

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України
Тернопільський національний економічний університет



*До 50-річчя Тернопільського
національного економічного
університету*

РЕГІОНАЛЬНА ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ПРАКТИЧНІ ДОМІНАНТИ РЕАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ

Монографія
За редакцією доктора економічних наук,
професора А. І. Крисоватого

Тернопіль
ТНЕУ
2012

УДК 336.332
ББК 65.9 (4Укр) 261.4

Авторський колектив

А. І. Крисоватий – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри податків і фіскальної політики; *С. Д. Герчаківський* – кандидат економічних наук, доцент кафедри податків і фіскальної політики; *М. Р. Ібрагімов* – кандидат економічних наук, доцент кафедри податків і фіскальної політики; *Г. В. Василевська* – кандидат економічних наук, викладач кафедри податків і фіскальної політики; *Ф.П. Ткачик* – викладач кафедри податків і фіскальної політики; *Л. П. Амбрик* – викладач кафедри податків і фіскальної політики; *В. В. Сідляр* – здобувач кафедри податків і фіскальної політики; *Є. М. Свистун* – стажист-дослідник кафедри податків і фіскальної політики.

Рецензенти:

Ю. Б. Іванов – доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України;

І. В. Алексєєв – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національного університету «Львівська політехніка»;

В. М. Мельник – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів та банківської справи Європейського університету (м. Київ).

Рекомендовано до друку Вченою радою Тернопільського національного економічного університету (протокол № 1 від 25 жовтня 2012 р.)

Регіональна фіскальна політика: теоретичні засади та практичні доміанти реалізації в Україні: моногр. / за ред. д. е. н., проф. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : THEU. – 402 с.

ISBN 978-966-654-315-1

У монографії досліджено теоретичні аспекти реалізації податкової політики на рівні територіальних утворень, формування податкового потенціалу території. Охарактеризовано тенденції формування місцевих бюджетів, використання податкових інструментів на рівні регіонів, ефективність функціонування СЕЗ і ТПР в Україні. Розглянуто економіко-математичні конструкції фіскальних процесів на локальному рівні, визначено проблемні аспекти регіональної фіскальної політики в Україні та окреслено стратегічні орієнтири її вдосконалення.

УДК 336.332
ББК 65.9 (4Укр) 261.4

ISBN 978-966-654-315-1

© А. І. Крисоватий та кол. авт., 2012

© THEU, 2012

ЗМІСТ

Вступ	5
Розділ I. Концептуальні основи реалізації регіональної фіскальної політики	9
1.1. Взаємозв'язок оподаткування та регіонального розвитку: теоретична концепція (А. І. Крисоватий, С. Д. Герчаківський).....	9
1.2. Фіскальна децентралізація: концептуальний логос та організаційні аспекти розвитку (С. Д. Герчаківський).....	27
1.3. Податковий потенціал території: теоретико- організаційні засади формування (С. Д. Герчаківський).....	48
1.4. Теоретико-методологічні основи преференційного оподаткування (А. І. Крисоватий, Г. В. Василевська).....	66
1.5. Концептуальні засади оподаткування майна в контексті формування фінансових ресурсів на локальному рівні (М. Р. Ібрагімов)	104
Розділ II. Прагматизм реалізації регіональної фіскальної політики у вітчизняній практиці	127
2.1. Тенденції формування доходів місцевих бюджетів в Україні (Л. П. Амбрік)	127
2.2. Ефективність регіональної податкової політики: критерії оцінювання (Ф. П. Ткачик).....	145
2.3. Моніторинг податків на майно у системі фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування (М. П. Ібрагімов).....	155
2.4. Практичні доміанти використання СЕЗ і ТПР в Україні (А. І. Крисоватий, В. В. Сідляр)	179

Розділ III. Економіко-математичне моделювання фіскальних процесів на локальному рівні.....	195
3.1. Моделювання оптимальної структури фінансових ресурсів територіальних громад (М. Р. Ібрагімов).....	195
3.2. Прогнозні ефекти моделювання податкових преференцій (Г. В. Василевська)	213
3.3. Вплив режиму оподаткування на інвестиційно- інноваційну діяльність суб'єктів господарювання (В. В. Сідляр В.)	256
Розділ IV. Проблемні аспекти та напрямки вдосконалення регіональної фіскальної політики.....	279
4.1. Недоліки реалізації вітчизняної регіональної фіскальної політики та вектори її реформування (С. Д. Герчаківський, Є. Свистун)	279
4.2. Стратегія розвитку регіону в контексті податкової активізації інвестицій (Ф. П. Ткачик).....	293
4.3. Зарубіжний досвід використання податкових інструментів у контексті регіонального розвитку (Г. В. Василевська)	305
4.4. Шляхи вдосконалення оподаткування власності в умовах трансформації фінансових ресурсів територій (М. Р. Ібрагімов)	319
Додатки	339
Перелік використаних джерел	377

ВСТУП

Одна з визначальних умов формування європейської моделі ринкової економіки на засадах громадянського суспільства – розбудова інституту місцевого самоврядування. Успішний розвиток місцевого самоврядування на основі самостійності органів місцевої влади є важливою передумовою побудови демократичної держави. В цьому контексті фінансова складова економічної самостійності органів місцевого самоврядування стає однією з найважливіших.

Сучасні реалії розвитку місцевого самоврядування в Україні обумовлені необхідністю докорінного реформування механізмів фінансового забезпечення розвитку територій, яке було б спрямоване на підвищення фінансових можливостей представницьких органів влади. В умовах переходу до сталого розвитку в Україні постають нові орієнтири побудови податкової системи, яка б адекватно відповідала ринковим критеріям, імперативам демократичного суспільства, потребам місцевого самоврядування та комплексного територіального розвитку.

Регіональна фіскалаьна політика в останні роки засвідчує, що реальної самостійності територіальних громад так і не було досягнуто, а відтак проблематика використання податків як джерела власних доходів місцевих бюджетів, зміцнення податкового потенціалу територій, вдосконалення політики міжбюджетних трансфертів, покращення адміністрування податків, зборів, обов'язкових платежів, що мобілізуються в дохідних частинах місцевих бюджетів знаходяться в площині науково-теоретичних досліджень та прагматичних реалізацій. Ці аспекти підсилюються також зростаючими тенденціями централізації процесів формування фінансових ресурсів, а відтак, вони унеможливають дієвість використання податкових, бюджетних важелів для соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць.

На сучасному етапі розвитку місцевих фінансів незадовільний стан фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування в Україні зумовлений несформованістю у них достатньої фінансової бази для ефективного виконання власних і делегованих повноважень, а відповідно, й успішного розвитку територіальних громад. На це вказує надзвичайно мала частка власних доходів місцевих бюджетів та недостатній стимулюючий вплив системи міжбюджетних трансфертів і закріплених доходів. Основна причина такого стану місцевих фінансів полягає в нерозробленості науково обгрунтованої стратегії і тактики регіональної фіскальної політики.

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

Вітчизняна фінансова наука характеризується значними концептуальними та науково-прикладними досягненнями у сфері реалізації регіональної фіскальної політики. Детальнішого аналізу потребують питання калькулювання податкового потенціалу територій, визначення оптимальних форм та інструментів реалізації регіональної фіскальної політики, дослідження концептуальних засад формування фінансових ресурсів територіальних громад як основних напрямків вдосконалення бюджетно-податкового регулювання.

Надбання фінансової науки у сфері окреслення основ формування податкової, бюджетної політики на рівні територіальних громад широко представлені як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Концептуальними в історичному контексті є наукові дослідження І. Озерова, В. Твердохлебова, І. Янжула, Г. Тіктіна, Л. Ходського. Серед сучасним науковців вагомі кроки у напрямку вивчення проблем функціонування місцевих бюджетів та податкової компоненти у їх складі, міжбюджетних трансфертів зроблено у працях О. Василика,

В. Вишневського, Б. Данилишина, А. Даниленка, С. Дзюбика, М. Долішнього, О. Кириленко, В. Кравченка, А. Крисоватого, І. Кучерявенка, І. Луніної, В. Павлова, В. Рибак, В. Симоненка, С. Слухая, А. Соколовської, О. Соскіна, В. Суторміної, Л. Тарангул, М. Туган-Барановського, В. Федосова, І. Чугунова, О. Шаблія, С. Юрія та інших. Зарубіжні уявлення про природу та особливості розвитку місцевих фінансів представлені в роботах П. Гейне, О. Богачової, Д. Джангірова, М. Домбровські, А. Зіденберга, Я. Корнаї, В. Лексіна, Р. Майсгрейва, Ю. Немеца, Д. Сакса, Д. Стігліца, С. Сутиріна, Ч. Тібо, Л. Хоффманна, А. Шаха, А. Швецова та ін.

Перед нами постає головне завдання узагальнити вже нагромажені теоретичні та практичні здобутки минулого і сьогодення, а також спроектувати та оптимізувати використання податкових інструментів у подоланні диспропорцій регіонального розвитку через призму досліджень теоретичних домінант проведення податкової політики на рівні територій, концептуальних положень фіскальної децентралізації та визначення податкового потенціалу.

Представлена монографія є спробою комплексного дослідження теоретичних основ та практичних аспектів реалізації регіональної фіскальної політики, оптимізації використання податків, зборів, обов'язкових платежів як інструментів фінансового забезпечення розвитку територій в Україні.

У першому розділі монографії досліджується концептуальний базис реалізації регіональної фіскальної політики. Розглянуто теоретико-правовий розріз взаємозв'язків оподаткування та регіонального розвитку. Проаналізовано організаційні аспекти розвитку фіскальної децентралізації. Охарактеризовано теоретичні аспекти формування податкового потенціалу території як основи використання податкових інструментів. Дано теоретичну оцінку методологічним підходам преференційного оподаткування, а також оподаткування майна в контексті формування фінансових ресурсів на локальному рівні.

Другий розділ охоплює проблематику практичної реалізації регіональної фіскальної політики у вітчизняній площині.

Зокрема, простежено тенденції формування доходів місцевих бюджетів в Україні. Звернено увагу на формування критеріїв оцінювання ефективності регіональної податкової політики в Україні. Проведено моніторинг податків на майно у системі фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування. Проаналізовано практичні доміанти використання спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку в Україні.

Третій розділ монографії присвячено проблемам економіко-математичного моделювання фіскальних процесів на локальному рівні. Зроблено спробу оптимізувати структуру фінансових ресурсів територіальних громад на прикладі статистичних масивів по м. Тернопіль. Досліджено прогностні ефекти моделювання податкових преференцій у вітчизняній фіскальній практиці. З'ясовано вплив режиму оподаткування на інвестиційно-інноваційну діяльність суб'єктів господарювання.

У четвертому розділі авторами розглядаються проблемні аспекти та напрямки вдосконалення регіональної фіскальної політики. Зокрема, проведено критичний аналіз реалізації вітчизняної регіональної фіскальної політики та запропоновано вектори її реформування. Закцентовано увагу на формуванні стратегії розвитку регіону в контексті податкової активізації інвестицій. Досліджено зарубіжний досвід використання податкових інструментів у контексті регіонального розвитку, зроблено акцент на практиці преференційного оподаткування в Республіці Польща. Представлено напрямки вдосконалення оподаткування власності в умовах трансформації фінансових ресурсів територій.

Визначальною рисою пропонованого монографічного дослідження є прагнення авторського колективу виконати системну теоретизацію набутих знань та досвіду в площині реалізації регіональної фіскальної політики та окреслити перспективні вектори її реформування.

РОЗДІЛ I

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ РЕАЛІЗАЦІЇ РЕГІОНАЛЬНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

1.1. Взаємозв'язок оподаткування та регіонального розвитку: теоретична концепція

У процесі формування та реалізації регіональної фіскальної політики суттєве наукове та практичне значення має теоретико-еволюційна парадигма, згідно з якою кожне явище, процес чи подія розглядаються у взаємозв'язку історичного минулого, сучасних реалій та майбутнього, теоретичного та практичного аспектів. Такий поступальний підхід до розуміння дійсності відстоювали видатні світові мислителі, зокрема, І. Я. Франко писав, що «поступ наперед є проявою первісною, переважаючою і нормальною, поступ назад – проявою пізнішою і хворобливою»¹. Загальновідомою є також методологічна засада, якої дотримувався Аристотель (IV ст. до н.е.) про те, що все нове вже колись було, що ніщо на нічому не виникає. Інша справа, наскільки те, що було, адекватно відповідає вимогам сьогодення.

