити висновок про незначну їх фіскальну роль у структурі доходів місцевих бюджетів, зокрема, у Тернопільській області. Таким чином, місцеві податки і збори як інструмент фінансового забезпечення розвитку територій не виконують сьогодні ні фіскальної, ні регулюючої функцій.

6. Проведений аналіз формульного визначення дотацій вирівнювання засвідчив, що на повноту визначення індексу відносної податкоспроможності регіонів впливає фактор зростання податкового боргу (недоїмки) з податкових платежів, які належать до кошика доходів, що враховуються при розрахунку дотацій вирівнювання. Водночас податок з доходів фізичних осіб – один із найбільш прогнозованих податкових платежів в Україні, адже такий чинник як податкова заборгованість практично не впливає на динаміку надходжень цього обов'язкового платежу.

Основні результати наукових пошуків, проведених у даному розділі роботи, висвітлені у наукових працях [22; 23; 25; 26; 27; 31; 33].

## **РОЗДІЛ 3**

### **ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ ЇЇ ТЕРИТОРІЙ**

#### **3.1. Напрями вдосконалення фінансового та інституційного забезпечення розвитку територій**

Становлення ринкових відносин в Україні зумовило надзвичайне загострення проблеми фінансового забезпечення її територій. Досі в нашій державі не вдалось розв'язати проблему використання інституту місцевих бюджетів як знаряддя активного впливу на економічні та соціальні процеси, створення та розвиток сприятливих умов для підприємництва, вирівнювання міжрегіональних пропорцій.

На нашу думку, саме місцеві бюджети повинні відігравати вирішальну роль щодо зміцнення основ демократії. Не випадково у Європейській хартії місцевого самоврядування, до якої Україна приєдналась ще в 1996 році, зазначено, що місцева влада є однією з підвалин кожного демократичного суспільства. Умовою її діяльності та виконання покладених на неї завдань є адекватні фінансові ресурси, основу яких в Україні становлять доходи місцевих бюджетів.

Завдання, які вирішують органи місцевого самоврядування, з року в рік ускладнюються. Розширення функцій місцевого самоврядування, делегування їм окремих повноважень органів державної влади, а також необхідність здійснення контролю за їх використанням потребує принципово іншої побудови, перш за все, дохідної частини місцевих бюджетів порівняно з тією, яка використовувалась в Україні впродовж тривалого часу, а також використання в цьому процесі податкових інструментів.

Проведений нами аналіз дозволив виокремити декілька проблемних аспектів у системі фінансового забезпечення розвитку територій, зокрема:

- існування принципу формування місцевих бюджетів „зверху–вниз”,

коли процес фінансового забезпечення практично повністю регламентований законодавчими нормами держави;

– відсутність стабільності у законотворенні в сфері регіональної податкової політики, що знайшло відображення в механізмах мобілізації податкових надходжень, функціонуванні спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку, змінах до формульних розрахунків дотацій вирівнювання;

– незначна фіскальна роль місцевих податків і зборів і, як наслідок, низька їх питома вага в доходах місцевих бюджетів;

– відсутність ефективного механізму міжтериторіального перерозподілу і вирівнювання доходів місцевих бюджетів;

– відсутність реальної самостійності місцевих бюджетів як визначальної складової фінансової незалежності органів місцевого самоврядування.

Проблематика фінансового забезпечення територій через механізм надання міжбюджетних трансфертів, навіть незважаючи на радикальні його зміни із прийняттям Бюджетного кодексу України, не стали ефективним інструментом подолання дивергенцій територіального розвитку. А отже, ми вважаємо, що в цій сфері доречними будуть підстави надання міжбюджетних трансфертів, що є характерними для розвинених країн Європейського співтовариства, зокрема [10; 143]:

– фіскальна незбалансованість по вертикалі спостерігається в тих умовах, коли національний уряд зберігає за собою всі основні та найпродуктивніші податкові бази, залишаючи недостатні фіскальні ресурси місцевій владі, внаслідок чого обов'язкові видатки місцевої влади перевищують надані їй ресурси (статичний дисбаланс); з розвитком економіки країни обов'язки місцевої влади щодо видаткової частини бюджету зростають швидше, аніж податкові надходження (динамічний дисбаланс);

– відновлення горизонтального фіскального балансу передбачає

обов'язкове надання місцевими владами однакового рівня суспільних благ для індивідуума кожної окремої політичної юрисдикції, незважаючи на рівень податкоспроможності територій;

– гарантоване постачання суспільних благ повинно здійснюватись національним урядом, тобто передбачається мінімальний обсяг суспільних благ, забезпечуваних національним урядом, для кожної території, незважаючи на її податкоспроможність;

– нейтралізація зовнішніх ефектів та міжтериторіальних ефектів „переливання” пояснюється існуванням деяких суспільних благ, пов'язаних з ефектом „переливання” на інші політичні юрисдикції або із зовнішніми ефектами;

– внесок у політику стабілізації та економічний розвиток з боку місцевої влади полягає у реалізації програм зайнятості місцевого населення та програм, спрямованих на перерозподіл ресурсів, а також у намаганні поліпшити виробничу інфраструктуру та якість пропозицій на ринку робочої сили;

– макроекономічні цілі повинні досягатися виключно за рахунок централізованих засобів; ефективна система трансфертів повинна відповідати таким критеріям: достатність доходів, спрямованість на стягнення податків і контроль видатків, справедливість, прозорість і стабільність [10; 143].

Дослідження сфери збалансованості бюджетів дає змогу зробити такі припущення:

1. Нижчі за рівнем прибутковості території (в цьому дослідженні це – Тернопільська область) отримують найбільшу вигоду від перерозподільчих заходів. Завдяки незначним обсягам їхніх податкових платежів вони чималою мірою виграють від наданих державних трансфертів, зокрема дотацій вирівнювання. Крім того, абсолютний розмір отриманих від них перерозподільчих коштів порівняно з іншими юрисдикціями, як правило, мізерний.



2. Середні за прибутковістю територіальні юрисдикції більшою мірою користуються правом одержання державних трансфертів, а тому можуть реалізувати для себе більший обсяг перерозподілу. Звісно, що представники таких територій сплачують більші податки, а це зберігає рівновагу між рівнем їхніх вигод та оподаткування.

3. Багаті території мають ще вищі податкові надходження, ніж середні за прибутковістю, проте часто не в змозі спожити еквівалентний обсяг суспільних благ [10].

Нині безперечним є те, що ступінь свободи органів місцевого самоврядування – це питання врівноваження державних і місцевих інтересів. Ні контроль центру, ні автономія територій не є безумовними пріоритетами.

Практика здійснення збалансування бюджетів засвідчує наявність існування проблем узгодження різноманітних урядових функцій із різними рівнями виконавчої влади, що, в свою чергу, створює проблеми в галузі доходів і видатків місцевих бюджетів. Зазначені негативні моменти відображені також в місцевих бюджетах Тернопільської області.

Існуючий стан формування та виконання місцевих бюджетів істотно залежить від наявних проблем збалансованості бюджетів, котрі є наслідком невирішених питань у галузі фіскального федералізму.

Система збалансованості місцевих бюджетів повинна, перш за все, стосуватися збалансування доходів, що передбачає розподіл надлишкових доходів бюджетів територій з вищою за середню податкоспроможністю між територіями з нижчою за середньою податкоспроможністю. До того ж трансфертні платежі доцільно надавати територіям із чітко визначеними напрямками їх витрачання, що буде забезпечувати цільове використання коштів. Крім цього, використання податкових інструментів у фінансовому забезпеченні розвитку територій повинно бути орієнтоване на досягнення економічної ефективності, соціальної справедливості, політичної стабільності [10; 143; 144].

Економічна ефективність досягається шляхом встановлення відповідальності та зацікавленості у повній мобілізації податкових доходів, цільовому та економному витрачанні бюджетних коштів. Соціальна справедливість забезпечується за допомогою бюджетного регулювання та фінансового вирівнювання, гласність і зрозумілість яких є важливими умовами політичної стабільності [10; 143].

На наш погляд, одним із найбільш важливих напрямків зміцнення фінансової бази територій є ефективне використання податкових інструментів регулювання. Перш за все, розподіл податків і податкових платежів між бюджетами різних рівнів має встановлюватись на досить тривалий час, оскільки лише на цій основі стає можливим бюджетне планування. Екстремальною ж формою такого розподілу є система, при якій центральні та місцеві органи самостійно визначають як види податків, так і відповідні податкові ставки (так звана „роздільна система”). При її використанні місцеві органи влади дістають повну незалежність у проведенні податкової політики і можуть досить гнучко пристосовувати податки до витрат. Проте цій важливій перевазі протиставляють кілька серйозних недоліків:

- 1) небезпека багаторазового оподаткування тих самих об'єктів чи баз;
- 2) можливість виникнення регіональних відмінностей у рівні податків, отже – небажаних переміщень виробничих факторів і міграції населення;
- 3) можливість появи великої кількості різних, неузгоджених податків, а отже – неможливість формування раціональної податкової системи (за таких умов одні види доходів можуть оподатковуватись високими податками, тоді як інші – зовсім “випадати” з оподаткування);
- 4) неможливість проведення єдиної економічної та фінансової політики;
- 5) неможливість створення для населення однакових умов життя на всій території країни [10; 143; 144].

Щоб уникнути багаторазового оподаткування одних і тих самих

об'єктів, кожному рівневі влади можна передавати в розпорядження певні види податків або надавати право змінювати в заданих межах податкові ставки.

У тих випадках, коли податкові надходження розподіляються між бюджетами різних рівнів, говорять про „зв'язану систему”, або про систему квот. При ній самостійність місцевих органів влади залежить від можливості їхньої участі у формуванні податкового законодавства (наприклад, законодавчо може бути встановлено, що податкові закони не можуть приймати без їх згоди), а також від впливу місцевої влади на визначення формул розрахунку квот. Вирішення питання про те, якій з поданих систем треба віддавати перевагу, залежить не тільки від економічних, але й від політичних цілей і традицій країни.

У зарубіжній практиці розрізняють різні принципи розподілу доходів між бюджетами. Один із найпоширеніших принципів розподілу доходів полягає в тому, що верховна влада в питаннях податкового законодавства надається центральній владі (за участі в законодавчому процесі місцевих органів влади), а потім для основних видів податків використовується „зв'язана система”. При цьому квоти доходів, встановлені для місцевих бюджетів, періодично переглядають з урахуванням змін у загальному рівні доходів і витрат. Окрім того, деякі податки можуть повністю передаватися до центрального або місцевих бюджетів [10; 143].

Як правило, при виборі податків, які розподіляються між бюджетами різних рівнів, і податків, для яких буде застосовано „розподільну систему”, використовуються постулати:

– кожний рівень влади повинен мати законодавчі компетенції та право зарахування до власного бюджету принаймні один важливий податок (щодо законодавчих компетенцій, то достатньо, щоб йшлося про самостійне визначення податкової ставки);

– при наданні кожному рівневі законодавчих компетенцій і права на

зарахування податку до власного бюджету слід виходити з принципу еквівалентності, згідно з яким місцеві органи влади дістають право, насамперед, на податки за ті послуги, що здійснюються на місцевому рівні та можуть мати територіальні відмінності (це слугуватиме для місцевих органів стимулом до розширення таких послуг);

– податки, що стягуються не за принципом еквівалентності, а за принципом платоспроможності, та виконують, певною мірою, перерозподільну функцію, повинні формуватись на основі єдиних законодавчих норм, що встановлені центральними органами влади;

– податки, доходи від яких є чутливими до змін у кон'юктурі, доцільно передавати у розпорядження центральних органів влади, оскільки заходи стабілізаційної політики входять до їхньої компетенції, а результати цих заходів поширюються на території всієї країни;

– податки, частка яких у загальній сумі податкових надходжень зростатиме, доцільно передавати у розпорядження бюджетів тих рівнів, для яких збільшення витрат є бажаним [10; 143].

Аналіз практики формування місцевих бюджетів в Україні дає змогу дійти висновку, що самостійність місцевих бюджетів сьогодні є лише формальною, а не реальною. Недостатньо продекларувати принцип самостійності, треба законодавчо встановити конкретні механізми його реалізації. Зазначимо також, що питання фінансової (податкової в тому числі) автономії місцевих органів влади – це питання не суто економічного змісту. Воно завжди мало політичний підтекст (у нашій країні до того ж яскраво виражений). Проблема надання права місцевим органам самоврядування запроваджувати на своїй території власні податки потребує відповіді на запитання: чи довіряє держава місцевій владі? Саме так сформулював цю проблему ще у XIX ст. італійський вчений Конільянц. Пізніше, на початку XX ст., російський економіст В.Твердохлебов піддав критиці такий підхід.