В історичному вимірі є багато прикладів, коли через недостатність уваги до проблеми збалансованого територіального розвитку розпадались цілі імперії та держави, змінювались державні устрої, адміністративно-територіальні фундаменти. Враховуючи також, що Україна визначила стратегічним вектором своєї зовніш-

¹ Франко І. Я. Зібрання творів / І. Я. Франко – К. : Наукова думка, 1986. – Т. 45. – С. 82.

нюекономічної політики інтеграцію до євроатлантичних структур, де розвиток регіональної політики є особливо значимим, актуальність дослідження політики регіонального розвитку набуває особливої важливості.

Негативні аспекти трансформаційних процесів в Україні, зокрема незадовільне вирішення гострих соціально-економічних проблем, обумовлені недостатністю регіональної політики розвитку. Як наслідок, це призвело до поглиблення територіальних економічних диспропорцій, сприяло неефективному використанню промислового, природно-ресурсного, трудового, наукового потенціалів, неадекватній соціальній стратифікації суспільства.

У вітчизняній науці питанням регіональної політики присвячено велику кількість наукових праць. Так, зокрема, В. І. Павлов досліджував теоретико-методологічні аспекти регіональної політики в умовах транзитивної економіки, в монографії С. І. Романюка проаналізовано розвиток державної регіональної політики як галузі економічної теорії, її практичні особливості в розвинених країнах світу, у колективній праці під керівництвом А. Ф. Мельник обґрунтовано теоретичні основи та практичні аспекти реалізації регіональної політики України в контексті європейського досвіду, в роботі М. І. Долішного висвітлено механізм реалізації регіональної політики, який охоплює широкий спектр процесів регіонального розвитку, територіального управління та місцевого самоврядування у західних регіонах України. Схожі проблеми досліджені в працях М. Г. Чумаченко, Б. М. Данилишина, Д. М. Стеченко. Цікавою є також запропонована В. С. Коломийчуком модель процесу дослідження адміністративного району, особливості його соціально-економічного розвитку в умовах реформування суспільних відносин. Проте в значному науковому доробку проблематика взаємозалежності оподаткування та територіального розвитку досліджувалась доволі обмежено, досі залишаються не сформованими теоретично-організаційні засади регіональної фіскальної політики.

Зазначимо, що регіональну фіскальну політику треба розглядати як симбіозне поєднання державної фіскальної політики щодо регіонів та безпосередньо фіскальної політики органів місцевого

самоврядування. Причому регіональна фіскальна політика – це об'єднання компонентів регіональних бюджетів і місцевого оподаткування, напрямів вдосконалення та розбудови регіонального апарату державних і місцевих фінансів через механізм реалізації бюджетно-податкового регулювання.

Реалізація регіональної фіскальної політики на сучасному рівні потребує ретельного осмислення понятійного апарату, зокрема просторового та змістового визначення дефініцій «регіон», «територія», які стали об'єктом багатьох міждисциплінарних наукових досліджень. Це доцільно і з огляду на те, що за твердженням вчених М. І. Долішного та С. М. Злупка трактування цих базових понять унікають не тільки економісти-регіоналісти, а й довідково-словникові видання з економіки².

Безпосередньо в наукову літературу поняття «регіон» було внесено радянським економістом, академіком АН СРСР М. М. Некрасовим, який розглядав останній як велику територію країни з більш-менш однотипними природними умовами й характерним напрямом розвитку продуктивних сил на основі співвідношення комплексу природних ресурсів з відповідною матеріально-технічною базою, виробничою та соціальною інфраструктурою. Крім цього, в працях вчених колишнього Радянського Союзу тривалий час в якості одного із фундаментальних об'єктів децентралізованої економічної політики розглядалось поняття територіально-виробничого комплексу, яке використовувалось і в прикладних розробках. Вчення про територіально-виробничі комплекси зародились у 20-30 рр. XX ст., а основоположниками його були І. Г. Александров, Г. М. Кржижановський, М. М. Колосовський, М. М. Баранський. Виділення окремих територіальних утворень базувалось на виробничо-енергетичному критерії і на практиці була реалізована у плані ГОЕРЛО.

Протягом 60-70 років розгортались роботи з логічного і математичного моделювання районних і локальних ТВК. Серед робіт цього періоду з теорії територіально-виробничих комплексів можна назвати монографії Е. Б. Алаєва, В. В. Кістанова про розвиток

² Долішний М. І. Основи регіоналізації / М. І. Долішний, С. М. Злупко // Регіональна економіка. – 2003. – № 3. – С. 7–17.

економічних районів і його ефективність³, Д. І. Богорада про поняття комплексу у взаємозв'язку з територіальним плануванням⁴, А. Ю. Пробста про ефективність територіальної організації виробництва⁵. Наступні наукові дослідження у цій сфері були спрямовані на розробці 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 продовжувались⁶. Крім цього, особливо активно почали розвиватись теоретико-методологічні підходи регіональної економіки.

В наукових дослідженнях вітчизняні та зарубіжні вчені також застосовують ще одне просторове визначення – «територія» чи «територіальні утворення», причому така дефініція використовується і в прикладних аспектах, наприклад, території пріоритетного розвитку. Однак у наукових колах немає єдиних поглядів на правильність використання таких термінів. Так, автор монографії «Оподаткування і регіональний розвиток (теорія і практика)» наголошує, що термін «територія» є невизначеним у просторовому аспекті і не може бути об'єктом управління. З іншої сторони, ми підтримуємо погляди деяких науковців, які доводять, що використання поняття «території» як визначеної частини соціального, природного (в тому числі природно-ресурсного й екологічного), економічного, інфраструктурного, культурно-історичного і власне просторового потенціалів країни, що знаходиться в компетенції муніципальних органів влади, є доречним⁷.

³ Алаев Э. Б. Эффективность комплексного развития экономического района / Э. Б. Алаев – М.: Наука, 1965.

⁴ Богорада Д. И. Конструктивная география района. Основы районной планировки / Д. И. Богорада – М.: Мысль, 1965.

⁵ Пробст А. Е. Эффективность территориальной организации производства (методологические очерки) / А. Е. Пробст – М.: Наука, 1965.

⁶ Чалов В. И. Территориально-производственный комплекс / В. И. Чалов – М., 1993. – С.14.

⁷ Лексин В. Н. Государство и регионы. Теория и практика государственного регулирования территориального развития / В. Н. Лексин, А. Н. Швецов. – М.: УРСС, 1999. – [2-е изд.]. – 368 с.

Найбільш поширеним в останніх науково-практичних дослідженнях є використання дефініції «регіон». Окремі вітчизняні науковці дають різноманітні трактування поняттю «регіон», зокрема, в популярній 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 відбувається на основі законів національної економіки і регіональних, у результаті чого формуються регіональні економічні відносини⁸.

На відміну від територіально-виробничих комплексів та територій, в основі виділення регіону є значно більше критеріїв, зокрема спільність народногосподарських і регіональних завдань, техніко-економічні особливості розвитку промисловості і сільського господарства, наявність суб'єктів господарювання, об'єднаних регіональними економічними, політичними, соціальними, культурно-етнічними інтересами, у результаті яких утворюється регіональний тип відтворення соціальної системи.

Професор 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»⁹. Схоже визначення подає в праці В. К. Симоненко¹⁰.

Деякі вітчизняні науковці дають більш прагматичніше визначення поняття регіон, пов'язуючи його, перш за все, із адміністративно-територіальним устроєм. Так, М. І. Долішній розглядає регіон «...як адміністративно-відокремлену територію України

⁸ Економічна енциклопедія / Редкол.: Мочерний С. В. та ін. – К. : Видав. центр «Академія», 2002. – Т. 3 – 952 с.

⁹ Організаційно-економічний механізм розвитку регіону: трансформаційні процеси та їх інституційне забезпечення : моногр. / Кол. авт. ; за ред. д.е.н., проф. А. Ф. Мельник. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – 608 с.

¹⁰ Симоненко В. К. Регионы Украины. Проблемы развития / В. К. Симоненко. – К. : Наукова думка, 1997. – С. 27.

(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»¹¹.

В наступних дослідженнях автор 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. Причому за способом утворення треба 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 та міста обласного значення, території сільських рад та міста районного значення¹².

Проте поняття «регіон» за своєю суттю є більш масштабним в територіальному вимірі і не обмежується кордонами однієї країни. Так, російський економічний словник, як один із варіантів, трактує термін регіон як «...група розташованих близько країн що є окремим економіко-географічним районом, яка має загальні ознаки, які відрізняють цей район від інших районів»¹³. Крім цього, в сучасних глобалізаційних реаліях регіон треба розглядати як відкриту соціально-економічну систему. Зовнішні зв'язки потрібні для того, щоб запобігти інертності внутрішньої територіальної кон'юнктури, яка значно зменшує спроможність до нововведень.

На думку Л. Л. Тарангул, «регіон – це «відкрита» територіально цілісна й адміністративно визначена частина країни, яка поєднує населення, господарство, природу та відзначається певною виробничою спеціалізацією, більш тісними внутрішніми,

¹¹ Долішній М. І., Мошенець О. С. Ринкові механізми регіонального управління / М. І. Долішній, О. С. Мошенець // Регіональна економіка. – 2001. – № 1. – С. 7.

¹² Регіональна політика і механізми її реалізації / за ред. Долішнього М. І. – К. : Вид-во «Наукова думка», 2003. – 503 с.

¹³ Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 496 с.

аніж зовнішніми зв'язками і спільністю суспільно-територіальних властивостей»¹⁴.

Суттєві напрацювання у сфері дослідження розвитку регіонів та визначення самого поняття регіону є в доробках іноземних вчених, зокрема А. Вебера, О. Кристаллера, А. Льюша, П. Хаггета. Визначальною є також перша величезна праця з регіоналістики «Методи регіонального аналізу» (1960 р.), автором якої був У. Ізард. Як правило, представники західної економічної думки трактують поняття регіону або як просторово-територіальну одиницю (штат, провінція, їх частини чи сукупності), або функціонально-просторову категорію, наприклад, як система ринків чи квазікомпанії, щодо яких треба застосовувати корпоративні методи управління¹⁵.

Узагальнюючи численні теоретичні напрацювання та використовуючи системний підхід, вважаємо, що під регіоном варто розуміти адміністративно та територіально визначену частину країни, для якої характерні економіко-географічне розташування, природні та трудові ресурси, виробнича, соціально-культурна спеціалізація і система внутрішньодержавних та зовнішніх зв'язків. Для зручності та об'єктивності аналізу будемо вважати, що регіон – це така одиниця адміністративно-територіального поділу в Україні, як адміністративна область. До того ж, на думку більшості вчених, які займаються питаннями адміністративно-державного устрою України (Ф. Д. Заставний, М. Д. Пістун, О. І. Шаблій та ін.), базовою одиницею територіального управління має залишатися адміністративна область.

Розвиток господарства регіону неможливий без постійного удосконалення його територіальної організації. Поняття територіальної організації обласного господарського комплексу є найбільш змістовним і містким в економіко-регіональних дослідженнях, оскільки воно охоплює розуміння процесів розміщення виробництва, його концентрації і спеціалізації, економічні, технологічні та

¹⁴ Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : моногр. / Л. Л. Тарангул – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 286 с.

¹⁵ Організаційно-економічний механізм розвитку регіону: трансформаційні процеси та їх інституційне забезпечення : моногр. / кол. авт. ; за ред. д.е.н., проф. А. Ф. Мельник. – Тернопіль : Економічна думка, 2003.– 608 с.

організаційні зв'язки між різними сферами господарської діяльності, територіальне поєднання природних умов і ресурсів, розселення і розміщення сфери послуг, процеси розширеного відтворення в природі і суспільному виробництві та управління ними. Територіальна організація є одним з найважливіших чинників високої економічної ефективності функціонування регіону.

Комплексний збалансований розвиток території нині може стати основою ефективної регіональної політики. Це пояснюється тим, що предметом досліджень виступають якраз територіальні аспекти розвитку суспільства і природи в їх взаємозв'язку. А територія з її різноплановими соціально-економічними і екологічними проблемами перетворюється в найважливіший об'єкт досліджень. Закономірно, що відмінності економічного і соціального, з одного боку, і природного потенціалу, з другого, дуже суттєві. Це, перш за все, відмінності в компонентному складі, формах руху, характері однорідності і закономірностях розвитку.

Основною компонентою інтенсифікації соціально-економічного розвитку територій в Україні повинна стати виважена та ефективна регіональна політика. Вітчизняну регіональну політику треба розглядати як політику держави щодо розвитку регіонів і власне регіональну політику територіальних утворень. Головною метою регіональної політики є створення належних умов для динамічного, комплексного, збалансованого розвитку країни та її регіонів. У цьому контексті відбулись певні якісні кроки як у науковому, так і в практичному плані. Перш за все, це стосується концептуально-програмного та законодавчого забезпечення її реалізації, зокрема прийняття та впровадження Концепції державної регіональної політики України, розробка проекту Концепції Державної стратегії регіонального розвитку України на 2003–2011 рр., розробляються стратегії соціально-економічного розвитку областей, міст з особливим статусом та автономії держави.

Регіональна політика в теоретико-прикладному аспекті виступає як поліструктурна категорія, яка охоплює значний пласт життєдіяльності регіонів, зокрема, в межах цього комплексного поняття розглядають економічну, промислову, соціальну, демографічну,

екологічну, бюджетно-податкову (фіскальну), інвестиційну тощо. Серед багатьох альтернативних трактувань поняття «регіональна політика» найбільш логічним та повним, на наш погляд, є підхід Д. М. Стеченка, який вважає, що регіональна політика – це сукупність заходів, спрямованих на оздоровлення природного середовища та стимулювання ефективного соціально-економічного розвитку регіонів, раціональне використання їх ресурсних потенціалів і пріоритетів, забезпечення сприятливих умов життєдіяльності населення, вдосконалення територіальної організації суспільства¹⁶.

У вітчизняній науці немає єдиних поглядів на існування регіональної фіскальної політики. Крім цього, немає аргументованих наукових напрацювань у цій сфері. Як наслідок, політика центральної влади стосовно розвитку територіальних утворень має спонтанний, багато в чому суб'єктивний та помилковий характер, хоча в останні роки робляться спроби довести об'єктивність існування фіскальної (податкової) політики на рівні регіону. Так, зокрема, в регіональній фіскальній політиці вбачають сукупність дій регіональних органів державного регулювання для забезпечення функцій держави на рівні регіону¹⁷, а регіональну податкову політику характеризують як «систему заходів щодо вдосконалення оподаткування, спрямованих на забезпечення інтересів держави щодо регіонів і внутрішніх інтересів самих регіонів, та охоплює діяльність як державних, так і місцевих органів влади у податковій сфері»¹⁸.

Теоретичні надбання у сфері фіскальної регіональної політики представлені також науковим доробком українського економіста М. П. Яснопольського – засновника першої у світі просторової фінансової економетрії. У 90-х рр. XIX ст. цей вчений опублікував двотомну працю «Географічний розподіл державних доходів і витрат в Росії». Зокрема, автор проаналізував особливості формування доходів

¹⁶ Стеченко Д. М. Управління регіональним розвитком / Д. М. Стеченко – К.: Наукова думка, 2000. – 233 с.

¹⁷ Крисоватий А. І. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. І. Луцик. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

¹⁸ Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : моногр. / Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 286 с.

і видатків на всьому просторі Російської імперії відповідно до населення і території та дійшов висновку, що українські губернії дають у дев'ять разів більше доходів у скарбницю імперії, ніж території, яку вони займають¹⁹. Однак суттєвих напрацювань щодо окреслення теоретичних рамок реалізації регіональної фіскальної політики автором не зроблено. Саме тому, на нашу думку, існує потреба в теоретичному доопрацюванні сутності дефініції «регіональна фіскальна політика», її компонентності та функціональності в прикладному аспекті.

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

Реальна дійсність регіональної фіскальної політики в своїй основі пов'язана із формою державного устрою – федералізмом чи унітаризмом. Цей фактор є визначальним та домінуючим у процесі розподілу функцій та відповідних повноважень по вертикальній ієрархії: держава – регіон – території. Особливо яскраво сутність регіональної фіскальної політики проявляються за умови дії певних політичних факторів, які зумовлюють надання більших повноважень у сфері бюджетно-податкових відносин на рівень місцевих органів влади.

Характерними особливостями регіональної фіскальної політики в будь-якій країні мають бути регламентований перелік цілей та завдань. У теоретичному плані 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;

¹⁹ Долішній М. І. Основи регіоналізації / М. І. Долішній, С. М. Злупко // Регіональна економіка. – 2003. – № 3. – С. 7–17.

- забезпечення комплексного (економічного, соціального, екологічного) розвитку окремих територіальних утворень;
- створення умов для ефективного та раціонального використання природних та ресурсних можливостей територій тощо.

В регіональній фіскальній політиці потрібно враховувати специфічні особливості розвитку кожного регіону, історичних та інших умов їхнього формування, сприяти стабільності розвитку регіону. Основними завданнями регіональної фіскальної політики є забезпечення економічної незалежності, здатності економіки регіону до саморозвитку. І в цьому виникає загальна потреба організації моніторингу важелів, які характеризують сталість розвитку економіки регіонів. Такі регіональні важелі – система сукупності кількісних та якісних показників, які засвідчують перманентний та ретроспективний вплив різноманітних факторів на соціально-економічну стабільність регіону. Механізм реалізації стабілізаційних регіональних важелів потребує економічно-правового впровадження фіскальної політики як на державному, так і на регіональному рівнях, враховуючи при цьому централізоване та регіональне прогнозування, планування та програмування соціально-економічних процесів.

Узагальнено ж під регіональною фіскальною політикою слід розуміти систему цілей та заходів органів державної влади та місцевого самоврядування у сфері формування та використання коштів місцевих бюджетів, спрямованих на комплексний розвиток регіону.

Регіональну фіскальну політику як поліструктурну категорію слід розглядати через єдність трьох складових: податкової, видаткової політики та політики міжбюджетного збалансування. Таке трактування, на нашу думку, є правильним, хоча і дещо спрощеним, адже в економічній літературі представників західної науки фіскальна політика розглядається через призму регулювання державних видатків та податкових надходжень для забезпечення повної зайнятості, стабільності цін та економічного зростання. Так, наприклад, К. Макконнелл та С. Брю трактують фіскальну політику як зміни в урядових видатках та оподаткуванні, що спрямовані на до-

сягнення поставлених цілей збільшення обсягу виробництва та повної зайнятості, або зниження інфляції. Водночас П. Самуельсон та В. Нордгауз вважають, що фіскальна політика – це процес змін у системі оподаткування, урядових видатках, що спрямовані на зменшення коливання ділових циклів та сприяння швидкому зростанню економіки з високою зайнятістю та без високої неконтрольованої інфляції.

Щодо структурних складових, що притаманні фіскальній політиці, принциповим питанням є визначення адміністративно-територіальних рівнів, на яких має реалізовуватись регіональна фіскальна політика.

Вважаємо, що у вирішенні територіальних рівнів корисним буде досвід європейських стандартів, згідно з якими територіальні одиниці визначаються відповідно до територіальної класифікації NUTS (*Nomenclature des unitee territoriales statistiques*). Ієрархія територіальних одиниць NUTS базується на принципі компліментарності і є п'ятирівневою. Беручи до уваги конституційну систему адміністративно-територіального устрою України, рівнями регіональної фіскальної політики мають бути:

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

Виокремлення третього рівня (окремих населених пунктів) пов'язане з важливими аспектами регіональної фіскальної політики, які спрямовані на розвиток фінансової бази місцевого самоврядування.

Зазначимо також, що регіональну податкову політику треба розглядати як структурний елемент регіональної фіскальної політики та загальнодержавної податкової політики. На сьогодні в українській практиці оподаткування регіональний (обласний) рівень державної влади повністю позбавлений будь-яких прав щодо запровадження на території адміністративних областей податків і зборів (донедавна таке право стосувалось лише місцевого збору за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту,

що прямує за кордон). Районний рівень та рівень територіальних громад ще більш позбавлений реальних податкових можливостей впливати на територіальний розвиток. Водночас, як показує практика розвинених ринкових країн, саме податковий інструментарій у регіональній політиці проявляється в процесі організації фінансів на територіях із спеціальним економічним статусом. Саме в таких адміністративно-територіальних утвореннях значною мірою модифікуються як організація податкових фінансів, так і організація місцевих фінансів.

Змістовність та суть поняття регіональної політики пояснює та деталізує набір інструментів, за допомогою яких безпосередньо втілюються на практиці конкретні дії органів державної та місцевої влади. Виокремлення категорій «інструмент», «інструментарій» у сучасній фінансовій науці не випадкове, адже ґрунтується на активному поширенні ідей новітнього суб'єктивно-ідеалітичного 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 знаряддя, інструментів для впорядкування суб'єктивного досвіду, діючої практики.

Прикладом використання визначеного набору інструментів, що деталізують заходи, вжиття яких дасть змогу забезпечити збалансований та комплексний розвиток регіону, представлена у класифікації інструментарію регіональної політики вченого де Грютера (рис. 1.1).

В поданій схемі організаційні засоби (інструменти) охоплюють 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 напрямі розвитку за допомогою планів, програм соціально-економічного розвитку, інформаційно-комунікативних зв'язків.



Рис. 1.1. Класифікація функціональних інструментів регіональної політики згідно з теорією де Грютера²⁰

Особливе місце в системі інструментів регіональної політики посідають фіскальні важелі, які на рис. 1.1 представлені як заходи заохочення чи відлякування або індикативні інструменти. Метою використання цих заходів є вплив на приватно-економічні рішення суб'єктів господарювання задля забезпечення їх відповідності цілям раціонального використання регіону. Такий аргумент дає право говорити про особливу складову інструментарію регіональної політики – фіскальну.

Теоретичною основою використання в межах регіональної фіскальної політики певних податкових інструментів є функціональна природа самих податків. Сутність податку, в тому числі регулюючий аспект, визначається через призму функцій, які виконує ця категорія. У вітчизняній та зарубіжній фінансовій науці немає єдиних поглядів на функціональне призначення цього поняття – виокремлюють фіскальну, регулюючу, розподільну, стимулювальну, контрольну, мобілізаційну, соціальну, економічну, стабілізаційну, інтегративну

²⁰ Організаційно-економічний механізм розвитку регіону: трансформаційні процеси та їх інституційне забезпечення : моногр. / кол. авт. ; за ред. д.е.н., проф. А. Ф. Мельник. – Тернопіль : Економічна думка, 2003.– 608 с.

та функцію поєднання інтересів особи й суспільства. Існують і протилежні думки. Наприклад, відомий російський науковець Т. Ф. Юткина в своїй праці «Податки і оподаткування» («Налоги и налогообложение») вважає, що «податок не виконує ніяких функцій»²¹, інші російські вчені М. В. Романовський та О. В. Врублевська зазначають: «...з огляду на глибинну економічну сутність самого поняття податку, йому іманентна єдина фіскальна функція, яка чітко виявляється на всіх історичних етапах його розвитку і є атрибутом податку...»²². Ми підтримуємо підхід, що поряд із фіскальною, необхідною та притаманною саме податкам є регулювальна функція. Першоосновою цього твердження є економічна доктрина Дж. Кейнса про «вбудовані механізми гнучкості», в яких він вбачав саме регулювальний потенціал податків.

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

Власне, під податковим інструментарієм слід розуміти сукупність податкових інструментів, що їх застосовують у процесі реалізації регіональної фіскальної політики. Об'єктивна необхідність виділення дефініції «податковий інструментарій» пов'язана з необхідністю систематизувати функціональні прояви категорії «податок», які можна використати з метою впливу на фінансове забезпечення розвитку територій. Податкові інструменти не варто ототожнювати тільки із самими податками, зборами, обов'язковими платежами чи податковими надходженнями, адже їм притаманні ще й інші форми (прояви), що використовуються в процесі податкового регулювання, а саме: податкові пільги та преференції, система санкцій, спрощені моделі оподаткування, податкові канікули, форми податкової заборгованості, моделі калькулювання податкового потенціалу та його використання у фінансовому вирівнюванні територіального розвитку тощо.

²¹ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – М. : ИНФРА – М., 1998. – С. 85.

²² Налоги и налогообложение / под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской – [4-е изд.] – СПб. : Питер, 2003. – 576 с.