Відомий фахівець у галузі бюджету, преставник московської

фінансової школи В. М. Родіонова підкреслює, що принцип самостійності може бути повністю реалізований лише в умовах такого механізму розмежування дохідних джерел між органами влади різного рівня, за якого на кожному „поверсі” управління забезпечується відповідність доходів видатками, які фінансуються, та стабільність умов надходження коштів до бюджету.

Вітчизняні економісти О. Д. Василик та К. В. Павлюк розглядають самостійність місцевих фінансів значно ширше. Вони вважають, що самостійність місцевих бюджетів повинна ґрунтуватись на законодавчо закріпленому розмірі доходів, які надходять до місцевих бюджетів залежно від обсягу створюваних і використовуваних на певній території фінансових ресурсів [143].

Підсумовуючи, зазначимо, що сьогодні проблема фінансового забезпечення розвитку територій в умовах переходу до ринку та постійного дефіциту фінансових ресурсів стоїть надзвичайно гостро. Подальше її загострення може спричинити розвиток доволі небезпечних тенденцій: процесів територіальної дезінтеграції, суперечок між територіями, органами законодавчої та виконавчої влади і регіонами на ґрунті поділу фінансових ресурсів. Слід наголосити, що без нарощування обсягів виробництва неможливо забезпечувати зростання надходжень до місцевих і загальнодержавного бюджетів. Органи місцевого самоврядування могли б у межах чинного законодавства опрацювати механізми, які б стимулювали розвиток найбільш прибуткових галузей і забезпечили значне поповнення дохідної частини місцевого бюджету.

На наш погляд, із метою забезпечення фінансової самостійності територій необхідно вирішити низку важливих завдань:

– потрібно встановити фіксовані частки кожного рівня влади в податках і зборах, закріпити їх за відповідними рівнями бюджетів на постійній основі на тривалий період (принаймні до 15 років); визначення

нормативів розподілу загальнодержавних податків між державним та місцевими бюджетами на однаковому для всіх регіонів рівні;

- з метою зацікавленості органів місцевого самоврядування у стимулюванні випуску продукції, в тому числі підакцизних товарів, доцільно було б залишати в розпорядженні місцевих бюджетів не менше 50% загальних надходжень від акцизного збору та податку на додану вартість;

- при вирішенні проблем бюджетного вирівнювання необхідно, насамперед, розробити правові засади й механізм бюджетного регулювання в Україні. На основі глибокого аналізу встановити рівні соціально-економічного розвитку територій і на цій базі визначити обсяги фінансових ресурсів, необхідних для бюджетного вирівнювання. Слід підтримати також пропозиції деяких учених, які вважають, що на рівні державного бюджету України необхідно створити фонди трансфертів, за рахунок яких можливо здійснювати бюджетне вирівнювання. Мають бути визначені засади, на основі яких місцеві органи влади можуть отримати кошти із трансфертних фондів;

- одним із першочергових завдань є посилення фіскальної ролі місцевих податків і зборів у формуванні доходів місцевих бюджетів, що вимагає розробки та реалізації регіональної податкової політики, що повинна ґрунтуватись на чіткому законодавчому розподілі повноважень, відповідальності та фінансово-економічної бази між державними, регіональними і місцевими рівнями управління;

- потребує якісно нових змін і правове забезпечення функціонування місцевих бюджетів;

- збалансування соціально-економічного розвитку територій країни [10; 143].

Вирішення цих, а також інших складних проблем регіональної фіскальної політики дасть поштовх для розвитку фінансової незалежності місцевого самоврядування та побудови демократичної держави.

Ми вважаємо, що ефективність використання податкового інструментарію у фінансовому забезпеченні розвитку територій в Україні значною мірою залежить від інституційного забезпечення процесу мобілізації податків, зборів, обов'язкових платежів, а тому більш детально зупинимось на цьому аспекті.

Актуальність і практична значимість проблематики реформування системи фіскальних органів в Україні викликає непересічний інтерес до неї як у наукових колах, так і в середовищі керівного складу державної податкової служби (ДПС), на який безпосередньо покладено виконання цього завдання. Зокрема, заслуговують на увагу дослідження та публікації щодо реформування податкових органів провідних вітчизняних науковців В. Онищенко, А. Соколовської, Л. Тарангул, О. Данілова, Н. Фліссак, а також фахівців-практиків Ю. Кравченка, О. Шитрі, В. Москаленко, Ф. Ярошенка. При цьому, в межах процесу модернізації Державної податкової адміністрації (ДПА) України надзвичайно важливим є питання формування оптимально збалансованих податкових округів, адже від створення вдалої структури підрозділів ДПС на регіональному рівні залежать ефективність реформи загалом, соціально-економічний розвиток окремих територій, а також можливості і перспективи подальшого вдосконалення адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів.

Доцільність удосконалення організаційно-функціональної структури ДПА України обумовлена також потребою у зменшенні вартості адміністрування податкових платежів. Так, незважаючи на те, що у 2000 р. надходження до державної скарбниці на одну гривню витрат на податкове адміністрування помітно зросли (з 29,6 до 49,1 грн. або в 1,7 рази), в 2001–2002 рр. економічна ефективність видатків на податкове супроводження суб'єктів підприємницької діяльності з боку податкових органів не тільки не підвищилась, але навіть дещо зменшилась (особливо варто звернути увагу на надзвичайно низьку фіскальну віддачу від податкового супроводження

суб'єктів малого підприємництва). Крім того, вказаний показник був суттєво меншим (у 2-4 рази), аніж у розвинутих ринкових країнах, де витрати на утримання фіскального апарату держави, як правило, не перевищують 0,5-1,0% обсягу мобілізованих ним бюджетних надходжень [70, с. 98].

Вищевказане дозволяє стверджувати, що один із основоположних принципів оптимального оподаткування, а саме економічність (дешевизна) мобілізації податків і зборів та контролю за їх справлянням з боку фіскальних органів для збільшення фінансових ресурсів у розпорядженні як держави, так і територій, в Україні належним чином не реалізований.

Реформа організаційної структури ДПС України, що знайшла своє відображення у Стратегічному плані розвитку ДПС України на період до 2013 року, затвердженому наказом ДПА України від 07.04.2003 року № 160, відбуватиметься на рівні обласних ДПА: зменшиться їхня кількість з 27 до 10 податкових округів. До того ж, проект консолідації органів податкової служби, затверджений наказом ДПА України від 07.10.2003 р. №478, передбачає функціонування таких податкових округів: 1) Кримський округ (АР Крим та м. Севастополь); 2) Київський округ (м. Київ, Київська, Чернігівська області); 3) Львівський округ (Львівська, Волинська, Рівненська області); 4) Івано-Франківський округ (Івано-Франківська, Закарпатська, Чернівецька, Тернопільська області); 5) Вінницький округ (Вінницька, Хмельницька, Житомирська області); 6) Одеський округ (Одеська, Миколаївська, Херсонська області); 7) Дніпропетровський округ (Дніпропетровська, Запорізька області); 8) Донецький округ (Донецька, Луганська області); 9) Черкаський округ (Черкаська, Полтавська, Кіровоградська області); 10) Харківський округ (Харківська, Сумська області).

Вже на початковому етапі реформи податкових органів помітні деякі її недоліки. Так, у Концепції вдосконалення організаційної структури ДПС України стверджується, що зменшення кількості податкових органів на рівні областей спричинить відповідне зменшення кількості керівного складу та



працівників на 20–30%. Однак проведений нами аналіз по Івано-Франківському податковому округу засвідчує зворотну ситуацію (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Чисельність персоналу в Івано-Франківському податковому округу, чол.\***

№ з/п	Адміністративна область	Чисельність працівників у діючій структурі	Розрахункова чисельність у майбутній структурі	Абсолютне відхилення (+/-)
1.	Івано-Франківська область	1236	1082	-154
2.	Закарпатська область	837	1286	+449
3.	Чернівецька область	700	827	+127
4.	Тернопільська область	885	1135	+250
<b>5.</b>	<b>Загалом по округу</b>	<b>3658</b>	<b>4330</b>	<b>672</b>

\* Розраховано автором на основі даних ДПА України

Можна спостерігати зменшення кількості працівників податкової служби лише в Івано-Франківській області. В самому ж Івано-Франківську кількість працівників зменшиться з 544 до 389, і це за умови, що це місто буде центром податкового округу, а Івано-Франківська МДПІ, крім обласного центру, обслуговуватиме Тисменицький, Богородчанський, Надвірнянський, Тлумацький райони та місто Яремчу.

Виправданам, на нашу думку, є збільшення кількості працівників податкової служби лише в Тернопільській області, адже тут передбачається створення Центру обробки документів, що буде єдиним у Західній Україні. Отож кадрова політика ДПАУ потребує більш детального доопрацювання, адже необґрунтоване збільшення персоналу в податкових округах може призвести до додаткових витрат на закупівлю приміщень, меблів, оргтехніки та ін.

Згідно з Концепцією вдосконалення організаційної структури ДПС України, передбачається також суттєве зменшення кількості ДПІ на районному рівні – замість 463 буде приблизно 150 МДПІ, що, на думку авторів реформи, сприятиме економії витрат на утримання податкових органів. Натомість реального скорочення структурних підрозділів ДПС практично не відбудуватиметься, оскільки зменшення районних інспекцій супроводжуватиметься відповідним збільшенням кількості відділень (табл. 3.2), що в своїй основі робить організаційну реформу формальною. До того ж, на нашу думку, така консолідація призведе до зростання накладних витрат на транспорт, телефонний зв'язок, передачу електронної інформації та обмін нею.

Таблиця 3.2

**Зміна кількості структурних підрозділів ДПС України  
на районному рівні\***

№ з/п	Назва податкового округу	Кількість інспекцій та відділень	
		в існуючій ДПС	після модернізації
1.	Кримський	19/7	7/20
2.	Київський	47/16	20/41
3.	Львівський	39/26	15/50
4.	Івано-Франківський	53/12	13/50
5.	Вінницький	44/31	13/62
6.	Черкаський	31/38	11/60
7.	Одеський	56/22	15/62
8.	Дніпропетровський	51/23	21/54
9.	Донецький	68/23	22/67
10.	Харківський	39/18	15/41
11.	Всього по ДПС	447/218	153/507

\* Розраховано на основі даних ДПА України

Таким чином, загалом в Україні кількість структурних підрозділів ДПС на районному рівні (інспекцій та відділень) практично не зміниться: 665 одиниць у діючій нині ДПА та 660 після реформи, а сподівання на те, що

укрупнення податкових інспекцій забезпечить економію адміністративно-бюрократичних витрат, пов'язаних із їхнім функціонуванням, викликає сумніви.

У процесі формування податкових округів, які б були адекватними (чи принаймні не суперечили) адміністративно-територіальному устрою держави, визначальним є правильний вибір критеріїв такого формування. Тому, на наш погляд, доцільно розглянути критерії проведення консолідації органів державної податкової служби, що розроблені Департаментом розвитку та модернізації державної податкової служби спільно з робочою групою з розробки Плану консолідації органів ДПС України (додаток АА), а також проаналізувати, наскільки вони були дотримані у вищезгаданому проекті створення податкових округів, запропонованому податківцями.

За критерієм рівномірності розподілу за кількістю населення у 2001–2002 р. достатньо збалансованими були чотири податкових округи (Львівський, Івано-Франківський, Вінницький та Одеський), де відхилення (в більший чи менший бік) від показника середньої чисельності населення на один округ були незначними як в абсолютному, так і відносному вимірах (додаток АБ). Менш рівномірний розподіл населення спостерігається в таких округах, як Київський (відхилення від усередненого показника становить відповідно +17,1% у 2001 р. і +17,6% у 2002 р.), Дніпропетровський (+13,6 і +13,4%), Черкаський (–13,9 і –14,2%) та Харківський (–13,0 і –13,1%). Найбільшими є розходження в Кримському та Донецькому податкових округах. Так, у першому з них середньорічна чисельність населення була нижчою від вищезгаданого показника на 2443,9 тис. чол. або 50,2% у 2001 р. та на 2416,3 тис. чол. або 50,1% у 2002 р., а у другому – перевищувала його відповідно на 2564,2 тис. чол. або 52,7% та 2509,1 тис. чол. або 52,1%. Враховуючи об'єктивно існуючу значну розбіжність у густині розселення жителів по території України, вважаємо, що досягти одночасного дотримання

критеріїв географічної близькості територій, що підлягають об'єднанню та рівномірності розподілу за кількістю населення нереально.