Податковий інструментарій як фіскально-правовий інститут має свій, доволі точно окреслений предмет правового регулювання – відносини, що пов'язані з фінансовим забезпеченням, акумуляцією (мобілізацією) дохідної бази місцевих бюджетів. Податковому інструментарію притаманні певні характерні особливості. 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 та бюджетна класифікація регламентована Бюджетним кодексом 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. У цьому випадку саме податкові надходження виступають інструментом фінансового забезпечення і визначенні кодексом так: «Податковими надходженнями визнаються передбачені податковими законами України загальнодержавні і місцеві податки, збори та інші обов'язкові платежі».

У світовій та вітчизняній фіскальній практиці, крім податкових надходжень як інструменту фінансового забезпечення територій, має місце використовують такі інструменти, як податкові пільги, зокрема, через створення та функціонування вільних (спеціальних) економічних зон (В(С)ЕЗ), територій пріоритетного розвитку, технопарків тощо.

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

Також певні податкові інструменти (податкові надходження, пільги, преференції, податкові канікули, податкові кредити, знижки

тощо) можуть використовуватись у межах створюваних на визначених територіях особливих митних режимів, особливих валютних режимів, особливих інвестиційно-інноваційних режимів, особливих режимів адміністрування ресурсних платежів за користування землею, іншими природними ресурсами та корисними копалинами, особливих режимів ціноутворення, особливих бюджетних та міжбюджетних режимів.

Валютний режим територій з особливим економічним статусом визначає порядок використання твердої (конвертованої) валюти, а також особливості використання національної грошової одиниці чи платіжних засобів, що спеціально запроваджуються в 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 ввозу/вивозу продукції, виконання робіт, надання послуг, за якої можуть застосовуватись спеціальні правила адміністрування мита та митних платежів (преференційні, пільгові види митних платежів, або їх часткова/повна відсутність). Такі заходи можуть доповнюватись кількісними обмеженнями щодо експортно-імпортних операцій, квотування, ліцензування та інших паратарифних інструментів регулювання.

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

хідної бази місцевих бюджетів та проведенні 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 із стимулювання залучення іноземних та національних інвестицій. Для наукового обґрунтування прийняття рішень у сфері регіонального фіскального регулювання, в тому числі надання податкових преференцій та пільг окремим територіям, доцільно застосувати показник фінансової автономії – коефіцієнт податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці. Території з малою податкоспроможністю мають низький рівень фінансової автономії, а відтак потребують податкового регулювання. Якщо такі регіони є економічно необхідними державі, то також мають бути заплановані в бюджеті відповідні трансферти для вирівнювання там доходів і видатків, оскільки державні фінанси виконують функцію збалансування фінансів місцевих органів влади. На менш економічно розвиненій території 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 у терміні дії, адже на першому етапі держава буде надавати 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 представленим бізнес-планом). Якщо обумовлених результатів не досягнуто, суб'єкти, що користувались пільгами, повинні за рахунок власних коштів повернути суми преференцій до місцевих бюджетів із сплатою пені, яка нараховується 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 базуватись на таких основних принципах:

- зміцнення фінансової незалежності територіальних одиниць та підвищення зацікавленості місцевого самоврядування в адмініструванні податків;
- використання податкового інструментарію на основі максимального врахування податкового потенціалу території;
- вирівнювання рівнів соціально-економічного та екологічного розвитку територій;
- досягнення справедливості як щодо податкового навантаження територій, так і в наданні податкових стимулів;
- довгостроковість, незмінність та передбачуваність використання податкових інструментів.

Підводячи підсумок, зазначимо, що в теоретичному контексті вказано значний обсяг можливостей використання різноманітних податкових інструментів, за допомогою яких можна впливати практично на всі аспекти комплексного та збалансованого розвитку територій. Одним із головних принципів, що має бути в основі використання податкового інструментарію, є зміцнення фінансової незалежності територій, практичним проявом якої є фіскальна децентралізація.

1.2. Фіскальна децентралізація: концептуальний логос та організаційні аспекти розвитку

Наріжним каменем побудови демократичної держави є функціонування ефективної системи бюджетно-податкових відносин між центральним рівнем та рівнем територіальних об'єднань, яка б забезпечувала фінансову незалежність місцевого самоврядування. Здатність представницьких органів влади територій надавати місцеві громадські послуги, забезпечувати збалансований розвиток територій обмежена залежністю від держави, централізованого бюджету. Передумовою створення фінансової самостійності та

ефективної фіскальної бази територій є економічно обґрунтована та доцільна децентралізація, справедливий розподіл повноважень, відповідальності, податкової бази між різними ланками бюджетної системи.

В теоретичних та практичних дослідженнях поняття децентралізації є багатоаспектним та розглядається різнопланово. На семантичному рівні децентралізація (від лат. *de* – протиставлення, *centralis* – центральний) трактується як знищення, ослаблення або скасування централізації²³. Водночас, найбільш узагальненим визначенням дефініції «децентралізація» в радянський період було таке – це розширення прав місцевих державних органів управління внаслідок передання їм деяких функцій центральних органів²⁴.

Одні з перших ознак децентралізаційних процесів відслідковувались в Європі ще у XI–XII ст. Так, ще Ричард I (1157–1199 рр.), потребуючи грошей для фінансування хрестових походів, почав активно використовувати швидкий та ефективний засіб поповнення державної казни – 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. Що найголовніше, змінився їх податковий статус. Після дарування хартій, певні адміністративно-територіальні утворення в майновому та правовому аспектах набули такої сили і значення, що король не зміг без згоди стягувати з них жодних податків, за винятком відкупного збору з міста²⁵.

Більш чітких та окреслених рис процес децентралізації в Європі набули у XVII–XIX ст., коли вперше це поняття було закріплене французьким законодавством. Так, у Франції децентралізаційна теорія («*decentralisation*») виникла напередодні Великої Французької революції 1789 р. як своєрідна реакція на наполеонів-

²³ Словник іншомовних слів / за ред. академіка АН УРСР О. С. Мельничука. – К., 1985. – 966 с.

²⁴ Політичний словник / за ред. В. К. Врублевського, А. В. Кудрицького, В. М. Мазура та ін. – К.: 1982. – 655 с.

²⁵ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит – М.: Наука, 1992. – 572 с.

ські реформи, що встановили міцний централізований бюрократичний апарат влади та надто нівелювали принципи місцевого самоврядування. Головним ідейним постулатом децентралізаційної теорії стало положення про обґрунтування чіткого розподілу адміністративних справ на такі, які є наслідком місцевого самоврядування, і на справи загальнодержавні, що відповідним чином делегуються общинам.

Проблематика розподілу повноважень між державою та місцевими самоврядними органами активно вивчалась у процесі розвитку громадської та 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 отримали правове визначення в сучасній Європейській хартії місцевого самоврядування, де зазначено, що «державні повноваження, як правило, мають переважно реалізовуватись органами влади, найбільш близькими до громадянина. Надавати повноваження іншому органу влади треба з урахуванням обсягу та характеру поставлених завдань, а також вимог ефективності та економії»²⁶. 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»²⁷.

Об'єктивна необхідність фіскальної децентралізації підтримувалась також російськими науковцями. Зокрема, ідейні підходи децентралізаційних процесів підтримував відомий російській фінансист початку ХХ століття Д. Боголепов. Він зазначав, що «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 другого – на місцях краще знають потреби й вподобання населення, тому передача

²⁶ Європейська Хартія про місцеве самоврядування // Фінанси. – 1993. – № 1. – С. 74–76.

²⁷ Определение и пределы принципа субсидиарности: Доклад Координационного комитета по местным и региональным органам власти (CDLR). – Совет Европы, 1994. – 54 с.

окремих функцій держави на локальний рівень сприяє задоволенню інтересів жителів окремих територій». Професор Л. Велихов, аналізуючи особливості покриття певних витрат територій стверджував, що «звичайні витрати комун мають покриватися звичайними доходами... Надзвичайні витрати комун мають покриватися за рахунок їх надзвичайних доходів»²⁸. Таким чином, визнавалась природність бюджетних витрат, пов'язаних з розвитком територій та їх покриття за рахунок власних доходів.

Наукові 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 та інші. Ми підтримуємо наукову позицію зазначених науковців, що з метою достатнього фінансового забезпечення місцевого самоврядування в Україні, необхідно, перш за все, збільшити коло прав у бюджетно-фінансовій сфері через надання бюджетних повноважень представницьких органів самоврядування. Цікавою та 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 рівнів²⁹.

Таким чином, представлені 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 і те, що розширені за умов фіскальної децентралізації власні повноваження територій мають належним чином опиратися на фінансування за рахунок власних доходних джерел (а відповідно, делеговані – за рахунок ре-

²⁸ Велихов Л. А. Основы городского хозяйства / Л. А. Велихов – Новочеркесск, 1928. – С. 348.

²⁹ Майданник О. О. Правові основи бюджетно-фінансових повноважень місцевих рад народних депутатів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.02 / Київський університет імені Тараса Шевченка / О. О. Майданник – К., 1993. – С. 20.

сурсів, 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 наслідок взаємозалежності доходів та видатків територій. Це, зокрема, впливає із так званого Олсонівського принципу «фіскальної рівноваги» (Olson's principle of «fiscal equivalence») ³⁰, що широко використовується у фіскальній практиці країн Європи. Сутність цього принципу полягає в тому, що в процесі фінансового забезпечення розвитку територій на кожній адміністративно-територіальній ланці вирішується питання в двох площинах:

– стосовно видатків, які (якщо їх брати до уваги незалежно від джерел покриття чи за умов дольового фінансування з інших бюджетів) мають тенденцію до необмеженого зростання (максимального обсягу бюджету);

– стосовно отримання доходів, які, враховуючи для влади податковий тиск на економічні інтереси громадян-виборців, мають тенденцію до необмеженого зниження (мінімального обсягу бюджету).

Отже, беручи до уваги таку економічну дилему інтересів, важливо враховувати, щоб рішення про видатки територій приймалися на тому самому рівні, на якому реалізується їх фінансове забезпечення. В іншому випадку кошти у вигляді міжбюджетних трансфертів будуть посилювати мотиваційні чинники органів місцевого самоврядування у надмірному та необґрунтованому збільшенні витратної частини місцевих бюджетів, а відтак сприятимуть неефективному розподілу фінансових ресурсів.

Розподіл функцій управління між державою й місцевими органами має відповідати принципу доцільності: те чи інше завдання потрібно відносити до компетенції того рівня управління, який краще й економніше може його виконати. Треба розрізняти коло дій органів місцевого самоврядування: доручені державою – у вигляді децентралізації її управління й власне місцеві.

³⁰ Zimmerman H. Experiences with German fiscal federalism: how to preserve the decentral concert? / H. Zimmerman // Fiscal Federalism in the European Union. – New York, London: Routledge. – P. 162–176.

Позитивним аспектом децентралізаційних процесів є суттєве наближення чинної в країні влади до населення територій, а водночас місцева влада стає більш відповідальнішою за свої дії чи бездіяльність перед власними громадянами. Фіскальна децентралізація наближує також місцеві органи влади до населення та спонукає їх прилаштовуватись до місцевих потреб. Такої думки, зокрема, приримуються як вітчизняні, так і іноземні науковці^{31;32}.

Осунг Квант, вказуючи на позитивний вплив децентралізації, наголошує, що децентралізація сприяє створенню сприятливому клімату для розвитку бізнесу на рівні територій. Крім того, виникнення фіскальної міжрегіональної конкуренції обмежує зростання нерациональних 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 найкращому випадку такий результат, як гра з нульовою сумою³³.

Фіскальну децентралізація як явище розглядають в сукупності з іншими суспільно-політичними та економічними процесами, що проходять ні рівні розвитку територій. Так, наприклад, Арон Шнейдер розглядає децентралізацію в трьох базових аспектах: як адміністративну, фіскальну та політичну³⁴. Вчений вважає, що деякі країни просунулись в усіх трьох вимірах децентралізації (наприклад, Норвегія), а деякі держави акцентовано підходять до одного з напрямів (наприклад, щодо до фіскальної децентралізації – це Індія, адміністративної – Чілі).

Зазначений видовий поділ децентралізації підтримують і вітчизняні науковці³⁵. Політична децентралізація спрямована на

³¹ Скрипник А. Бюджетна децентралізація як шлях до Євросоюзу / А. Скрипник, О. Сунцова // Економіст. – 2005. – № 3. – С. 26 – 29.

³² Jonathan Rodden Fiscal Federalism and the Growth of Government / Jonathan Rodden, Reviving Leviathan // International Organization, 2003. – P.695–729.

³³ Osung Kwan. The Effects of Fiscal decentralization on Public Spending: the Korean Case / Osung Kwan // Public Budgeting and Finance, 2003.

³⁴ Aaron Schneider. Decentralization: Conceptualization and Measurement / Aaron Schneider // Studies in Comparative International Development, 2003. – P. 32–41.

³⁵ Дроздовська О. С. Теоретичні засади фінансової децентралізації / О. С. Дроздовська // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 19–25.

делегування політичної влади адміністративно-територіальним об'єднанням, які мають визначені права і політично підзвітні місцевим виборцям. Зрозуміло, що регіональні й місцеві органи управління не можуть бути повністю незалежними від центрального уряду. Прихильники політичної децентралізації вважають, що вона забезпечує більшу поінформованість у процесі прийняття рішень та кращу відповідність різноманітним інтересам суспільства. Ефективність політичної децентралізації зумовлюється наданням територіальним колективам чітко визначених повноважень, відповідними засобами для вирішення цих питань, можливостями формувати свої органи управління, обмеженням контролю за діяльністю місцевих влад з боку центральної влади.

В популярній економічній енциклопедії поняття «адміністративної децентралізації» трактується як передача функцій управління центральними органами влади місцевим, а також розширення повноважень нижчестоящих органів управління³⁶.

У зарубіжній науковій літературі адміністративна децентралізація поділяється на власне децентралізацію та деконцентрацію. Деконцентрація означає передачу прав щодо прийняття 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 на прийняття рішень місцевим органам самоврядування. Децентралізація й деконцентрація мають низку спільних ознак, але є «двома різними видами переміщення владних повноважень із центру на місця»³⁷.

Ще однією дефініцією прийнято вважати «фінансову децентралізацію» як процес розподілу функцій, фінансових ресурсів і відповідальності за їх використання між центральним і локальним рівнями управління. У зарубіжних країнах замість фінансової використовують термін «фіскальна децентралізація». Для означення та характеристики процесів формування бюджетів органів місце-

³⁶ Большая экономическая энциклопедия / [под. ред. А. И. Азрилияна]. – М. : Институт новой экономики, 1999.

³⁷ Черкасов А. Сравнительное местное самоуправление: теория и практика / А. Черкасов. – М. : Инфра-М. – 1998. – С. 37.

вого самоврядування в контексті використання податків і зборів, а також їх впливу на розвиток територій, подолання між територіальних диспропорцій, логічним та виправданим, на нашу думку, було б виокремлювати такий підвид фінансової децентралізації, як податкова.

В науковій термінології застосовують також близьке за своєю семантичною природою поняття «бюджетного федералізму». Цей термін використовується як для країн з унітарним, так і з федеративним устроєм. За визначенням російського вченого Л. Н. Якобсона, «федералізм в такому випадку розуміється лише як наявність окремих територіальних ланок бюджетної системи країни»³⁸.

Саме в межах теорії бюджетного федералізму розглядається теорема про децентралізацію, основний зміст якої полягає в наступному: якщо децентралізація не впливає на рівень витрат, то таке прийняття рішень щодо локального суспільного блага або ефективніше за централізацію, або принаймні не поступається їй з погляду ефективності. Додаткові витрати, пов'язані з децентралізацією, виникають за наявності економії на масштабі. Таким чином, децентралізація державного сектору економіки доречна тоді, коли вона сприяє більш ефективному виконанню його функцій. Розглядаючи розподіл суспільних благ на локальні та загальнодержавні, варто зазначити, що при виробництві загальнодержавних благ фіскальна децентралізація призведе до зниження економічної ефективності таких заходів. Надання суспільних благ на локально-територіальному рівні є ефективнішим при самостійному прийнятті рішень органами місцевого самоврядування.

Основоположником ідеї фінансової (фіскальної) децентралізації був американський економіст Ч. Тіббу, який обґрунтував її у своїй роботі «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 суспіль

³⁸ Якобсон Л. Н. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов / Л. Н. Якобсон – М. : Аспект Пресс, 1996. – 319 с.

ними товарами й послугами. Така автономія властива фіскальній політиці США. Інші країни порівняно недавно дійшли висновку, що децентралізація політично необхідна. Ч. Тібу довів, що лише при фіскальній автономії субнаціональних органів управління публічні видатки відповідатимуть індивідуальним уподобанням споживачів згідно з їхніми потребами.

У подальшому ідеї Ч. Тібу набули розвитку в роботах таких зарубіжних авторів, зокрема американців, В. Оутса «Фіскальний федералізм» (1972 р.), «Політична економія фіскального федералізму» (1977 р.), Р. Мастрейва «Нариси фіскального федералізму» (1977 р.), Д. Аронсона і 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.), швейцарських вчених Б. Фрая та Р. Айхенберга «Новий федералізм: ідея ФОСJ» (2001 р.), «Дискусійні питання політико-економічних перспектив федералізму» (1998 р.) та інших науковців.

Значний внесок у розвиток теорії децентралізації, зокрема фіскальної, зробив англійській вчений-економіст В. Оутс. Науковець запропонував таке її визначення: децентралізація – це право незалежного прийняття рішень децентралізованими одиницями. Таким чином, регіональні й місцеві органи мають можливість самостійно приймати рішення щодо фінансових питань і питань з управління територією.

У 1972 р. у своїй праці «Фіскальний федералізм» В. Оутс вивів теорему децентралізації, основою якої є ідеї Ч. Тібу. Так, якщо децентралізація не впливає на рівень витрат, то децентралізовано прийняте рішення стосовно постачання локального суспільного блага має бути більш ефективним за централізоване або не посту-

патися йому з точки зору ефективності, тобто при децентралізації доцільне зіставлення суспільних витрат і переваг 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. Мається на увазі різниця між послугами, що надаються на місцевому рівні, й ставками податків. Тобто кожен споживач, змінюючи місце проживання, може підібрати для себе найвигідніші послуги і плату за них (ставки місцевих податків).

Якщо ці умови не виконуються, то, на думку В. Оутса, підстав для децентралізації в умовах економічної ефективності немає. Крім цього, автор зазначає, що «традиційна теорія фіскального федералізму дає набір рекомендацій для закріплення за різними рівнями державної влади певних функцій та відповідних фіскальних інструментів»³⁹.

Поряд з науковими напрацюваннями В. Оутса, важливими також є й інші доробки у сфері фіскальної децентралізації, зокрема гіпотеза американського економіста Ч. Тібу «голосування ногами». Так, у центрі бюджетно-податкових взаємовідносин між центральними та територіальними рівнями управління він ставить індивіда, громадянина-виборця. Автор гіпотези виходив з альтернативних соціально-психологічних та економічних мотивацій людей, вважаючи, що одним із них вигідніше з фінансових міркувань залишатися вдома і намагатися змінити в кращу сторону умови свого проживання, аніж мігрувати, тоді як інші охоче змінюють постійне місце проживання.

Дослідження Ч. Тібу ґрунтується на бажанні довести, яким чином ефективність децентралізованого прийняття рішень залежить, зокрема, від розосередження людей з різними смаками, по різних територіях, населених пунктах, чи здатна децентралізація сама створювати механізми та інструменти, які б сприяли такому

³⁹ Колодій С. Ю. Децентралізація бюджетної системи та економічне зростання / С. Ю. Колодій // Фінанси України. – 2001. – № 3. – С. 63–68.

розосередженню. Науковець дійшов висновку, що за наявності великої кількості територіальних одиниць та інтенсивної міграції населення фіскальна децентралізація сприяє Парето-покращенням, адже вона створює передумови для адекватного виявлення переваг, що мають локальні суспільні блага та найбільш повної реалізації таких переваг.

Таким чином, дослідження Ч. Тібу полягає у формуванні саморегулюючого механізму, за допомогою якого кожен індивід, «голосуючи ногами», тобто міняючи місце проживання, мав змогу підібрати найбільш оптимальний для себе набір локальних суспільних благ та їх відповідної вартості, що уособлюється у функціонуванні системи місцевих податків і зборів. В такому випадку цей саморегулюючий механізм впливав би і на потребу раціоналізації та оптимізації податкової системи.

У практичному контексті є доволі значна кількість факторів, які впливають на адекватність гіпотези Тібу. Це, зокрема, зміна проживання конкретного індивіда пов'язана з певними витратами, наприклад, грошові витрати на переїзд, можливі втрати частини заробітної плати тощо. По-друге, витрати не завжди повністю лягають на тих, хто приймає рішення про зміну місця проживання, тобто мають вплив зовнішні екстерналії, зокрема ті, що пов'язані з рівнем витрат та масштабами виробництва суспільних благ (від'їзд чи приїзд великої кількості населення може значно змінити рівень витрат, які лягають на інших громадян, що проживають на цій території).

Ще одним важливим фактором недієздатності гіпотези є те, що індивіди не володіють достовірною інформацією, яка необхідна для прийняття правильних рішень, а відтак хибно прийняті рішення призводять до алогічного розосередження населення. Крім цього, перелік потенційних місць проживання для індивіда є доволі обмеженим, як наслідок, параметри розвитку державного сектору не є такі ж диференційовані, як потреби громадян-виборців.

На нашу думку, доволі важко на практиці сформувати адміністративно-територіальний устрій та розподіл бюджетних повноважень відповідно до оптимальних економічних умов виробництва

локальних суспільних благ. Тут вагомий вплив мають історичні, політичні та ментальні чинники. В практичному аспекті дієвість вищеперелічених факторів є значною, а відтак теоретична інтерпретація поведінки індивіда в моделі Тібу є швидше абстрактною, такою що дає змогу оцінити процеси та умови, які є за реального функціонування фіскальної децентралізації. Теоретична цінність гіпотези Тібу полягає в тому, що вона описує ознаки, за якими характеризується та оцінюється діяльність самоврядних субнаціональних територіальних утворень і тим самим концептуалізує підходи до проблеми оптимальної аллокації владних повноважень і адекватного розосередження фінансових ресурсів на різні рівні управління державою.

В сьогоднішніх умовах розвиток ідей фіскальної децентралізації є доволі необхідним та актуальним у країнах Центральної Європи та Росії. Так, у фундаментальній праці «Податки і оподаткування» («Налоги и налогообложение») автори стверджують, що «Неефективність компромісів, паразитизму та багатьох політичних конфліктів можна уникнути, якщо подолати трансферти між органами влади. І тільки фіскальна децентралізація разом з фіскальною еквівалентністю (плата за всі державні послуги) може бути для місцевих органів влади стимул до розширення бази доходів і розвитку»⁴⁰.

По-перше, децентралізація потрібна для забезпечення ефективного надання послуг і максимального їх наближення до населення, удосконалення системи управління, підвищення ефективності вирішення завдань, що були передані на локальний рівень, на рівень територіальних об'єднань. По-друге, назріла реальна необхідність у фінансовій самостійності органів місцевого самоврядування.

Проте, як і будь-яка теорія, фінансова децентралізація має свої позитивні й негативні сторони, тому, застосовуючи її, необхідно звернути увагу на переваги й недоліки цього процесу. Головними перевагами децентралізації є насамперед краще забезпечення потреб місцевого населення органами місцевого самоврядування на

40 Налоги и налогообложение / [под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской]. – СПб. : Питер, 2003. – [4-е изд.]. – С. 469.

локальному рівні. Крім того, сприяння розвитку конкуренції між органами місцевого самоврядування (в унітарних країнах, у федеративних – між регіональним і місцевим рівнями управління) дає змогу громадянам самим обирати для своєї діяльності адміністративні одиниці з кращим рівнем забезпечення послугами. Останнім часом до переваг також відносять створення механізму врівноваження владних повноважень на різних рівнях управління з метою запобігання їх втручанню у ринкові відносини.

Оскільки децентралізація передбачає розподіл функцій, доречно вирішити, які з них варто передавати на місцевий рівень управління, а які залишити закріпленими за центральним. Р. Масгрейв розробив класифікацію суспільних завдань, яка визначає доцільність закріплення тих чи інших функцій за відповідними рівнями управління. На його думку, основною функцією місцевих органів має бути розподільча функція, тобто головним їх завданням є забезпечення місцевого населення суспільними товарами й благами відповідно до уподобань населення при максимальному ступені покриття тягаря фінансування, яке лягає на бенефіціарів цих послуг.