Безумовно, аналогічна ситуація буде характерною і для критерію рівномірності розподілу за кількістю платників податків. До того ж, використання даного критерію без урахування структури платників податків, на наш погляд, є не зовсім коректним, оскільки, наприклад, економічна ефективність податкового супроводження суб'єктів малого підприємництва є понад у 2 рази нижчою порівняно зі структурами великого і середнього бізнесу, тобто при однаковій вартості витрат на адміністрування податків фіскальна віддача буде більш ніж удвічі меншою.

Таким чином, вважаємо, що врахування перших двох з наведеного вище переліку критеріїв є необов'язковим, а, можливо, й недоцільним. А такі критерії, як забезпеченість власними приміщеннями та інформаційно-обчислювальною технікою, телекомунікаційними мережами, також повинні відігравати допоміжну роль у формуванні податкових округів, бо одним із завдань модернізації є вирівнювання ступеня забезпечення матеріально-технічною базою структурних підрозділів податкової служби шляхом її інноваційного розвитку.

При формуванні регіональних податкових округів більшу увагу слід надавати останнім п'яти критеріям, адже це дозволить мінімізувати загальні витрати, пов'язані з консолідацією органів ДПС, а також підвищить оперативність у процесі адміністрування податків і зборів. Ми підтримуємо позицію Л. Л. Тарангул щодо використання наступних критеріїв при виділенні податкових округів: 1) територіальна цілісність; 2) рівень соціально-економічного розвитку територій у межах податкових округів; 3) величина податкового потенціалу регіону [168].

Спробуймо оцінити, наскільки відповідає даним критеріям (звичайно, за винятком першого) запропонований у вищезгаданому проекті варіант поділу України на податкові округи. Найбільш точним і виваженим для визначення

величини податкового потенціалу регіону ми вважаємо підхід, який передбачає його обчислення на основі показника створеної на певній території валової доданої вартості, що по суті виступає об'єктом оподаткування найважливішими з фіскальної точки зору податками та джерелом їх сплати, з урахуванням відповідних податкових пільг та сум недоїмки, погашення котрої передбачається у певному періоді. Тому проведена нами оцінка проекту створення податкових округів на предмет дотримання в ньому критерію рівномірності розподілу за величиною податкового потенціалу базується саме на показникові валової доданої вартості у розрізі визначених податкових округів, який розраховано шляхом сумування відповідних показників по регіонах, що входять до складу того чи іншого податкового округу (додаток АВ).

На основі розрахункових даних додатку АВ можна з високим ступенем достовірності стверджувати, що в запропонованому варіанті податковий потенціал майже всіх податкових округів (за винятком хіба що Одеського) у 2000–2001 рр. суттєво відрізнявся від середнього показника на один податковий округ. А найбільш потужними у цьому плані були Київський (обсяг створеної валової доданої вартості перевищував усереднений показник відповідно на 79,1% у 2000 р. і 124,1% у 2001 р., Донецький (+71,6 і +65,4%) та Дніпропетровський (+50,2 і +32,6%) округи, що є закономірним, оскільки у цих регіонах сконцентрований фінансовий і виробничий капітал країни. А решта податкових округів за податковим потенціалом помітно відставали від середнього рівня, особливо Кримський округ (обсяги валової доданої вартості були нижчими від середніх значень відповідно на 65,7% у 2000 р. та 63,5% у 2001 р.). До того ж, у вказаний період у семи потенційних податкових округах (Київському, Львівському, Івано-Франківському, Вінницькому, Одеському, Черкаському та Харківському) спостерігалась тенденція до збільшення відносної величини відхилень від усередненого показника на один округ, що

засвідчує зростання нерівномірності розподілу за рівнем податкового потенціалу при застосуванні даного варіанту розподілу.

Одним із найважливіших комплексних індикаторів, які характеризують ступінь соціального й економічного розвитку конкретної території, виступає обсяг створеної на ній валової доданої вартості на одну особу. Тому для проведення аналізу дотримання критерію рівномірного розподілу за рівнем соціально-економічного розвитку територій у межах податкових округів було використано згаданий показник.

Як свідчать дані додатку АГ', у проектному варіанті формування податкових округів також не досягається належного їх збалансування за рівнем соціально-економічного розвитку територій, які входять до складу цих округів. Так, у 2001 р. достатнім можна вважати дотримання вищезгаданого критерію лише у трьох податкових округах (Одеському, Донецькому і Харківському), більш-менш прийнятна відповідність спостерігалась ще у двох – Дніпропетровському і Черкаському округах. Кардинально вирізнявся у позитивний бік за ступенем соціально-економічного розвитку Київський округ (величина валової доданої вартості у розрахунку на одну особу перевищувала аналогічний середній показник по Україні на 3441 грн. або 91,4%), а решта округів суттєво відставали за власними параметрами вказаного показника від середньодержавного рівня: Кримський – на 26,7%, Львівський – на 27,2%, Вінницький – на 32,2 %, а Івано-Франківський округ найбільше – на 39,0%.

Підсумовуючи вищесказане, хочемо зазначити, що, аналогічно, як і у випадку з критеріями, розробленими безпосередньо податківцями, в силу об'єктивних причин сьогодні неможливо забезпечити поділ території України на податкові округи таким чином, аби цей поділ паралельно відповідав всім трьом критеріальним ознакам, запропонованим Л. Л. Тарангул. Це пояснюється суттєвими розбіжностями в забезпеченні регіонів фінансовими, трудовими і природними ресурсами, в розмірах нагромадженого

виробничого потенціалу та рівнях розвитку підприємницької діяльності, які закладались протягом десятиліть і усунути які протягом короткотривалого періоду просто нереально. Тому, вважаємо, що на даний час поряд із частковим (у межах об'єктивно існуючих можливостей) урахуванням вищезазначених критеріїв формування податкових округів має здійснюватись на основі соціально-економічного районування.

Проблема полягає в тому, що офіційно в Україні відсутня система соціально-економічних районів, хоча в науковому плані є значні напрацювання в цій сфері. Це зокрема, розробки Ф. Д. Заставного, В. А. Поповкіна, М. Д. Пістуна, О. І. Шаблія, М. І. Долішнього, М. М. Паламарчука та ін. Саме тому доцільно більш детально розглянути наукові підходи до комплектування соціально-економічних районів в Україні.

Так, наприклад, Ф. Д. Заставний у межах трьох макрорайонів (Східний, Західний, Південний) виділив дев'ять мезорайонів – Донецький (Донецька, Луганська області), Придніпровський (Дніпропетровська та Запорізька), Північно-Східний (Полтавська, Сумська, Харківська), Центрально-Поліський (Київська, Житомирська, Чернігівська), Причорноморський (Миколаївська, Одеська, Херсонська області та АР Крим), Карпатський (Закарпатська, Івано-Франківська, Львівська, Чернівецька), Подільський (Вінницька, Тернопільська, Хмельницька), Центрально-Український (Кіровоградська, Черкаська), Західно-Поліський (Волинська, Рівненська). Тут учений взяв за основу господарську однорідність територій, відмінності в господарській спільності груп адміністративних областей, відмінності за рівнем розвитку та профілем господарства, обсяг виробництва товарної продукції з розрахунку на одного жителя.

Інший учений В. А. Поповкін у праці „Регіонально-цілісний підхід в економіці” здійснив та обґрунтував поділ України на п'ять макрорайонів. Критеріями виділення цих соціально-економічних районів були природні, економічні, соціально-демографічні, історико-етнічні умови і фактори.

Доволі схожими є погляди на мережу економічних районів в Україні С.І. Дорогунцова та М. Д. Пістуна, які виділяють 9 регіонів. Спільними є Донецький район (Донецька, Луганська області), Подільський (Тернопільська, Хмельницька, Вінницька), Причорноморський (Одеська, Миколаївська, Херсонська), Східний (Сумська, Полтавська, Харківська), Карпатський (Львівська, Закарпатська, Чернівецька, Івано-Франківська) та Кримський (АР Крим та м. Севастополь).

Водночас розходження між цими двома підходами стосуються центральної частини України. С. І. Дорогунцов виокремлює Поліський район (Волинська, Рівненська, Житомирська, Київська, Чернігівська області та м. Київ), Придніпровський (Дніпропетровська, Запорізька) та Центральний (Черкаська, Кіровоградська області). М. Д. Пістун, окрім шести спільних, пропонує Північно-Західний (Волинська, Рівненська області), Центральний (Київська, Чернігівська, Черкаська, Житомирська області та м. Київ), Південно-Східний (Кіровоградська, Запорізька, Дніпропетровська області).

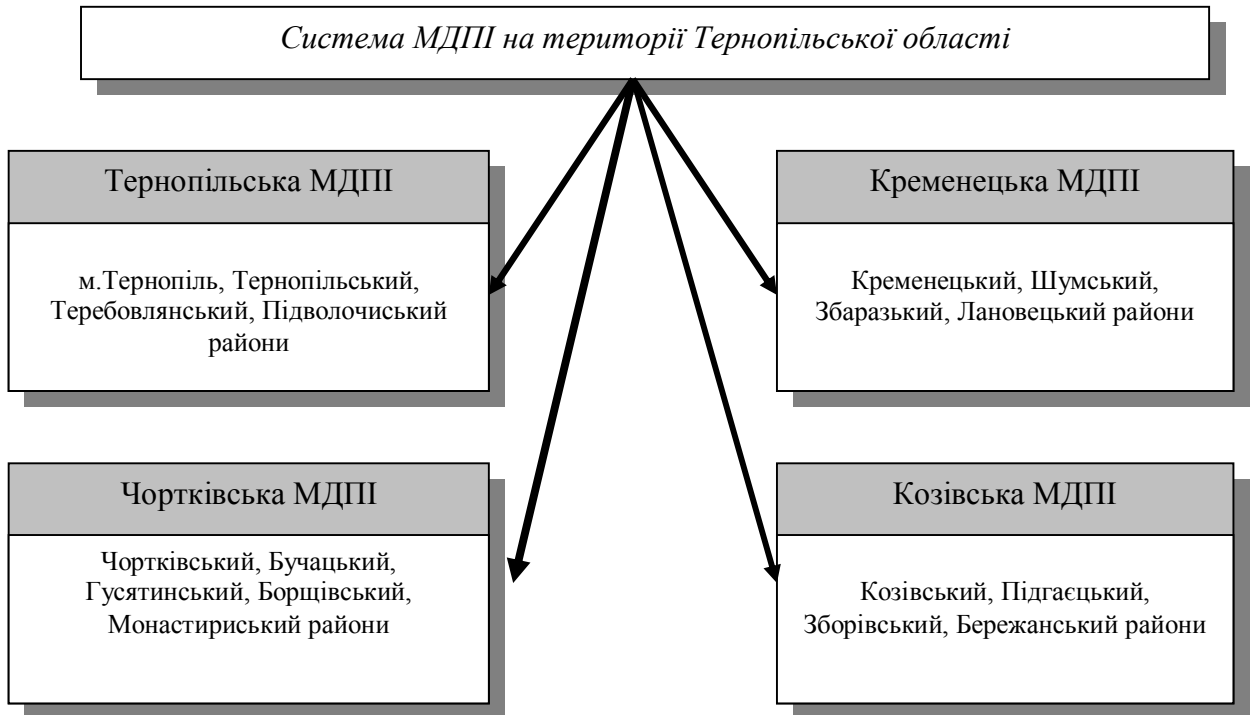
Таким чином, вітчизняні науковці виробили значний арсенал соціально-економічного районування в Україні, однак жоден із перелічених варіантів повністю не став базовим при формуванні податкових округів. Зважаючи на це, вважаємо за доцільне переглянути проект консолідації органів ДПС України, використавши програмно-цільовий метод. Економічний ефект його застосування полягатиме в дотриманні критеріїв максимальної та адекватної відповідності мережі фіскальних органів до регіональної специфіки, комплексності господарства, раціоналізації системи внутрішньо- та міжрегіональних зв'язків, у найбільш повному та ефективному використанні природних, матеріальних і трудових ресурсів. Отже, модернізацію податкової служби сьогодні необхідно проводити за визначеною програмою, яка б передбачала одночасне проведення адміністративної реформи, офіційного державного затвердження соціально-економічних районів та відповідно податкових округів.