Вагомим у теоретизації фіскальної децентралізації стали принципи, сформульовані Р. Масгрейвом:

1. Принцип відповідності (рішення про виробництво суспільних благ має прийматися тими громадянами, які проживають на території, де отримуватимуться вигоди від платежів та адмініструватимуться податки і збори для фінансування суспільного блага);

2. Принцип централізованого перерозподілу (зміни в розподілі повинні покладатися на центральний уряд, який має необхідні важелі для проведення 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 їх виробництво характеризуєть-

ся просторовими зовнішніми ефектами, або вони є особливо значущими благами з національної точки зору⁴¹).

Ми підтримуємо представлені принципи фіскальної децентралізації, однак, проводячи політику фінансової децентралізації, доволі важливо для країн розподілити завдання між різними рівнями управління. Отже, по-перше, потрібно чітко визначити, які завдання доцільно закріпити за тим чи іншим рівнем влади. По-друге, треба дотримуватися розподілу цих завдань на постійній основі. По-третє, з розмежуванням завдань майже вирішується питання про поділ бюджетних видатків між рівнями управління.

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

Делеговані державою повноваження встановлюються у законодавчому порядку центральним урядом і передбачають відповідну передачу фінансових і матеріальних ресурсів. Виконання цих обов'язків підконтрольне державі. Делегування повноважень – найпоширеніша форма фінансової децентралізації і може виконуватися у договірній формі (на підставі угоди сторін) чи на підставі прийняття відповідних актів (делеговане законодавство).

Повноваження органів місцевого самоврядування щодо встановлення джерел доходів передбачають бюджетну самостійність, самостійність щодо встановлення комунальних тарифів і податків. Наприклад, в Україні повноваження місцевих органів влади у сфері оподаткування визначені Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» та Податковим кодексом України, де передбачено встановлення місцевих податків і зборів, розмірів їхніх ставок у межах, визначених законодавством, а також надання пільг у сфері

⁴¹ Слухай С. Міжбюджетні трансферти у постсоціалістичних країнах: від теорії до реалій : моногр. / С. Слухай – К. : АртЕк, 2002. – 288 с.

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

Під бюджетною самостійністю розуміють право органів місцевого самоврядування мати власний бюджет, самостійно його розглядати й затверджувати місцевий бюджет. Самостійність установалення комунальних тарифів – це право місцевої влади проводити власну тарифну політику щодо комунальних платежів.

Податкова самостійність передбачає право встановлення місцевих податків та їх ставок, пільг і визначення податкової бази. Фіскальна автономія залежить від ролі субнаціональних органів управління в економічній системі держави. Якщо органи місцевого самоврядування проводять політику, що розроблена вищестоящими органами управління, то потреби у фіскальній автономії немає. Коли ж локальний рівень управління виконує 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.

Обов'язки щодо видатків передбачають зобов'язання органів місцевого самоврядування у межах своїх функцій самостійно визначати склад цих видатків і сплачувати їх із місцевих бюджетів.

Розподіл функцій між бюджетами певною мірою залежить від державного устрою країни. Саме державний устрій є основою побудови бюджетної системи країни, визначає кількість її рівнів. Наявність двох чи більше рівнів бюджетної системи потребує поділу бюджетів на державний і місцеві. У федеративних країнах останні поділяються на бюджети субнаціонального рівня (штати – у США, землі – у Німеччині, кантони – у Швейцарії) і власне органи місцевого самоврядування. Політика фінансової децентралізації визначає взаємовідносини між цими бюджетами щодо розподілу доходів і видатків, відповідальності й надання міжурядових

трансфертів. Країни з федеративним державним устроєм проводять політику фіскального федералізму – вищої форми фінансової децентралізації. Він означає розподіл повноважень між федеральною владою і владою територіальних одиниць у фінансовій сфері, що ґрунтується на законодавчо закріплених нормах.

Поряд із країнами, що мають федеративний (конфедеративний) устрій, є багато унітарних держав, які за побудовою державних та місцевих фінансів є ближчими до федеративних. До таких, зокрема, належить Китай. Проведені реформи 70–80 рр. 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 урядом⁴². Це безпосередньо показує, що прямої відповідності між задекларованим політичним устроєм та функціонуванням бюджетно-податкових систем немає, як наслідок – країна може бути політично федеративною, а з фіскальної точки зору – унітарною, і навпаки.

Такі міркування поділяють деякі європейські науковці⁴³, які зазначають: «Принципи фіскального федералізму явно можуть бути застосовані до федеративної і унітарної держави, які мають субцентральні рівні уряду, оскільки це з необхідністю приводить до ступеня свободи цих рівнів влади, як стосовно видатків, так і пов'язаних з ними розподілом податків, зборів, обов'язкових платежів».

Серед вітчизняних науковців цю тезу підтримує, зокрема, С. Слухай, який стверджує, що незалежно від політичного устрою держави в 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 в ході процедури демократичного волевиявлення відповідні уряди (регіональні, місцеві). Саме тому можна без подальших застережень погодитися з думкою багатьох дослідників про те, що

⁴² Музика О. А. Неподаткові доходи місцевих бюджетів України (фінансово-правове дослідження) : моногр. / О. А. Музика – К. : Атака, 2006. – 256 с.

⁴³ Fiscal Federalism in the European Union / Ed. by A. Fosatti, G. Panella. – London, New York, Routledge, 1999.

державний сектор країни будується на засадах федералізму, якщо є принаймні два рівні держави, уряди нижчого з яких – регіональні, місцеві, – мають певну автономію у реалізації їхніх завдань з точки зору акумуляції та витрачання суспільних коштів.

Така ознака характерна як для унітарних, так і для федеративних держав. Наприклад, сектор державного управління у Франції нараховує 6 рівнів: національний, регіони, провінції, департаменти, території, комуни; у Польщі – 4: національний, воеводства, повіти, гмини; в Україні також 4: національний (загальнодержавний), регіональний (обласний та АР Крим), міст обласного підпорядкування та сільських районів, міст районного підпорядкування, сіл та селищ. Однорівневих за структурою державного управління країн дуже мало. Як правило, до них належать деякі невеликі за територією країни. Звідси випливає, що релевантними для будь-якої країни, федеративної чи унітарної, є основні принципи фіскального (або, як його частіше називають в країнах колишнього СРСР, бюджетного) федералізму⁴⁴. В такому контексті фіскальний федералізм можна ототожнювати як поділ функцій у сфері оподаткування та проведення витрат між рівнями державного та муніципального управління.

Специфіка формування кожної держави, історичні і культурні особливості її розвитку, господарський і соціальний порядок – це ще не повний перелік чинників, 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, які характерні для розвинених ринкових країн світу (рис. 1.2).

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

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

⁴⁴ Слухай С. Міжбюджетні трансферти у постсоціалістичних країнах: від теорії до реалій : моногр. / С. Слухай. – К. : АртЕк, 2002. – 288 с.

2) сукупність методів, способів та інструментів в сфері організації виконання бюджетів;

3) система міжбюджетних відносин, що охоплюють механізми розмежування дохідних (податкових) та видаткових повноважень та відповідальності, а також систему методів надання фінансової допомоги.

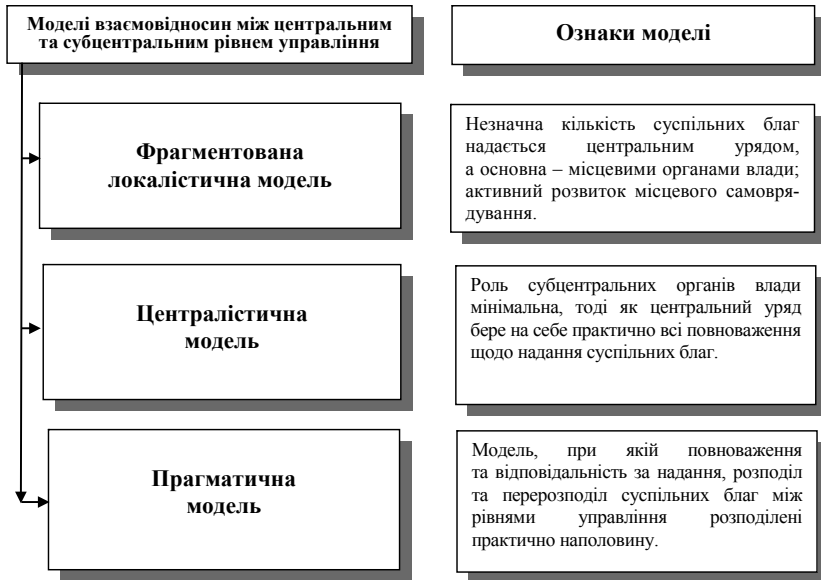


Рис. 1.2 Типові моделі фіскального федералізму

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

Друга – корпоративна модель, у якій місцеве самоврядування є третім рівноправним партнером і в якій функції різних бюджетних

рівнів тісно переплетені. Перша модель характерна для таких країн, як Канада, Індія, а друга – для США, Бразилії, Скандинавських країн. Крім цього, специфіка моделі міжбюджетних відносин здебільшого визначає форми та 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 і послуг – перші дві частіше за все включаються до сфери діяльності центрального уряду, а третя розподіляється між трьома рівнями влади, але вважається найважливішою в діяльності субнаціональних органів, що повністю відповідає оптимальній теоретичній моделі фіскальної децентралізації.

Наділення повноваженнями у сфері оподаткування різних рівнів управління відбувається відповідно до зазначеного розподілу функцій. Податковими джерелами центрального уряду є 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 значимістю 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 і регіональних бюджетних дефіцитів, відсутності відповідальності за їхні борги.

Фінансовим забезпеченням незалежності та самостійності територій є надання їм права сумісного використання податкових баз. Іноді вони мають можливість вводити будь-які податки, окрім тих, які можуть перешкоджати міжрегіональній та зовнішній торгівлі держави, а проблема усунення гострих горизонтальних диспропорцій на рівні територій вирішується переважно шляхом цільових грантів, які зазвичай надаються у формі прямих трансфертів окремим категоріям населення, які їх потребують.

Для корпоративної моделі фіскального федералізму, що набула найбільшого поширення у світовій практиці, характерними є такі ознаки: 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, у тому числі поступлень від загальнодержавних податків і зборів; активна політика горизонтального фінансового вирівнювання, підвищена відповідальність центру за стан регіональних фінансів, за рівень соціально-економічного розвитку територій, що веде до посиленого контролю з боку центру і деякого обмеження самостійності регіональних органів управління; водночас, це може привести до високого ступеня централізації управління і перетворення регіональних органів у звичайних виконавців центральних структур.

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

Як у теоретичному, так і в практичному аспектах фіскальний федералізм повинен базуватись на таких основоположних засадах: чітка відповідність між платниками податків та відповідно користувачами суспільних благ, що фінансуються за рахунок цих податків і зборів; перерозподільна функція повинна бути притаманна центральній ланці державного управління, а субнаціональний рівень повинен сприяти в її оптимальній реалізації; фінансове вирівнювання територій, що ґрунтується на врахуванні розвитку окремих адміністративних одиниць та їх відповідної податкової спроможності; стимулююча функція центральної ланки в додатковому виділенні суспільних благ має реалізовуватись за посередництвом цільових трансфертів.

В Україні вперше фіскальна децентралізація згадується в Конституції Української Народної Республіки від 29 квітня 1918 р., в якій зазначалося, що «не порушуючи єдиної своєї влади, УНР на-

дає 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 починається з 1926 р., коли радянським урядом було прийнято Положення про місцеві фінанси. Відповідно до нього місцеві фінанси в СРСР визначалися як «один із найважливіших методів здійснення фінансової децентралізації». Згідно з 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, їх ставки і порядок стягнення; порядок складання, затвердження й виконання місцевих бюджетів тощо.

Наступним етапом фінансової децентралізації у СРСР була податкова реформа 1930 р., яка привела до докорінних змін у розподілі джерел доходів між державним і місцевими бюджетами. У подальшому основна частина доходів місцевих бюджетів формувалася за рахунок відрахувань від державних доходів і податків. У цей час широко застосовувалася система державних дотацій. Основною причиною цього, на думку професора В. Твердохлебова, була «децентралізація видатків і централізація доходів», але всі заходи щодо децентралізації фінансів у СРСР були зведені нанівець існуванням централізованої системи державного управління.

У 1991 р., після проголошення незалежності, в Україні виникли питання запровадження політики децентралізації, у тому числі й фінансової. Цей процес пов'язаний із значними труднощами правового, економічного, організаційного й кадрового характеру»⁴⁵. Причинами цих проблем є централізація системи державного управління та фінансової системи, що були притаманні колишньому СРСР. У зв'язку з цим для забезпечення ефективної політики децентралізації в Україні необхідно провести реформи: адміністративну, територіальну, податкову, бюджетну та реформу міжбюджетних відносин.