Враховуючи теоретичні напрацювання у сфері регіоналістики та беручи до уваги ряд базових критеріїв (соціальні та економічні зв'язки в регіонах, географічна близькість та цілісність, рівномірне розміщення податкового потенціалу територій тощо), пропонуємо наступну мережу податкових округів в Україні: 1) Кримський округ (АР Крим та м. Севастополь, центр – м. Сімферополь); 2) Столичний округ (м. Київ, Київська, Чернігівська, Житомирська, Черкаська області, центр – м. Київ); 3) Західний округ (Львівська, Волинська, Рівненська області, центр – м. Львів); 4) Карпатський округ (Івано-Франківська, Закарпатська, Чернівецька області, центр – м. Івано-Франківськ); 5) Подільський округ (Вінницька, Хмельницька, Тернопільська області, центр – м. Хмельницький); 6) Південний округ (Одеська, Миколаївська, Херсонська області, центр – м. Миколаїв); 7) Центральний округ (Дніпропетровська, Запорізька, Кіровоградська області, центр – м. Дніпропетровськ); 8) Східний округ (Донецька, Луганська області, центр – м. Донецьк); 9) Харківський округ (Харківська, Сумська, Полтавська області, центр – м. Харків). Таким чином, порівнюючи податкові округи Проекту, затвердженого наказом ДПА України № 478 та запропоновану мережу, без змін залишилися Львівський округ, Донецький, Одеський та Кримський.

Вважаємо за необхідне звернути увагу на недоліки при організації МДПІ. Щодо виділення районних податкових інспекцій на території Тернопільської області, то тут Проектом передбачені наступні 4 МДПІ: Тернопільська (м. Тернопіль, Тернопільський та Зборівський райони), Теребовлянська (Теребовлянський, Бережанський, Підгаєцький, Гусятинський, Козівський райони), Чортківська (Чортківський, Заліщицький, Бучацький, Монастириський, Борщівський райони) та Збаразька (Збаразький, Кременецький, Лановецький, Шумський, Підволочиський райони). Доволі сумнівним видається об'єднання в межах деяких МДПІ віддалених районів області, що звичайно не сприятиме оперативності та ефективності адміністрування

податків і зборів. Саме тому вважаємо за доцільне переглянути районний розподіл наступним чином (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Мережа міжрайонних податкових інспекцій на території Тернопільської області**

Таким чином, створення податкових округів в Україні повинно бути зваженим та науково обґрунтованим. Адже від цього залежить, наскільки ефективним буде застосування податкового інструментарію фінансового забезпечення розвитку територій. Зрештою, податковий інструментарій повинен стати головним механізмом економічної взаємодії держави, регіонів та суспільства, а якісно нові зміни в його функціонуванні сприятимуть побудові партнерських взаєностосунків між платниками податків та фіскальними органами.

### 3.2. Підходи до реформування місцевого оподаткування в Україні

Успішне здійснення соціально-економічних змін в Україні значною мірою залежить від ефективної діяльності не лише центральних, а й регіональних та місцевих органів влади. Особливої уваги заслуговує саме регіональне і місцеве самоврядування. Будучи за своєю суттю не державною, а громадською формою організації влади, самоврядування є потужним чинником підвищення ефективності управління економічними і соціальними процесами розвитку територій. Саме регіональні та місцеві органи влади знаходяться найближче до людських проблем. На регіональну і місцеву владу покладається чимраз більше повноважень, вирішення яких вимагає фінансового забезпечення.

На всіх рівнях територіальної організації управління – від сіл, селищ та міст до областей – потребує розв'язання широкий спектр проблем. Їх вирішення, а також зміцнення інститутів місцевого і регіонального самоврядування в Україні великою мірою залежить від того, чи будуть створені умови для фінансової незалежності органів самоврядування, основу якої становлять місцеві бюджети. Наявна ж бюджетна практика передбачає формування дохідної частини місцевих бюджетів в основному за рахунок загальнодержавних податків і бюджетних трансфертів (дотацій і субсидій). Місцеві податки і збори як власне джерело бюджетів місцевого самоврядування становлять лише 2-3,5 % від доходів місцевих бюджетів.

Ми вважаємо, що одним з напрямків реформування місцевого оподаткування повинно бути розширення діючого переліку місцевих податків та зборів, що має проходити за рахунок запровадження податків із цільовим використанням одержаних коштів: наприклад, збори на прибирання вулиць, на забезпечення вуличного освітлення, за утилізацію сміття, благоустрій парків, зон відпочинку, кладовищ тощо [10].

В умовах важкої екологічної ситуації в Україні доцільним видається запровадження місцевих екологічних податків, які потрібно стягувати у вигляді штрафних санкцій за забруднення повітря, водоймищ, лісових масивів та інших природних ресурсів, захоронення і утилізацію шкідливих відходів. Такі податки повинні стати дієвим інструментом у справі збереження і охорони навколишнього природного середовища і покращення екологічної ситуації в країні [10, с.287].

Ми підтримуємо підхід, що передбачає встановлення залежності між об'єктивними факторами сприятливого природного, територіального розташування населених пунктів і рівнем добробуту територіальних громад можна за допомогою особливих місцевих податків чи зборів, які доцільно стягувати з суб'єктів господарювання, що здійснюють промислове споживання цих благ з метою одержання вигоди. Наприклад, в процесі видобутку і вивезення корисних копалин споживачі наносять певну шкоду навколишньому середовищу, забруднюють його, користуються шляхами сполучення, що призводить до їхнього руйнування. На території таких населених пунктів доцільно запроваджувати спеціальні місцеві податки і збори з користувачів природних багатств, а кошти спрямовувати на охорону навколишнього природного середовища, відновлення спожитих природних благ, створення необхідних умов для життєдіяльності населення [10;143].

Стратифікація суспільства в нашій державі внаслідок поглиблення кризових явищ спричинило значне збільшення кількості безробітних, малозабезпечених, жебраків і безпритульних. Дефіцит фінансових ресурсів на рівні територіальних громад унеможливив надання допомоги таким категоріям населення на рівні, достатньому для їх пристойного існування. І тому одним з шляхів вирішення цієї болючої проблеми могло би стати надання права місцевим органам самоврядування встановлювати (хоча би тимчасово) надбавки до податку на прибуток підприємств і податку з доходів фізичних осіб (відповідно до росту нагромаджень, оплати праці на

підприємствах, що працюють на території місцевої ради) з цільовим спрямування одержаних коштів на створення громадських їдалень, притулків для бідних, надання допомог соціально незахищеним верствам громадян, які з тих чи інших причин залишилися поза державною системою соціального захисту. Доцільним є створення в складі бюджетів територіальних громад спеціального фонду підтримки бідних, до якого можна зараховувати кошти від встановлених надбавок до загальнодержавних податків і обов'язкових платежів.

Один з можливих напрямків розширення переліку місцевих податків та зборів – це запровадження місцевих акцизів, наприклад, на тютюнові та алкогольні вироби, відновлення справляння податку з продажу імпортованих товарів. Крім фіскальної функції, податок з продажу імпортованих товарів виконував би ще і протекціоністську функцію, а місцеві акцизи на алкоголь і тютюн обмежували б споживання шкідливих для здоров'я людини товарів.

Піднесення ролі місцевого оподаткування неможливе без запровадження вкрай важливого податку на нерухоме майно. Майнові податки з підприємств і громадян належать до групи податків на власність. Вони мають тривалу історію, зародилися ще в античні часи і стали важливою складовою частиною прямого оподаткування. До початку XIX ст. податки на власність домінували в складі бюджетних доходів і лише пізніше разом із розвитком капіталізму поступилися іншим прямим і непрямим податкам. Незважаючи на те, що в доходах державних бюджетів ринкових країн податки на власність не відіграють значної фіскальної ролі, вони залишаються вагомим джерелом доходів місцевих бюджетів, крім того, є одним з ефективних важелів регіонального регулювання розвитку економіки. Переваги податків на власність і у тому числі на нерухоме майно, як свідчить практика ринкових країн, можна звести до таких основних моментів [10, с.292].

По-перше, ці податки відповідають засадам справедливого оподаткування тому, що володіння землею, нерухомістю, транспортними

засобами є ознаками певного рівня доходів і оподаткування таких цінностей не суперечить вимозі врахування платоспроможності платників.

По-друге, податки на нерухомість мають характерні особливості, які роблять їх зручними для використання в якості місцевих: нерухомість неможливо приховати, перемістити на іншу територію, отже, зводяться до мінімуму природні прагнення платників, спрямовані на ухилення від сплати податку. Крім того, саме на місцевому рівні легше обліковувати, оцінювати і спостерігати за всіма змінами, які можуть бути в складі бази оподаткування.

По-третє, податки на власність не вступають у конкуренцію з тими податками, які збирає центральний уряд – податком на прибуток підприємств (крім комунальної форми власності), податком на додану вартість, акцизним збором, митом та ін.

По-четверте, податки на власність характеризуються стабільністю надходження; циклічність економічного розвитку не здійснює на них такого безпосереднього впливу, як, скажімо, на податок на прибуток підприємств чи податок на додану вартість. Як фінансовий ресурс органів місцевого самоврядування, податок на нерухомість забезпечує їм власні надходження і гарантує певну незалежність, навіть, у періоди економічного спаду.

По-п'яте, податки на нерухомість, краще, ніж інші податки, відповідають принципу вигоди. Справа в тому, що надходження коштів від цих податків використовуються для фінансування послуг на місцевому рівні. Для платників, вартість майна яких збільшується внаслідок оподаткування, податок на нерухомість асоціюється з платою за послуги, що надає місцева влада. Чим більша участь мешканців у формуванні фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування (не тільки за рахунок сплати податку на нерухомість, але і податків з доходів), тим на більш високий рівень надання суспільних послуг вони можуть розраховувати.

По-шосте, податки на нерухомість заохочують до більш ефективного використання майна: землі, будівель, споруд тощо. Особливого значення

набуває дана позитивна характеристика в оподаткуванні майна юридичних осіб. Але не слід забувати, що оподаткування майна, а не власника (фізичної особи) з його доходами зумовлює протиріччя, суть якого у наступному: існує багато власників майна, які не мають достатніх доходів, щоб сплатити податок (пенсіонери, особи з фіксованими доходами). Податок на нерухомість може змусити їх відмовитись від належного їм майна. Дилема – сплатити податок чи продати (здати в оренду) власність – є болючою і небезпечною за своїми соціальними наслідками. Проте система пільг, відпрацьована в країнах, які використовують майнові податки, дає змогу деякою мірою вирішити цю проблему і захистити найбільш вразливі верстви населення [143].

До негативних рис податків на власність належить те, що вони досить непопулярні серед певних верств населення, а їх запровадження завжди наштовхується на жорсткий опір. Податки на власність досить складні в адмініструванні, аніж інші прямі і непрямі податки, ця складність значно зростає у зв'язку з відсутністю сприятливих і простих методик оцінки вартості майна, необхідного досвіду і кваліфікованих кадрів, а також відповідної бази даних.

Враховуючи сучасний стан економіки України, рівень доходів переважної частини населення, відсутність необхідного досвіду адміністрування такого податку, нерозвинутість ринку нерухомості механізм обкладання нерухомого майна, на наш погляд, повинен передбачати:

- об'єктом оподаткування нерухоме майно – будівлі, споруди;
- платниками податку – фізичні особи-власники майна;
- оцінка майна повинна здійснюватися на основі показників, що характеризують її обсяги та місцезнаходження;
- ставки податку на нерухомість повинні бути на мінімальному рівні в розмірі 0,5–1% вартості майна;

– пільгове оподаткування повинно засновуватися на встановленні неоподатковуваного мінімуму площі житлових та не житлових будівель [143].

У відповідності до поставленої мети – вдосконалення вітчизняної системи оподаткування – в Україні за останні роки було прийнято низку урядових рішень і розроблено декілька законопроектів, зокрема, і таких, які стосувалися місцевого оподаткування. Особливої уваги заслуговує проект податкового кодексу, розглянутий Верховною Радою України та ухвалений в другому читанні. Вивчення цього документу показує, що концептуальні підходи до побудови системи оподаткування в ньому залишаються незмінними, тобто, як і в даний час, передбачається зберегти поділ усіх податків на загальнодержавні і місцеві із визначенням найвищим законодавчим органом країни переліку і механізму справляння одних і других.

Так, запропонований склад місцевих податків включає 1 місцевий податок і 8 місцевих зборів: 1) рекламний збір; 2) збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; 3) податок за використання місцевої символіки; 4) ринковий збір; 5) готельний збір; 6) збір за паркування транспортних засобів; 7) курортний збір; 8) збір за організацію гастрольних заходів; 9) збір за видачу дозволів на будівництво у населених пунктах об'єктів виробничого та невиробничого призначення, індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва садових будинків та гаражів.

Змінено назву податку з реклами на рекламний збір, збору за право використання місцевої символіки на податок за використання місцевої символіки, збору за припаркування автотранспорту на збір за паркування транспортних засобів. Залишено без змін назви – збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, ринковий збір, готельний збір, курортний збір. Вводяться в дію 2 нових місцевих збори – збір за організацію гастрольних заходів, збір за видачу дозволів на будівництво у населених пунктах об'єктів виробничого та невиробничого призначення,



індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва садових будинків та гаражів [143].

Концепція, закладена в основу податкового кодексу, не вносить суттєвих змін у місцеве оподаткування, яке і надалі залишатиметься другорядним за своєю роллю у системі оподаткування. Фіскальне значення місцевих податків та зборів не зростатиме, а навпаки буде зменшуватись у зв'язку із запланованим виключенням зі складу місцевих комунального податку, який усі роки займав перше місце за обсягами надходжень. Крім того, зменшення надходжень відбуватиметься також і в зв'язку з виключенням місцевого збору за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон, який має достатньо велике значення у формуванні доходної бази прикордонних територій. В проекті податкового кодексу не передбачається здійснити зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування за рахунок надання статусу місцевих таким традиційно місцевим у світовій практиці податкам, як майновий, з доходів фізичних осіб та на прибуток підприємств комунальної форми власності [10, с.294].

Проектом кодексу передбачено, що обов'язковими для запровадження органами місцевого самоврядування є рекламний збір, готельний збір, збір за паркування транспортних засобів, ринковий збір, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг. У своїх рішеннях орган місцевого самоврядування зобов'язаний визначити платників місцевих податків, об'єкт оподаткування, ставку, порядок обчислення і сплати місцевих податків і зборів до бюджетів, відповідальність тощо. Проаналізуємо зміни, що пропонуються при справлянні місцевих податків і зборів.

Також проектом передбачено деталізацію кола платників рекламного збору. З метою однозначного тлумачення понять „розповсюджувачі реклами” та „рекламодавці” проектом Кодексу передбачено їх визначення. До розповсюджувачів реклами належатимуть особи, які розповсюджуватимуть рекламу будь-якими рекламними засобами. При цьому до рекламних носіїв

відноситимуться засоби, що використовуються для поширення спеціальної рекламної інформації та доведення її до споживача в будь-якій формі та в будь-який спосіб (спеціальні конструкції, щити, екрани, транспоранти, фасади будинків і споруд, транспортні засоби, інформація в електронному вигляді тощо). До рекламодавців належатимуть особи, які будуть замовниками виробництва та (або) розповсюдження реклами. При цьому розповсюдженням реклами вважатиметься поширення в будь-якій формі та в будь-який спосіб спеціальної інформації про осіб чи продукцію з метою одержання прямого або опосередкованого прибутку [10; 143].

У проекті Кодексу наведено визначення зовнішньої та внутрішньої реклами. До зовнішньої належатиме будь-яка реклама, що розміщується на окремих спеціальних конструкціях, щитах, екранах, розташованих просто неба, на фасадах будинків і споруд. До внутрішньої реклами належатиме будь-яка реклама, розміщена всередині будинків, приміщень, споруд тощо. Істотно звужено базу оподаткування рекламним збором, до якої належатимуть загальна площа та кількість носіїв будь-якої реклами на/у транспортних засобах, у метрополітені, на автомобільних і залізничних шляхах сполучення загального користування (включаючи смугу відведення), а також зовнішньої та внутрішньої реклами, що проставляється у дозволі на розповсюдження реклами, який видає орган місцевого самоврядування [10].

На законодавчому рівні пропонується передбачити пільги щодо рекламного збору. Зокрема, запропоновано не справляти збір за інформаційні вивіски при вході у приміщення, яке належить юридичній чи фізичній особі, або інформаційні таблички на/у транспорті та в метрополітені, за оголошення чи повідомлення про зміну місця розташування підприємств, установ та організацій, номерів телефонів, факсів, телетайпів, за інформацію, яка відображає соціальні події, релігійних і громадських організацій та (або) призначена для їх підтримки.

Проект Кодексу передбачає інші ставки рекламного збору. Запропоновано встановити їх за повний або неповний календарний місяць: 8 грн. за кожний повний і неповний квадратний метр за кожен рекламний носій зовнішньої реклами; 5 грн. за кожний повний і неповний квадратний метр кожного рекламного носія внутрішньої реклами; 5 грн. з кожного повного і неповного квадратного метра рекламного носія для розповсюдження його на/у транспортних засобах та в метрополітені, а також на автомобільних і залізничних шляхах сполучення загального користування (включаючи смугу відведення). Передбачається обчислення суми рекламного збору здійснювати із застосуванням коефіцієнта 0,3 в разі рекламування вітчизняними товаровиробниками продукції власного виробництва або продукції, виготовленої в Україні (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів). У разі, коли рекламу не буде знято з носія після закінчення терміну, визначеного в договорі між рекламодавцем та розповсюджувачем, обов'язки із сплати та внесення рекламного збору до бюджету за додаткові дні рекламування нестиме розповсюджувач реклами.

Аналіз запропонованого проектом податкового кодексу механізму оподаткування рекламним збором дає можливість відзначити таке:

– проект не дає роз'яснення порядку оподаткування реклами, яка продукується засобами масової інформації, зокрема ефірним телебаченням, радіотрансляційною мережею та електронними ЗМІ (зокрема, через Інтернет). Тому до існуючих понять „зовнішня” та „внутрішня” реклама, слід виокремити поняття „телерадіореклама та реклама в Інтернеті”. Причому спеціально для цієї групи запропонувати окремий механізм та ставки рекламного збору.

– доцільно у разі рекламування алкогольної чи тютюнової продукції (або їх торгових марок, незалежно чи це іноземний чи вітчизняний рекламодавець) застосовувати підвищувальний коефіцієнт 5.

– при рекламуванні вітчизняної продукції, крім алкоголю і тютюну, доцільно застосовувати понижуючий коефіцієнт принаймні 1.

– застосувати до регіональних рекламодавців, які здійснюють рекламну кампанію в межах свого регіону понижуючий коефіцієнт 0,5, для підтримки місцевих товаровиробників.

– не застосовувати підвищувальний коефіцієнт 2, якщо зовнішня реклама додатково оформлена електричними, електронними чи механічними приладами. Така реклама підвищує видовищність, а затрати електроенергії компенсувати звичайним нормативом за користування електроенергією [10].

Не передбачається істотних змін в обкладанні збором за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг. Проектом кодексу запропоновано встановити одноразову сплату збору при здійсненні постійної торгівлі у спеціально відведених для цього місцях, за винятком випадків, коли за поданням платника цього збору приймається відповідне рішення стосовно зміни умов його розміщення, та/або власника, та/або користування, що розглядатиметься як надання нового дозволу на торгівлю [10;143].

Запропоновано ставки збору за розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг установити окремо для території сільських і селищних рад від 85 до 150 грн., а для територій міських рад - від 150 до 300 грн. для суб'єктів підприємницької діяльності, які постійно здійснюють торгівлю та надають послуги. За отримання юридичною особою, її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом одноразового (у межах однієї доби) дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг пропонується встановити ставку від 8 до 50 грн. За отримання фізичною особою одноразового (у межах однієї доби) дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг пропонується встановити ставку від 1 до 10 грн. На наш погляд, в проекті доцільно передбачити відповідний механізм індексування ставок як для цього збору, так і для всіх інших податкових платежів, які визначені в

грошовому вимірнику. Таким чином, буде нівелюватися вплив інфляційного чинника на величину податкових надходжень.

Практично не змінюється підхід до обкладання податком за використання місцевої символіки і передбачається, що платниками податку за використання офіційної місцевої символіки будуть юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи та фізичні особи - суб'єкти підприємницької діяльності, які використовують офіційну місцеву символіку під час виготовлення товарів, виконання робіт та надання послуг з метою одержання прямого або опосередкованого прибутку. Базою оподаткування повинна бути вартість виготовлених товарів, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки. Використання місцевої символіки здійснюється на підставі дозволу, який видають сільські, селищні та міські ради. Ставки податку пропонується залишити на рівні діючих і встановити для юридичних осіб, їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів 0,1% від вартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг з використанням місцевої символіки; для фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності - 85 грн. на рік [10; 143].

Крім назви, механізм справляння даного податку практично не змінено. На наш погляд, в статті 14001 „Визначення термінів” доцільно дати визначення терміну „офіційна місцева символіка”, яке використовується для означення платників цього збору. Для визначення інших елементів збору використано термін „місцева символіка.” На наш погляд, потрібно уніфіковано підходити до застосування понятійного апарату для визначення елементів податків чи зборів. Також, доцільно підвищити принаймні ставку податку до 0,2% для юридичних осіб, а для фізичних осіб-підприємців встановити не 85 грн., а 0,1% вартості проданої продукції з використанням місцевої символіки.

Якщо виробництво продукції з використанням місцевої символіки здійснює суб'єкт підприємницької діяльності, що не зареєстрований в

місцевих органах влади, то застосовувати підвищувальний коефіцієнт 2, а для іноземних виробників – 3 [10; 143].

Не змінено підхід до обкладання ринковим збором. Передбачається зміна ставок цього збору і пропонується їх установити: для міст Києва, Севастополя, обласних центрів і міст обласного підпорядкування в розмірі від 0,85 до 4 грн. – для фізичних осіб і до 30 грн. – для юридичних осіб за кожне торговельне місце; для інших населених пунктів у розмірі від 0,85 до 3 грн.-для фізичних і до 20 грн. – для юридичних осіб; для спеціалізованих автомобільних ринків незалежно від місця їх розташування ставка ринкового збору встановлюється: для торговців транспортними засобами від 10 до 50 грн.; для торговців іншими видами супутньої продукції від 2 до 5 грн. Передбачається, що за наявності на ринку до 50 торговельних місць утримання ринкового збору може провадитися шляхом видачі розрахункових квитанцій з використанням книг обліку розрахункових операцій.

Позитивним в проєкті є деталізація пунктів торгівлі, з яких ринковий збір не справляється, зокрема з стаціонарних пунктів торгівлі. Хоча, на наш погляд, до цієї групи не слід відносити сезонні пункти торгівлі, які по своїй суті такими не є, і повинні оподатковуватись на загальних підставах [10].

На законодавчому рівні проєкт кодексу пропонує встановити пільги щодо сплати готельного збору і передбачає, що готельний збір не повинен справлятися: з учнів, студентів, аспірантів, які тимчасово проживають у гуртожитках або будинках з квартирами малосімейного типу, а також осіб, які перебувають у трудових відносинах з юридичними особами й тимчасово проживають у гуртожитках або квартирах малосімейного типу, що перебувають на балансах таких юридичних осіб, або у квартирах чи кімнатах, віднесених до категорії службових або тих, що утримуються за рахунок коштів бюджетів; інвалідів та осіб, що супроводжують інваліда І групи, ветеранів війни, пенсіонерів за віком, визначених відповідним законодавством України. Запропоновано встановити ставку готельного збору в

розмірі 5% від вартості проживання або вартості оренди приміщень житлового фонду готельного типу за кожен добу, в тому числі неповну (без урахування вартості додаткових послуг і податку на додану вартість).

На наш погляд, здійснено занадто велике зниження ставки збору (з 20% до 5% добової вартості проживання). Крім цього, з бази оподаткування, окрім вартості додаткових послуг (сьогодні ця норма діє), виключається і ПДВ, що ще більше підвищує ефект зниження. Доцільно також запровадити помірну диференціацію ставок збору для вітчизняних платників та іноземців (за аналогією з курортним збором) [10; 143].