⁴⁵ Дроздовська О. С. Теоретичні засади фінансової децентралізації / О. С. Дроздовська // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 19–25.

Політика фіскальної децентралізації впливає на ВВП, але ступінь цього впливу, як і доцільність самої децентралізації в Україні, оцінювались 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 значимих податків і зборів.

Отже, подальший розвиток фіскальної децентралізації в Україні – це процес об'єктивно виправданий і необхідний, оскільки без делегування місцевим органам влади обґрунтованих та належних повноважень у сфері оподаткування примарними видаються сподівання щодо фінансової незалежності місцевого самоврядування та побудови держави демократичного зразка.

1.3. Податковий потенціал територій: теоретико-організаційні засади формування

Достовірність об'єктивної оцінки дохідних 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 в ході планування податкових надходжень, використанні податкових важелів, а також трансформації податкових резервів в дійсні фінансові ресурси. У зв'язку з цим важливого значення набуває потреба теоретичного обґрунтування категорії «податковий потенціал території», оскільки не дарма стверджують – щоб потенційна сила перетворилася у свою протилежність – дієву силу, вона має пройти «через голову людини і стати таким чином, усвідомленою нею, ідеальною силою, яку застосовують у процесі виробництва і розподілу»⁴⁶.

Сфера бюджетних, податкових відносин на регіональному рівні розглянута в багатьох працях зарубіжних (Р. Масгрейв,

⁴⁶ Джонсон Р. Системы и руководство / Р. Джонсон, Ф. Каст, Д. Розенцвейг. – М. : Сов.радио, 1971. – 647 с.

Дж. Стігліца, 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) науковців. Доволі велика кількість наукових робіт з проблематики податкового потенціалу належить російським дослідникам, зокрема І. Горському, О. Богачевої, В. Кулькова, Г. Курлянської, А. Лаврову, О. Луговой, А. Коломійцю, А. Мельнику, С. Синельникову-Мурильову, І. Труніну, В. Ротовой. У науковій літературі, як вітчизняній, так і зарубіжній, недостатньо обґрунтовано економічну сутність понять «податковий потенціал регіону», «податкоспроможність території», немає універсальних підходів до методики розрахунку цих показників (індексів), формул визначення обсягів міжбюджетних трансфертів на їх основі.

Саме слово «потенціал» походить від латинського «*potentia*», що означає «сила», «потужність». Існують деякі суперечності щодо семантики категорії «потенціал». Так, є бачення потенціалу як сукупності ресурсів, запасів, засобів тощо, що реально використовуються, водночас є розуміння потенціалу лише як можливості, резерву, здатності, що може бути використана за певних умов. Ми поділяємо думку вчених, які стверджують, що потенціал треба розглядати більш системно, вбачаючи в ньому як наявну сукупність ресурсів, засобів, які використовуються, так і тих, які можуть бути задіяні. При цьому податковий потенціал не треба ототожнювати спрощено, як інструмент бюджетного чи податкового планування.

У вітчизняному термінологічному апараті податковий потенціал території є похідним від ширшого – фінансовий потенціал, який охоплює загальний обсяг фінансових ресурсів, які знаходяться в межах територіальної одиниці. В найбільш спрощеному розумінні ця категорія охоплює ту частину фінансових ресурсів території, яка використовується в процесі формування податкових доходів центрального та місцевих бюджетів.

У зарубіжній фіскальній практиці принципового розмежування між такими видами потенціалів, як «фінансовий», «фіскальний», «бюджетно-податковий», «податковий», немає. 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 потенціалу в західних наукових джерелах підтверджує і робота Річарда Масгрейва, де автор теоретично обґрунтовує податковий (фіскальний) потенціал юрисдикції (fiscal capacity of jurisdiction)⁴⁷. Вчений оцінює цей показник так (формула 1.1):

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

де B_{ji} – податкова база і юрисдикції j ; t_{si} – стандартна ставка податку i ($i=1\dots n$).

Відомі підходи, згідно з якими податковий потенціал асоціюється з категоріями валових податкових ресурсів території чи фіскального потенціалу. Ми підтримуємо позицію В. Кулькової⁴⁸ [84, 16] про те, що ці категорії є різними, а отже, потребують розмежування. Так, фіскальний потенціал – це сукупність фактичних податкових надходжень з урахуванням певних можливих втрат (наявність податкових преференцій, пільг, відстрочень, розстрочень податкових зобов'язань), він є компонентою податкового потенціалу. Фіскальний потенціал не охоплює резервної (неявної) складової – податкової бази адміністративно-територіальної одиниці, що не підпадає під адміністрування та в майбутньому може слугувати, як додаткові надходження в місцеві бюджети. Розмежувати такі дефініції, як фінансовий та податковий потенціали, потрібно з огляду на діалектичне співвідношення категорій фінансів та податків. Фінансовий потенціал є сукупністю суспільних, корпоративних фінансових ресурсів, а також фінансів населення в межах певної території.

⁴⁷ Musgrave Richard. Public Finance in Theory and Practice. Fourth ed / Musgrave Richard A., Musgrave Peggy B. – New York: McGraw – Hill, 1984. – 824 с.

⁴⁸ Кулькова В. Ю. Налоговое регулирование асимметрии регионального развития на основе совершенствования межбюджетных отношений в Российской Федерации / В. Ю. Кулькова // Финансы и кредит. – 2005. – № 28. – С. 12–22.

Для характеристики понятійного апарату в теоретичному та практичному контексті доцільно також ввести категорію бюджетного потенціалу території, що охоплював максимально можливий обсяг податкових та неподаткових надходжень, які акумульовані на певній території та обумовлені регламентованим обсягом бюджетних видатків. Вагомою складовою бюджетного потенціалу території є податкові доходи, а відтак справедливим буде виокремлювати такий елемент як податковий потенціал адміністративно-територіального утворення. Простежимо за логікою таких міркувань, користуючись рис. 1.3.

Таким чином, податковий потенціал території є складовою частиною двох компонент, що характеризують як фактичні податкові надходження, так і резервні (неявні) можливості щодо їх акумулювання. Цей підхід до визначення категорії податкового потенціалу, на нашу думку, більшою мірою акумулює ресурси, що можуть бути отримані в межах певної територіальної юрисдикції.

Доволі цікавим є розуміння досліджуваної категорії російських вчених І. В. Горського, Н. В. Кашина. Вони стверджують, що податковий потенціал регіону розраховується, як сума між податковим потенціалом центрального бюджету на території даного регіону та податковими потенціалами місцевих бюджетів цього регіону. В цьому випадку автори за основу беруть 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 з огляду на встановлені чинним законодавством ставки і бази податку.

Подібної точки зору щодо визначення можливостей регіону сплачувати податки та інші обов'язкові платежі дотримуються і деякі вітчизняні науковці, зокрема М. І. Литвин. На наш погляд, запропонована методика є дещо недосконалою, зокрема, в контексті оцінки податкових баз різнопланових податків, наприклад, майнових та податків на споживання.

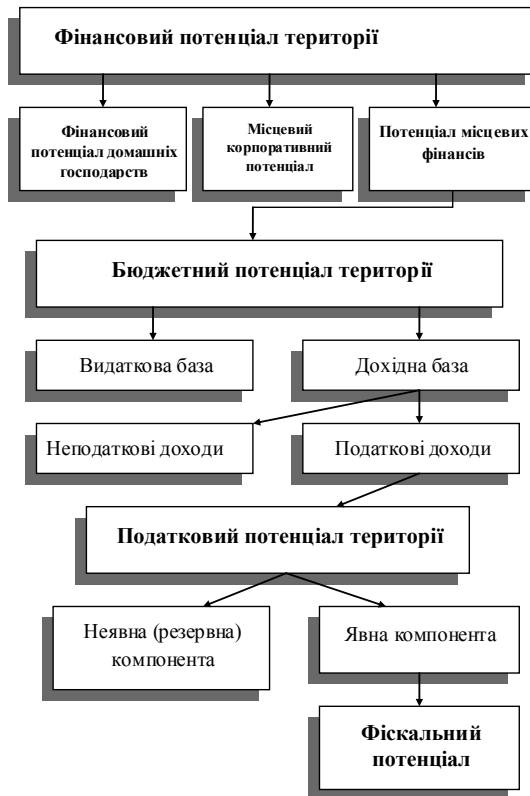


Рис. 1.3. Податковий потенціал територіального утворення як структурний елемент фінансового потенціалу

Як один із варіантів розрахунку податкового потенціалу регіону О. В. Богачева пропонує брати до уваги будь-яку сукупність показників економічного доходу (чи їх 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 найбільш простий спосіб оцінювання відносного податкового

потенціалу території, що відображає реальну залежність складання місцевих бюджетів від рівня доходів населення певної території. Така методика використовується в скандинавських країнах, де прибуткове оподаткування фізичних осіб є визначальним в процесі формування доходів місцевих бюджетів.

В українській фінансовій науці найбільш глибоко проблему податкового потенціалу розкрито в працях С. Каламбет. Податковий потенціал трактується нею, як реальний національний дохід, що зменшений на суму витрат для відтворення життєво необхідних потреб населення та капіталу, спрямованого на інвестиційну діяльність. За основу автор бере співвідношення між часткою сукупного доходу суспільства, що перерозподіляється через фонди споживання, та обсягами національного доходу. Методика розрахунку податкового потенціалу території ґрунтується на використанні показників виробленого та отриманого доходів. У своїй монографії «Податковий потенціал: теорія, практика, управління» С. В. Каламбет розрахувала коефіцієнт податкового потенціалу на прикладі Дніпропетровської області, задіявши такі параметри: постійний та змінний капітал, прибуток за мінусом коштів, що спрямований на інвестиції, заробітна плата за винятком частини, яка потрібна для забезпечення життєво необхідних потреб населення, відсотки та рента. Отримані результати показали, що в період 1998–1999 рр. податковий потенціал Дніпропетровщини використовувався лише на рівні 11,6–14,2%.

Автор також пропонує для розрахунку податкового потенціалу регіону брати до уваги вплив таких факторів: рівень прибутковості територіальної власності, спеціалізацію регіону, стан оплати праці, ресурсну базу регіону та його участь у зовнішньоекономічній діяльності, якість виробничої, транспортної та соціальної інфраструктури.

В останні роки поряд із поняттям податкового потенціалу у фінансово- бюджетній термінології активно використовується категорія «податко-спроможність території». Проводячи паралелі із 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 є її кількісним виразом. Вперше в науковий обіг поняття «податкоспроможність території» було введено у 1998 р., а також зроблено спробу розкрити її сутність, зміст та факторний вплив на соціально-економічний розвиток регіонів.

В. І. Кравченко, досліджуючи межі та кількісні показники фінансової автономії місцевих органів влади, вказує на важливість саме коефіцієнта податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці. В його розумінні 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.

На категорійному рівні потрібно чітко провести розмежування між такими дефініціями, як «податковий потенціал (податкоспроможність)», «податкова база», «податкове навантаження» тощо. Взаємозв'язок понять «податковий потенціал» і «податкова база» І. В. Горський трактує так: «податкова база – фактор податкового потенціалу». Причому автор стверджує: якщо розглядати один податок, то його податкова база і потенціал будуть ідентичними. Таке припущення видається нам сумнівним щодо сплати великої кількості податків, зборів, обов'язкових платежів на визначеній території, оскільки представлення податкового потенціалу регіону як звичайної суми податкових баз є абстрактним, позаяк різні обов'язкові платежі мають різну економічну природу. В цьому контексті податковий потенціал треба розуміти як здатність податкової бази в межах певної адміністративно-територіальної одиниці трансформуватись у податкові надходження.

Переважаюча більшість вітчизняних науковців трактують поняття «об'єкт оподаткування» як 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 в процесі розрахунку податку, збору та обов'язкового платежу.