Передбачаються зміни до обкладання збором за паркування транспортних засобів. Діяльність, пов'язана з паркуванням транспортних засобів, набула значного поширення і потребує більш чіткого законодавчого врегулювання. Проектом кодексу запропоновано встановити об'єктом оподаткування місце парковки, тобто податковому агенту потрібно буде зараховувати до бюджету збір, виходячи з наявної у нього кількості місць парковки. Пропонується встановити диференційовані ставки збору залежно від типу населеного пункту. Наприклад, ставка збору для міст Києва, Севастополя, обласних центрів передбачається від 2 до 6 грн. за кожне місце паркування на добу, для інших територій - від 1 до 4 грн. Водії так само сплачуватимуть збір за кожну годину парковки, але не більше 70 відсотків від ставки, передбаченої проектом кодексу. Проект кодексу передбачає сплату цього збору шляхом придбання магнітної картки. Вартість магнітних карток установлюватиметься, виходячи із затвердженого розміру ставки збору. Негативним моментом можна відзначити, відсутність в проекті визначених категорій платників, з яких збір не справляється. Це можуть бути інваліди, учасники бойових дій, ветерани Великої Вітчизняної війни тощо. В оподаткування даним збором тарифікацію, на наш погляд, слід провести не погодинну, а хоча б тридцяти хвилинну [10; 143].

Не змінюється підхід до обкладання курортним збором. Передбачається залишити пільги щодо сплати курортного збору і звільнити, зокрема, дітей віком до 16 років, інвалідів та осіб, які їх супроводжують (у складі не більше ніж дві особи на одного інваліда), учасників бойових дій, учасників ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС, учасників Великої Вітчизняної війни, визначених законодавством України. Запропоновано збільшити граничні розміри ставок курортного збору, які становитимуть: для громадян України - від 2 до 10 грн.; для іноземців та осіб без громадянства - від 20 до 40 грн. Негативом, на наш погляд, є занадто висока диференціація розмірів ставок між громадянами України та іноземцями. Нижня межа 2 грн. і 20 грн. (10 разів) відповідно, верхня – 10 і 40 грн. (4 рази) [10; 143].

Проектом кодексу передбачено встановлення збору за організацію гастрольних заходів. Платниками збору за організацію гастрольних заходів передбачається встановити суб'єктів підприємницької діяльності – резидентів, а також нерезидентів, які провадять свою діяльність на території України через представництва, зареєстровані відповідно до законодавства України, і здійснюють організацію та проведення гастрольних заходів на території України за участю іноземних виконавців. Базою обкладання збором передбачається визначити виручку від реалізації квитків на провадження гастрольного заходу. Виручка, одержана від реалізації квитків на гастрольні заходи виключно вітчизняних виконавців, не повинна буде оподатковуватися [10; 143].

Пропонується встановити ставку збору в розмірі від 1 до 3 відсотків від бази оподаткування. Організатори гастрольних заходів будуть зобов'язані не менш як за 10 днів до проведення заходів зареєструвати в органі державної податкової служби за місцем їх проведення квитки згідно із затвердженим планом розміщення місць у залі, де відбуватиметься такий захід. Для проведення гастрольних заходів потрібно буде користуватися тільки



квитками встановленого зразка, виготовленими в установленому порядку. У разі зміни умов проведення гастрольного заходу його організатори будуть зобов'язані здійснити перереєстрацію квитків. Організатори гастрольних заходів на наступний день після їх проведення повинні будуть пред'явити органу державної податкової служби, що здійснив реєстрацію квитків, залишки непроданих квитків. На нашу думку, неврегульованим повністю є порядок оподаткування гастрольних заходів, коли учасниками є як іноземні, так і вітчизняні виконавці, крім цього ставку збору доцільно встановити на рівні не нижче 10% [10; 143].

Платниками збору за видачу дозволів на будівництво у населених пунктах об'єктів виробничого та невиробничого призначення, індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва садових будинків і гаражів передбачаються юридичні особи всіх форм власності, філії (відділення), представництва, а також фізичні особи, які одержують право на користування земельною ділянкою для будівництва об'єктів виробничого та невиробничого призначення, індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва садових будинків і гаражів. Ставки збору за видачу дозволів на будівництво у населених пунктах об'єктів виробничого та невиробничого призначення, індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва садових будинків і гаражів пропонується встановити у таких розмірах: для об'єктів виробничого та невиробничого призначення: від 300 до 700 грн. – на території міст Києва, Севастополя, Сімферополя та обласних центрів; якщо земельні ділянки розташовано в курортній зоні, до ставок збору може застосовуватися підвищувальний коефіцієнт 2; для об'єктів індивідуального житлового, дачного будівництва: від 85 до 300 грн.-у містах; від 35 до 150 грн. – у селищах і селах; для капітальних гаражів і садових будинків: від 50 до 85 грн. – у містах; від 20 до 50 грн. – у селищах і селах; для тимчасових гаражів, інших об'єктів індивідуального виробництва – від

20 до 50 грн. у містах, селищах і селах. Передбачається, що збір повинен справлятися органами місцевого самоврядування до видачі дозволу [10; 143].

Запропоновані проектом податкового кодексу зміни в обкладанні місцевими податками і зборами загалом покликані створити стабільну законодавчу базу оподаткування, однак реального збільшення податкових надходжень до державного бюджету та бюджетів місцевого самоврядування не відбудеться. Потребує удосконалення системи оподаткування, зокрема, запровадження науково обґрунтованих, випробуваних на практиці загальнодержавних та місцевих податків і зборів, системи податкових пільг, які б не лише забезпечували оптимальні фінансові надходження, але й стимулювали розвиток виробництва, підприємництва, активний пошук ефективних форм і методів вирішення завдань соціально-економічного розвитку, підвищення добробуту населення.

### **3.3 Моніторинг податкового потенціалу територій з використанням економіко-математичного моделювання**

У процесі вироблення та ухвалення рішень державними та місцевими органами управління щодо фінансового забезпечення розвитку територіальних утворень особливим елементом, який дозволяє якісно та кількісно забезпечити даний процес, виступає економіко-математичне моделювання.

Одним із найважливіших завдань моніторингу податкового потенціалу територій є вивчення взаємозв'язків соціально-економічних явищ, виявлення та вимір причинних залежностей. Фіскальна практика та наукові дослідження зумовлюють безліч конкретних завдань, які можуть бути реалізовані лише за умови аналітичного підходу, а також з використанням широкого арсеналу прийомів статистичного аналізу та математичного моделювання. Так, у результаті моніторингу і дослідження взаємозв'язків важливим є вирішення, наприклад, таких завдань, як наявність та оцінка щільності взаємозв'язку між податковими інструментами (податковими пільгами, податковою забор-

гованістю, податковими переплатами, відстрочками сплати податкових платежів тощо) та фактичними податковими надходженнями в межах певних територій, що водночас відображається на повноті використання податкового потенціалу.

При цьому слід зазначити, що статистичний розподіл характеризується наявністю певного рівня варіації ( $V$ ) у величині ознаки окремих одиниць сукупності. Саме вивчення залежності варіації досліджуваної ознаки від зовнішніх умов становить зміст теорії кореляції. У процесі проведення моніторингу податкового потенціалу території варіація кожної досліджуваної ознаки перебуває в тісному взаємозв'язку з варіацією інших ознак, що характеризують досліджувані сукупності.

Таким чином, під час проведення моніторингу конкретних залежностей певні ознаки виконують функції факторів, які зумовлюють зміну інших ознак і характеризують причину цих змін. Ці ознаки називають факторними, а ті, що представляють певний наслідок вважатимемо результативними. Крім цього, важливим, на нашу думку, є не тільки дослідити взаємозалежності факторних та результуючих параметрів, але й, використавши спектр методів регресійного аналізу, здійснити прогнозування параметрів податкового потенціалу

Зважаючи на це, моніторинг податкового потенціалу території здійснимо в кілька етапів:

- 1) проведемо факторний дисперсійний аналіз впливу податкових інструментів на податковий потенціал;
- 2) визначимо тенденції впливу факторних ознак на величину податкових надходжень, використавши підходи виробничої функції Коба-Дугласа;
- 3) спрогнозуємо параметри податкового потенціалу в середньостроковій перспективі.

Модель аналізу податкового потенціалу території передбачає дослідження можливостей щодо реалізації податкових можливостей території в контексті мобілізації фактичних податкових надходжень. Умовно представимо потенційні податкові можливості регіону у вигляді наступного виразу (3.1):

$$Пп = Офн + Опз + Опп, \quad (3.1)$$

де  $Пп$  – податковий потенціал регіону, тис. грн.;

$Офн$  – обсяг фактичних податкових надходжень, які адміністровано від суб'єктів господарювання, що зареєстровані та функціонують у межах регіону, тис. грн.;

$Опз$  – обсяг податкової заборгованості, що представляє собою загальну суму податків, зборів, обов'язкових платежів, які не сплачені вчасно чи в повному обсязі платниками податків, тис. грн.;

$Опп$  – обсяг податкових пільг, що надані як державними, так і місцевими органами влади платникам податків даного регіону, тис. грн. Обсяг податкової заборгованості та обсяг податкових пільг виступають можливими резервами збільшення фактичних податкових надходжень.

Для оцінки використання податкового потенціалу введемо поняття коефіцієнта реалізації,  $Кр$ , який визначимо як відношення обсягів фактичних податкових надходжень до умовного податкового потенціалу (3.2):

$$Кр = \frac{Офн}{Пп} \cdot 100\%, \quad (3.2)$$

Інформаційною базою для подальших математичних викладок виступатимуть статистичні дані про обсяги фактичних податкових надходжень до Зведеного бюджету України в межах Тернопільської області загалом та в розрізі її адміністративних районів, а також обсяги переплат податків, зборів, обов'язкових платежів, обсяги податкової заборгованості та наданих податкових пільг за останні роки (додаток АД 1). Розраховані значення  $Пп$  і  $Кр$  в 2002 р. для Тернопільської області подано в табл. 3.3.

Розраховані значення податкового потенціалу та коефіцієнта його реалізації за наступні роки наведені в додатку АД 2. Наступним етапом дослідження буде використання дисперсійного аналізу, завданням якого є статистичне виявлення впливу фактора на мінливість досліджуваної ознаки.

Застосування дисперсійного аналізу дасть нам можливість з'ясувати та кількісно виміряти силу впливу факторних ознак на результативну, визначити ймовірність впливу цих ознак, а також здійснити порівняння середніх значень.

Таблиця 3.3

**Розраховані значення податкового потенціалу та коефіцієнта його реалізації в Тернопільській області в 2002 р.**

№ з/п	Район	Податковий потенціал, $P_n$	Коефіцієнт реалізації, $K_p$ , %
1	Бережанський	17055,81	62,20
2	Борщівський	91260,31	14,56
3	Бучацький	52570,87	36,68
4	Зборівський	65291,15	10,82
5	Козівський	104079,6	7,32
6	Ланівецький	9240,06	36,30
7	Підгаєцький	3742,63	62,70
8	Теребовлянський	63863,91	22,75
9	Тернопільський	92945,48	26,93
10	Гусятинський	237687,6	5,24
11	Заліщицький	8987,12	65,80
12	Збаразький	24203,17	34,24
13	Кременецький	17285,01	61,46
14	м. Тернопіль	334908,4	49,43
15	Монастирський	71764,29	5,80
16	Підволочиський	148206,6	17,12
17	Чортківський	206123,8	10,68
18	Шумський	7872,74	45,91

Для аналізу була використана вся наявна інформаційна база, тобто були задіяні обсяги податкової заборгованості, обсяги пільг і розраховані коефіцієнти реалізації податкового потенціалу за 68 позиціями (діапазон

дослідження 2002-2005 р.р., тобто його величина – 4, кількість адміністративних районів області – 17). Для порівнянності та коректності аналітичного групування до уваги не братимемо показників щодо м. Тернопіль. З допомогою однофакторного дисперсійного аналізу оцінювався вплив факторної ознаки (величини податкової заборгованості) на результуючий показник (коефіцієнт реалізації податкового потенціалу). Для аналітичного групування використаємо відому у статистиці формулу розрахунку числа груп (3.3):

$$n = 1 + \log_2 N, \quad (3.3)$$

де  $N$  – обсяг сукупності.

Для практичних розрахунків ця формула має вид (3.4):

$$n = 1 + 3.322 \cdot \lg N. \quad (3.4)$$

У нашому випадку  $n = 7$ . Для підтвердження міркувань однофакторний дисперсійний аналіз проводився з допомогою прикладних програмних продуктів: пакет „Аналіз даних”, EXCEL і однофакторний дисперсійний аналіз у STADIA. Отримані результати представлені в таблицях 3.4, 3.5.

Таблиця 3.4

**Однофакторний дисперсійний аналіз впливу величини податкового боргу (боргового коридору) на коефіцієнт реалізації податкового потенціалу**

Однофакторный дисперсионный анализ						
ИТОГИ						
<i>боргові коридори</i>	<i>Счет</i>	<i>Сумма</i>	<i>Среднее</i>	<i>Дисперсия</i>		
267,37-999,84	17	7,4266	0,4369	0,0665		
1000,84-1732,3	21	6,2644	0,2983	0,0615		
1733,3-2464,77	16	4,4945	0,2809	0,0404		
2465,77-3197,23	5	1,1187	0,2237	0,0110		
3198,23-3929,7	4	0,6486	0,1622	0,0049		
3930,7-4662,16	2	0,3095	0,1547	0,0068		
4663,16-5394,63	2	0,4197	0,2099	0,0000		
<i>Источник вариации</i>	<i>SS</i>	<i>df</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>P-Значение</i>	<i>F критическое</i>
Между группами	0,4828	6,0000	0,0805	1,6283	0,1550	2,2541
Внутри групп	2,9651	60,000	0,0494			
Итого	3,4479	66,000				

На підставі отриманого результату однофакторного дисперсійного аналізу впливу величини податкового боргу на коефіцієнт реалізації потенціалу можна стверджувати, що в Тернопільській області обсяги податкової заборгованості суттєво не впливають на реалізацію податкових потенційних можливостей регіону. Тільки 14% варіації  $Kp$  пояснюється варіацією величини податкового боргу, що в статистиці вважається не суттєвим впливом.

Таблиця 3.5

**Однофакторний дисперсійний аналіз впливу величини податкових пільг на коефіцієнт реалізації податкового потенціалу**

Однофакторный дисперсионный анализ						
ИТОГИ						
Группы	Счет	Сума	Среднее	Дисперсия		
738,8 - 54601,53	31	16,002	0,516	0,028		
54602,52 - 108464,26	21	3,063	0,146	0,003		
108465,25- 162326,99	8	1,156	0,144	0,004		
162326,99 -216189,71	1	0,107	0,107			
216190,7- 270052,44	4	0,301	0,075	0,001		
270053,44 - 323915,17	1	0,057	0,057			
323916,17 - 377777,9	2	0,124	0,062	0,002		
Дисперсионный анализ						
Источник вариации	SS	df	MS	F	P-Значение	F крит
Между группами	2,551	6,000	0,425	27,904	0,000	2,251
Внутри групп	0,929	61,000	0,015			
Итого	3,480	67,000				
	0,732952					

Протилежний результат щодо впливу на коефіцієнт реалізації податкового потенціалу отримали при визначенні впливу на нього обсягу податкових пільг. Величина цього впливу оцінюється коефіцієнтом кореляції, який визначається наступним чином (3.5):

$$R = \frac{S_{\text{факторна}}}{S_{\text{загальна}}}, \quad (3.5)$$

де  $S_{\text{факторна}}$  – сума квадратів відхилень між групами або факторна,

$S_{\text{загальна}}$  – загальна сума квадратів відхилень.

Здійснені за даною формулою розрахунки ( $2,551/3,48=0,732952$ ) показують, що 73,3% зміни величини коефіцієнта реалізації податкового потенціалу можна пояснити зміною розміру податкових пільг. Якщо обсяги податкових пільг перебувають у межах від 738,8 до 54601,53 тис. грн., то спостерігається максимальне середнє значення  $Kp$ , яке становить 51,6%. У міру збільшення обсягу податкових пільг від 54602,53 тис. грн. до 377777,9 тис. грн. (у 2003 р. в Збараському районі) середнє значення коефіцієнта реалізації суттєво зменшується (в останніх групах для таких меж 270053,44 – 323915,17 і 323916,17 – 377777,9 тис. грн.) і складає 5,7 та 6,2%.

Таким чином, отримані в результаті математичного моделювання результати дають підстави стверджувати, що саме обсяги податкових преференцій мають надзвичайно важливе значення для покращення фінансового забезпечення розвитку територій. Крім цього, ще одним резервом такого покращання може стати ефективна політика управління податковим боргом щодо максимального його зменшення.

Важливе значення у процесі проведення моніторингу податкового потенціалу є аналіз тенденцій функціонування окремих податкових інструментів та їх впливу на фактичні обсяги податкових надходжень на рівні територій. Саме за допомогою засобів математичного моделювання пакету прикладних програм нами здійснена спроба побудувати функцію, яка дасть можливість провести моніторинг формування податкового потенціалу території в контексті мобілізації фактичних податкових надходжень на прикладі Тернопільської області.

Важливим аспектом дослідження виступає твердження про те, що формування податкового потенціалу території знаходить своє практичне відображення у процесі справляння податків, зборів, обов'язкових платежів, на який, в свою чергу, впливає велика кількість факторів.



Для побудови економіко-математичної моделі формування фактичних податкових надходжень нами була вибрана класична виробнича функція Кобба-Дугласа, яка має наступний вигляд (3.6):

$$\Phi = a_0 x_1^{a_1} \cdot x_2^{a_2} \cdot \dots \cdot x_n^{a_n}. \quad (3.6)$$

У побудованій нами моделі використано наступні позначення результативного та факторних показників:  $\Phi$  – результуючий показник, а саме обсяги фактичних податкових надходжень, тис. грн.; фактори впливу:  $x_1$  – обсяги податкової заборгованості, тис. грн.;  $x_2$  – обсяги переplat податкових платежів, тис. грн.;  $x_3$  – обсяги наданих податкових пільг суб'єктам господарювання, тис. грн.;  $a_1 - a_3$  – коефіцієнти еластичності.  $a_1$  характеризує відносний приріст результату фактичних надходжень на одиницю приросту обсягу податкової заборгованості, при незмінному прирості інших факторів;  $a_2$  – відносний приріст результату на одиницю приросту обсягів податкових переplat при незмінному обсязі інших факторів,  $a_3$  – відносний приріст результату на одиницю приросту обсягів податкових пільг при незмінному обсязі інших факторів.

З урахуванням того, що тренд результату зумовлений і дією сукупності інших факторів, вважаємо, що в моделі вони будуть враховуватися змінною  $a_0 = e^\lambda$ . Тоді модель набуває вигляду (3.7):

$$Y = e^\lambda \cdot x_1^{a_1} \cdot x_2^{a_2} \cdot x_3^{a_3}, \quad (3.7)$$

де  $\lambda$  характеризує темп приросту функції результату за рахунок впливу сукупності інших факторів. Такими факторами можуть виступати обсяги наданих відстрочок щодо сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, масштаби ухилення від сплати податків, результативність контрольно-економічної роботи фіскальних органів, зокрема, обсяги донарахованих сум податкових платежів, види та розміри штрафів тощо. Для визначення тенденцій впливу факторів на результуючий показник дослідження проведемо в розрізі окремих років.

Результати моделювання на базі запропонованого підходу представлені в наступній таблиці (табл. 3.6) та додатку АД 3.

Всі статистичні критерії перевірки виконуються, а, отже, на основі цього робимо висновок про те, що побудовані моделі адекватні щодо експериментальних даних.

Таблиця 3.6

### Функція формування фактичних податкових надходжень

Рік	Економіко-математична модель формування фактичних податкових надходжень, коефіцієнт кореляційного зв'язку $R$	Показник еластичності, значущість			
		$a_0$	$a_1$	$a_2$	$a_3$
2002	$Y = e^{2.395} \cdot x_1^{0.4505} \cdot x_2^{0.4567} \cdot x_3^{0.001345}, R = 0.9236$	<b>10,97</b> 0.0168	<b>0.4505</b> 0.0121	<b>0.4705</b> 0.0084	<b>0.001345</b> 0.0985
2003	$Y = e^{2.468} \cdot x_1^{0.6077} \cdot x_2^{0.2865} \cdot x_3^{0.0413}, R = 0.94033$	<b>11,80</b> 0.00428	<b>0.6077</b> 0.0004	<b>0.2865</b> 0.017	<b>0.0413</b> 0.05918
2004	$Y = e^{3.145} \cdot x_1^{0.466} \cdot x_2^{0.4606} \cdot x_3^{0.0249}, R = 0.97144$	<b>23,22</b> 0.00428	<b>0.466</b> 0.0004	<b>0.4606</b> 0.017	<b>0.0249</b> 0.05118
2005	$Y = e^{3.107} \cdot x_1^{0.3885} \cdot x_2^{0.5} \cdot x_3^{0.01749}, R = 0.96269$	<b>22,35</b> 0.0002	<b>0.3885</b> 0.0041	<b>0.5</b> 0,002	<b>0.001749</b> 0.07233

Високе значення коефіцієнта кореляції  $R$  свідчить про щільний зв'язок між вхідними даними, а коефіцієнти детермінації  $R^2$  показують, що цими моделями охоплено від 85,3 до 94,1% досліджуваних даних. Показники значущості для всіх параметрів моделей є достатніми, щоби на базі поданих математичних моделей робити економічні висновки.

Отже, результат розрахунку свідчить, що обсяг фактичних надходжень до зведеного бюджету досить надійно визначається впливом досліджуваних показників, а відтак може бути використаний при ухваленні управлінських рішень у сфері мобілізації податкових надходжень і проведенні політики міжбюджетних трансфертів на рівні територій. У 2002 р. формування обсягів податкових надходжень характеризувалося наступними тенденціями. Збільшення на 1% окремо взятого кожного фактора впливу при незмінності інших спричинило позитивну динаміку результуючого показника в рази, що

представлена в табл. 3.7. Вплив факторів на результуючий показник має позитивний характер. Однак він не є дуже інтенсивним. Темпи приросту сукупності інших факторів у досліджуваному часовому інтервалі мають тенденцію до зростання.

Таблиця 3.7

**Тенденції обсягів фактичних податкових надходжень**

Рік	Тенденції фактора		Тенденція результуючого показника
	змінні	незмінні	
2002*	$x_1$	$x_2, x_3$	1,0044927
	$x_2$	$x_1, x_3$	1,0046926
	$x_3$	$x_1, x_2$	1,0000134
2003	$x_1$	$x_2, x_3$	1,0060651
	$x_2$	$x_1, x_3$	1,0028548
	$x_3$	$x_1, x_2$	1,0004110
2004	$x_1$	$x_2, x_3$	1,0046476
	$x_2$	$x_1, x_3$	1,0045936
	$x_3$	$x_1, x_2$	1,0002478
2005	$x_1$	$x_2, x_3$	1,0038732
	$x_2$	$x_1, x_3$	1,0049876
	$x_3$	$x_1, x_2$	1,0000174

\* приклад розрахунку по зміні фактора  $x_1$  в 2002 році

$$Y = e^{2.395} \cdot x_1^{0.4505} \cdot x_2^{0.4567} \cdot x_3^{0.001345}$$

$$Y_1 = e^{2.395} \cdot (1.01x_1)^{0.4505} \cdot x_2^{0.4567} \cdot x_3^{0.001345} = e^{2.395} \cdot (1.01)^{0.4505} \cdot x_1^{0.4505} \cdot x_2^{0.4567} \cdot x_3^{0.001345}$$

$$\frac{Y_1}{Y} = \frac{e^{2.395} \cdot (1.01)^{0.4505} \cdot x_1^{0.4505} \cdot x_2^{0.4567} \cdot x_3^{0.001345}}{e^{2.395} \cdot x_1^{0.4505} \cdot x_2^{0.4567} \cdot x_3^{0.001345}} = (1.01)^{0.4505} \approx 1.00449$$

Заключним етапом моніторингу податкового потенціалу є дослідження прогнозів основних параметрів, що можуть впливати на обсяги мобілізації податкових платежів на рівні території. Проведемо таке прогнозування за допомогою регресійного аналізу. На основі цього аналізу створені економіко-

математичні моделі динаміки досліджуваних показників. Для більш повного ілюстрування темпів динаміки побудовано декілька видів моделей (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Динаміка показників і прогнозування податкових надходжень**

	Показник	Економіко-математична модель, коефіцієнт кореляційного зв'язку	Прогнозне значення, довірчий інтервал	
Тернопільська область	Фактичні обсяги податкових надходжень	$y = 281200 + 65720t, R = 0,98013$	2006	609800±139000
			2007	675500±169200
			2008	741300±202400
			2009	807000±237600
			2010	872700±273900
		$y = e^{12.63+0.14588t}, R = 0.9905$	2006	632700±96080
			2007	732000±116900
			2008	846900±139900
			2009	979800±164200
			2010	1113400±189300
	Переплати	$y = 71773 - 6515t, R = 0.99439$	2006	39198±7246,6
			2007	32683±8815,9
			2008	26168±10551
			2009	19653±12383
			2010	13138±14274
		$y = e^{11.112} \cdot t^{-0.24722}, R = 0.97096$	2006	44965±17128
		2007	42984±20838	
		2008	41376±24939	
		2009	40033±29269	
		2010	38884±33739	
	$y = e^{11.21-0.11798t}, R = 0.99507$	2006	40952±6854,8	
		2007	36395±8339,2	
		2008	32345±9980,7	
		2009	28745±11713	
		2010	25546±13502	
Пільги	$y = 990660 + 178450t, R = 0.98057$	2006	1882900±373250	
		2007	2061400±454080	
		2008	2239800±543460	
		2009	2418300±637810	
		2010	2596700±735220	
	$y = e^{13.849+0.12766t}, R = 0.97522$	2006	1955900±468370	
		2007	2222100±569800	
		2008	2524500±681960	
		2009	2868000±800350	
		2010	3258200±922580	
	$y = 11300100 + 385970 \ln(t), R = 0.9876$	2006	1751300±298630	
		2007	1821700±363300	
		2008	1881200±434820	
		2009	1932700±510300	
		2010	1978200±588240	
	$y = 606830 + 540130\sqrt{t}, R = 0.9896$	2006	1814600±273740	
		2007	1929900±333020	
		2008	2035900±398580	
		2009	2134600±467770	
		2010	2227200±539210	

Оскільки досліджувані інформаційні масиви описано за декількома видами моделей, можна говорити про значну достовірність наших висновків. Значущість статистичних показників (значення коефіцієнтів кореляційного зв'язку, коефіцієнтів детермінації) побудованих моделей дає нам підстави зробити наступні прогнози.

Обсяги фактичних податкових надходжень у Тернопільській області мають позитивну тенденцію до збільшення в часі. В середньому за рік вони зростають на 65720 тис. грн. або збільшуються в 1,157 разу.

$$y = e^{12.63+0.14588t}$$

$$y_1 = e^{12.63+0.14588(t+1)}$$

$$\frac{y_1}{y} = \frac{e^{12.63+0.14588t+0.14588}}{e^{12.63+0.14588t}} = e^{0.14588} \approx 1.157$$

Обсяги податкових переplat у часі зменшуються в середньому за рік на 6515 тис. грн. або  $e^{0.11798} \approx 1.125$  рази.

Необхідність стимулювання суб'єктів господарювання обумовлює значну позитивну динаміку обсягів податкових пільг. У середньому щороку обсяг пільг в області зростає на 990660 тис. грн. Темпи приросту цієї динаміки є сповільненими.

Про це засвідчують логарифмічна та степенева математичні моделі (Додаток АД 4). Отже, у майбутньому обсяг податкових пільг матиме тенденцію до трансформування в податкові надходження, а відтак спостерігатиметься використання основного резерву збільшення фінансового забезпечення розвитку територій.

### Висновки до розділу 3

Проведене дослідження вдосконалення податкової політики на рівні територій дозволяє зробити ряд послідовних узагальнень.

1. Аналіз вітчизняної практики фінансового забезпечення розвитку територій дозволило виокремити домінуючі проблемні аспекти, зокрема: існування принципу формування місцевих бюджетів „зверху–вниз”, коли процес фінансового забезпечення практично повністю регламентований законодавчими нормами держави; відсутність законодавчої стабільності в регіональній податковій політиці, що знайшло відображення в механізмах мобілізації податкових надходжень, функціонуванні спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку, змінах до формульних розрахунків дотацій вирівнювання; незначна фіскальна роль місцевих податків і зборів та низька їх питома вага в доходах місцевих бюджетів; відсутність ефективного механізму міжтериторіального перерозподілу і вирівнювання доходів місцевих бюджетів.

2. Одним із найбільш важливих напрямків зміцнення фінансової бази територій є ефективне використання податкових інструментів регулювання. Перш за все, розподіл податків і податкових платежів між бюджетами різних рівнів має встановлюватись на досить тривалий час, оскільки лише на цій основі стає можливим бюджетне планування. Екстремальною ж формою такого розподілу є система, при якій центральні та місцеві органи самостійно визначають як види податків, так і відповідні податкові ставки (так звана „роздільна система”). При її використанні місцеві органи влади дістають повну незалежність у проведенні податкової політики і можуть досить гнучко пристосовувати податки до витрат.

3. Вважаємо за доцільне переглянути проект консолідації органів ДПС України, використавши програмно-цільовий метод. Економічний ефект його застосування полягатиме в максимальній та адекватній відповідності мережі фіскальних органів до регіональної специфіки, комплексності господарства,

раціоналізації системи внутрішньо- та міжрегіональних зв'язків, у найбільш повному та ефективному використанні природних, матеріальних і трудових ресурсів. Крім цього, модернізацію податкової служби необхідно проводити за визначеною програмою, яка б передбачала одночасне проведення адміністративної реформи, офіційного державного затвердження соціально-економічних районів та відповідно податкових округів.

4. Проведений аналіз концепції, яка закладена в основу податкового кодексу, дав змогу стверджувати, що вона не вносить суттєвих змін у місцеве оподаткування, яке і надалі залишатиметься другорядним за своєю роллю у системі оподаткування. Фіскальне значення місцевих податків та зборів не зростатиме, а, навпаки, зменшуватиметься у зв'язку із запланованим вилученням зі складу місцевих податків комунального, який протягом багатьох років посідав перше місце за обсягами надходжень. Загалом в проекті податкового кодексу не передбачається здійснити зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування за рахунок надання статусу місцевих таким традиційно місцевим у світовій практиці податкам, як майновий, з доходів фізичних осіб та на прибуток підприємств комунальної форми власності.

Основні результати наукових пошуків, проведених у даному розділі роботи, висвітлені у наукових працях [10; 22; 29; 32; 70].

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі зроблено теоретичні узагальнення й отримано нове вирішення науково-практичного завдання використання податкового інструментарію у фінансовому забезпеченні розвитку територій в Україні. Це стало основою для розробки рекомендацій теоретичного і практичного характеру щодо вдосконалення податкової політики нашої держави в контексті фінансового забезпечення територіального розвитку, а саме:

1. Запропоновано доповнити наявний понятійний апарат дефініцією „податковий інструментарій територіального розвитку” та трактувати його як сукупність фіскальних важелів наповнення бюджетів, заохочення або стримування, що використовуються в процесі фінансового забезпечення розвитку територій та подоланні дивергенцій адміністративно-територіальних утворень. Такий підхід дасть змогу більш комплексно і системно розглядати проблематику використання податків, зборів, обов’язкових платежів та їхніх функціональних виявів у фінансовому забезпеченні розвитку територій.

2. Доведено, що податковий потенціал території доцільно трактувати як сукупність суспільних, корпоративних та приватних фінансових ресурсів в межах певної території, що мають здатність трансформуватись у фактичні податкові надходження бюджетів. Податковий потенціал території складається з двох компонент, які охоплюють як фактичні податкові надходження, так і резервні (неявні) можливості щодо їхнього акумулювання. Цей підхід до визначення поняття податкового потенціалу більшою мірою дає змогу мобілізувати ресурси, що можуть бути отримані в межах певної території.

3. Проведений моніторинг використання податкового інструментарію дав змогу зробити висновок про його визначальну значущість у формуванні фінансових ресурсів як державного, так і місцевих бюджетів. Аналізуючи поелементну структуру податкових надходжень місцевих бюджетів, з’ясовано, що домінуючу фіскальну роль останнім часом виконує податок з



доходів фізичних осіб. Результативність використання податкових інструментів у спеціальних економічних зонах (СЕЗ) і територіях пріоритетного розвитку (ТПР) знизилась доволі відчутно. Крім цього, зниження ефективності надання пільг адекватно відобразилось на доходах як державного, так і місцевих бюджетів. Водночас наголошено, що фіскальна результативність не була базовим пріоритетом при створенні та функціонуванні СЕЗ і ТПР, а тому акцентування уваги винятково на таких показниках є не зовсім коректним.

4. На підставі проведеного дослідження практики вітчизняного місцевого оподаткування встановлено, що максимальна фіскальна значущість місцевих податків і зборів спостерігалась у 2000 р., а в наступні роки вона тенденційно знижувалась. Адміністрування місцевих податків та зборів є негативним як щодо динаміки надходжень, так і щодо їхньої фіскальної ролі у структурі доходів місцевих бюджетів. У дисертаційній роботі запропоновано підходи до реформування системи місцевих податків і зборів у нашій державі. Досліджено, що концепція, взята за основу податкового кодексу України, не вносить суттєвих змін у місцеве оподаткування, яке і надалі залишатиметься другорядним за своєю роллю у системі оподаткування. Фіскальне значення місцевих податків та зборів не зростатиме, а навпаки, воно буде зменшуватись у зв'язку із запланованим вилученням комунального податку.

5. Дослідження практики фінансового вирівнювання дало змогу зробити висновки, що на повноту визначення індексу відносної податко-спроможності регіонів впливає чинник зростання податкового боргу (недоїмки) з податкових платежів, які входять до кошика доходів, що враховуються при розрахунку дотацій вирівнювання. Доведено, що податок з доходів фізичних осіб – один із найбільш прогнозованих податкових платежів в Україні, адже такий чинник, як податкова заборгованість, практично не впливає на динаміку надходжень цього обов'язкового платежу.

6. Обґрунтовано, що на механізм фінансового вирівнювання територій та повноту визначення індексу відносної податкоспроможності територій значно впливає чинник зростання податкового боргу (недоїмки) з податкових платежів, які належать до кошика доходів, що враховуються при розрахунку дотацій вирівнювання. Крім цього, в практиці фіскального адміністрування існує значний набір інструментів (наприклад, використання векселів, взаємозаліків, процедур відстрочення, розстрочення податкового боргу на наступний бюджетний рік, списання податкової заборгованості) за допомогою яких суми недоїмки можуть бути трансформовані у поточні надходження, а отже можуть не враховуватись при розрахунку індексу відносної податкоспроможності.

7. Встановлено помилковість віднесення єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва у кошик доходів, що враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів. Цей податок за своєю економічною та правовою природою є обов'язковим платежем, який звільняє платника від сплати деяких місцевих податків і зборів, зокрема, комунального податку, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг, а також тих, які відносяться до кошика доходів і не враховуються при визначенні обсягу дотацій вирівнювання – плати за землю, платежів за спеціальне використання природних ресурсів місцевого значення. Крім цього, єдиний податок адекватно відповідає зусиллям органів місцевого самоврядування щодо можливого збільшення (зменшення) його надходжень. Доцільно також вилучити з цього кошика доходів надходження адміністративних штрафів, які накладаються виконавчими органами відповідних рад або утвореними ними в установленому порядку адміністративними комісіями. За своєю суттю стягнення штрафів є одноразовими заходами з мобілізації доходів, і можуть дати лише тимчасові додаткові надходження.

8. Доведено, що ефективність використання податкового інструментарію у фінансовому забезпеченні розвитку територій у нашій державі

значною мірою залежить від інституційного забезпечення процесу мобілізації податків, зборів, обов'язкових платежів. Вдосконалення організаційної структури податкових органів України зумовлена потребою у зменшенні витрат на адміністрування податкових платежів. У результаті систематизації теоретичних напрацювань у сфері регіональної економіки і з огляду на низку базових критеріїв (соціальні та економічні зв'язки в регіонах, географічна близькість і цілісність, рівномірне розміщення податкового потенціалу територій тощо) в дисертаційній роботі запропоновано мережу податкових округів в Україні, яка більш адекватно відповідатиме орієнтирам модернізації фіскальних органів держави.

9. Аргументовано необхідність вдосконалення моніторингу податкового потенціалу територій через вивчення взаємозв'язків соціально-економічних явищ, виявлення та вимірювання причинних залежностей. В дисертації запропоновано економіко-математичну модель моніторингу податкового потенціалу території, яка передбачає поетапність: проведення факторного дисперсійного аналізу впливу податкових пільг, податкової заборгованості, податкових переplat на податковий потенціал, визначення тенденцій до впливу факторних ознак на величину податкових надходжень, використання підходів виробничої функції Коба–Дугласа та відповідне прогнозування параметрів податкового потенціалу в середньостроковій перспективі. Проведені розрахунки засвідчили, що обсяг фактичних надходжень до зведеного бюджету досить надійно визначається впливом податкових пільг, переplat та податкової заборгованості

Реалізація на практиці висновків та пропозицій, на нашу думку, сприятиме вдосконаленню податкової політики особливо в контексті фінансового забезпечення розвитку територій в Україні.

## **ДОДАТКИ**