Ми підтримуємо позицію Я. В. Литвиненко, яка полягає в тому, що податкова база – економічна основа для реалізації податкових відносин. Залежно від особливостей розвитку держави, історичних, природних умов науковець виокремлює такі напрями розвитку податкової бази⁴⁹:

– напрям, який базується на ресурсному, майновому обкладанні (це характерно для держав з розвиненим промисловим комплексом або для тих, які мають великий ресурсний потенціал, де головним об'єктом оподаткування виступає земля, ресурси або інші корисні копалини);

– напрям, 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;

– напрям, який орієнтується на оподаткуванні угод купівлі-продажу (це стосується держав, для яких головним видом діяльності є проведення посередницьких операцій, з розвиненою мережею біржових центрів тощо);

– напрям, що базується на рентних відносинах, коли оподатковується здебільшого майно, яке може здаватись у тимчасове користування іншим суб'єктам господарювання;

– напрями, базою яких виступає праця робітників, коли переважно оподатковується заробітна плата й висока питома вага в розподілі державного бюджету належить соціальному захисту населення.

На нашу думку, такі характеристики можуть стосуватись як держави загалом, так і бути притаманними окремим її регіонам чи територіям. Тому в процесі розрахунку податкового потенціалу, податкового навантаження в розрізі окремих територіальних утворень такий фактор треба враховувати максимально. Проаналізувавши деякі дефініції, представимо їх співмірність у вигляді схеми (рис. 1.4).

⁴⁹ Литвиненко Я. В. Податкова політика : навч. посіб. / Я. В. Литвиненко – К. : МАУП, 2003. – 224 с.



Рис. 1.4. Співзалежність «податкового потенціалу 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 наявну податкову базу регіону (території). Зазначені наміри впливають з мотиваційних та винятково теоретичних характеристик. Концептуальні підходи Дж. Стігліца щодо побудови оптимальної податкової системи держави обумовлюють обов'язкове виконання такого критерію – держава в умовах економіки добробуту має охопити якомога ширшу податкову базу.

За максимального використання податкової бази та 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. Так, зокрема, Д. Мак-Куллох зазначає, що підвищення податків так сама впливає 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, підпри-

емливості, винахідливості та розвинуло дух економіки, який ми даремно намагалися б розвинути менш сильними засобами⁵⁰.

Ще одну теоретичну інтерпретацію поєднання досліджуваних категорій податкової бази, податкових надходжень, макроекономічних показників подає в своїй монографії А. Соколовська. Вказуючи на важливість діяльності фіскальних установ у межах податкової системи, автор наголошує, що, справляючи податки та акумулюючи їх у бюджеті держави, податкова система стає динамічною та функціональною. Формально ж роль фіскальних установ у податковій системі держави представляється так (формула 1.2):

$$T / GDP = T_v / GDP \times T / T_v, \quad (1.2)$$

де T – податкові надходження, T_v – податкова база, GDP – ВВП.

Згідно з цією формулою податкові надходження залежать як від ефективності податкової політики, найважливішим завданням якої є правильне визначення податкової бази (потенціалу), так і від діяльності органів контролю 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 органів контролю – максимізація його другого члена⁵¹.

Податкоспроможність як одна з найбільш важливих соціально-економічних характеристик регіону має подвійну значимість, тому що забезпечує фінансовими ресурсами державний розвиток і акумулює необхідні ресурси для відтворювальних процесів у регіоні. Тобто податкоспроможність як економічна категорія відображає фінансово-економічні можливості регіону щодо мобілізації таких обсягів фінансових ресурсів та створення такого фонду нагромадження, які б дозволили: по-перше, забезпечувати власні потреби регіону щодо розширеного відтворення та аспектів життєдіяльності населення та, по-друге, забезпечувати дохідну частину

⁵⁰ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособ. / В. М. Пушкарева – М. : Инфра – М, 1996. – С.179–180.

⁵¹ Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / Соколовська А. М. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.

бюджетів усіх рівнів та позабюджетних фондів для задоволення потреб держави.

Цікавим, на нашу думку, є спроба Л. Л. Тарангул логічно визначити зазначену категорію стосовно певного часового інтервалу та ступеня реалізації можливостей регіону щодо сплати податків. Автор виокремлює 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 цей історичний час, за певного рівня розвитку продуктивних сил та чинного податкового і бюджетного законодавства.

Набагато складніша сутність категорії «потенційна податкоспроможність», під якою треба розуміти інтегративні можливості регіону щодо виділення у бюджет країни грошових надходжень при одночасному задіяні всіх регіональних ресурсів.

Саме потенційна податкоспроможність виступає справжнім каталізатором економічної розбудови та відродження вітчизняного виробництва, причому між ними є найтісніші не тільки прямі, а й зворотні зв'язки, оскільки 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 їх геополітичною важливістю у державі, потужністю інтегрального потенціалу, активністю і рівнем диверсифікації зовнішньої функції, потужністю експортного сектору, якістю життя населення тощо.

Ефективність системи оподаткування на регіональному та місцевому рівнях залежить від реалізації усіх можливостей регіону щодо сплати податків з урахуванням забезпечення його життєвих інтересів. Тобто відбувається вилучення в бюджети різних рівнів грошових ресурсів без відчутного зиску для соціально-економічного розвитку самого регіону, процесів розширеного відтворення в ньому, вирішення його економічних, соціальних, екологічних проблем.

Потенційна податкоспроможність на рівні регіону виступає своєрідним резервом для покращення соціально-економічного, екологічного розвитку територій. Водночас є певні фактори, що не сприяють практичній реалізації цього резерву, зокрема політична та фінансова нестабільність як у державі, так і на рівні регіону, низька інвестиційна привабливість, нераціональне використання усіх ресурсів, відсутність багатьох ринкових інституцій, нерозвиненість економічної та правової культури населення, високий рівень тінізації економіки.

Отже, можливості максимального зближення реальної податко-спроможності до потенційної перебувають у найкращому врахуванні всіх суспільно-територіальних властивостей та соціально-економічних характеристик, які регіонально конкретизовані, тобто відмінні у кожному регіоні. Це пояснюється ще й тим, що за своєю сутністю категорія «податкоспроможність території» відображає стратегічно важливу характеристику економічного простору будь-якої країни чи регіону. У такому контексті вона є взаємозалежною від системи інших суспільно-територіальних властивостей та економічних характеристик, а її місце в цій складній системі багато в чому залежить від мети дослідження.

Якщо ж розглядати регіон як самодостатній соціально-економічний комплекс з метою обґрунтування стратегії його економічного зростання, подальшого гармонійного соціально-економічного розвитку, розширення бази оподаткування, то категорію «податкоспроможність» треба співвідносити з іншими суспільно-територіальними його властивостями та характеристиками. Зважаючи на багатоаспектність, багатогранність функціонування регіону (території) як своєрідної суспільно-територіальної цілісності, представленої сукупністю населення, господарства, природи, зазначені властивості та характеристики дуже численні і різноманітні.

Ми підтримуємо позицію науковців⁵² про те, що податковий потенціал має визначатись на основі нарахованих, а не сплачених податкових платежів. Безпосередньо розрахунок потенційно

⁵² Крючкова І. Деформації у відтворювальних макроекономічних пропорціях в економіці України / І. Крючкова // Вісник НБУ. – 1999. – № 7. – С. 12–13

можливого рівня оподаткування можна проводити на основі системи національних макроекономічних показників. За твердженням С. В. Каламбет»...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 виступати податковим потенціалом із-за об'єктивної необхідності відтворення технологічних засобів виробництва і предметів праці. Розмір національного доходу, виступаючи джерелом податків також не може виступати 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»⁵³.

Користуючись такою логікою, одним із варіантів розрахунку показника податкового потенціалу (податкоспроможності) території може слугувати методика, що будується на обчисленні валової доданої вартості, яка створюється в межах визначеної території та коригуванні цього показника на суму витрат, пов'язаних із забезпеченням потреб населення та інвестиційних витрат суб'єктів підприємництва.

Загальновизнаності та правового регламентування поняття податкоспроможності набуло разом із включення його в Бюджетну резолюцію та Бюджетний кодекс України. Так, у Бюджетному кодексі України зазначено, що «...індекс відносної податкоспроможності є коефіцієнтом, що визначає рівень податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці порівняно з аналогічним середнім показником по Україні у розрахунку на одного мешканця».

Показник податкоспроможності території активно застосовується в процесі проведення державної політики фінансового вирівнювання більшості ринкових країн світу. Так, в організації міжбюджетних

⁵³ Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління : наук. моногр. / С. В. Каламбет – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2001. – 304 с.

трансфертів у цих державах використовується методика, розроблена американським економістом Вейном Серксом. Зокрема, обсяг трансфертів у ній залежить від видаткових потреб та податкоспроможності регіону. Модель Серкса можна представити так (формула 1.3):

$$TR=r \times [B/Ni - D/Ni \times Pi/Py] \times Ni, \quad (1.3)$$

де TR – позитивний чи негативний трансферт i -тому регіоні;

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

B/Ni – середньодушові видатки в i -тому регіоні;

D/Ni – середні власні надходження на душу населення в i -тому регіоні;

Pi/Py – податкоспроможність в i -тому регіоні;

Py – середня податкова спроможність по країні;

Pi – обсяг податкових поступлень в i -тому регіоні;

Ni – чисельність населення в i -тому регіоні.

В цій моделі можливості території стосовно одержання надходжень визначаються, як добуток середніх власних надходжень на душу населення, помножений на індекс податкоспроможності i -того регіону та скорегований на середній індекс податкової спроможності 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 б вплинути на обсяг своїх трансфертних призначень. Формульна система функціонуватиме неналежно, 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 Вейна Серкса стала основою системи міжбюджетних трансфертів в багатьох країнах, у тому числі і в Україні разом із прийняттям Бюджетного кодексу. Вітчизняний формульний підхід визначення дотацій вирівнювання регіонам містить розрахунок коефіцієнту (індексу) відносної податкової спроможності 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 (податкоспроможності) території буде неповним без розгляду деяких еволюційно-історичних аспектів. Так, виконанню громадою певного територіального утворення ролі платника податків до державної казни передувала оцінка її податкового потенціалу. Для цього ще в Римській імперії за часів Августина Октавіана обмірювалася кожна міська громада з її земельними угіддями. По кожному місту складався кадастр, який містив дані про землевласників. Потім проводився перепис майнового стану громадян на підставі поданих ними декларацій.

В період існування натурального господарства в переважній більшості держав складались декілька фінансових планів, окремих щодо доходів та видатків. Держава забезпечувала власні потреби за допомогою натуральних повинностей (своєрідних обов'язкових платежів). Це також обумовлювало адміністративну та фінансову децентралізацію: місцеві органи влади визначали розмір повинностей, розподіляли податкове навантаження та витрачали акумульовані кошти. Більшість фінансових планів складались так: територіальні плани та плани щодо джерел доходів. Таким способом фактично планувались можливі податкові надходження, адже фінансові плани за джерелами доходів охоплювали детальний опис різних монополій, регалій (митних, безхазяйних, судових), доходів від доменів.

Певні особливості обліку об'єктів оподаткування були за часів Московської Русі. Так, з 1490 по 1505 рр. влада провела загальнодержавний опис, куди були включені як земельні угіддя, так і безпосередньо все населення (були сформовані так звані «писцеві книги»). Водночас з метою оподаткування робились такі записи «...взаємовідношення різних класів посадського населення визначалось за їх заможністю пропорцією: 1:2:4:8:24. На цій основі в селі налічувалось дворів краших людей 40, середніх людей 80, молодших 160, збіднілих або слобідських 320, а бурлацьких хат 960»⁵⁴. На основі «писцевих книг» держава мала змогу визначити

⁵⁴ Рудченко И. Исторический очерк обложения торговли и промыслов в России / И. Рудченко. – СПб., 1893. – С. 25.

загальну можливу суму податкових платежів (податкову спроможність) у межах територій (волостей, сіл та міст).

Визначення податку на окремих двір проводилось за розкладним принципом, де враховувався майновий стан окремих осіб, а об'єктом оподаткування виступала соха – земля та люди, що на ній проживали. Розподіл за волостями, містами та селами відбувався з огляду на суб'єктивні оцінки та досвід попередніх років.

Епоха Петра I мала свої характерні особливості щодо побудови державних фінансів та намаганнях 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 починає адмініструвати в державі податкову систему. Розмір цього платежу визначався обсягом видатків, які потрібні були на фінансування частини війська. За такої системи виникав дисбаланс, оскільки одні видатки фінансувались з надлишком, інші – з дефіцитом. Як наслідок, фінансова система країни була нестійкою, а населення сплачувало податки неспівмірні з їх податкоспроможністю. Це призвело до необхідності вироблення одного загального фінансового плану, що охоплював би всі державні доходи та видатки та враховував об'єктивні можливості щодо сплати тих чи інших податкових платежів.

У державний фінансовий план почали вносити тільки чисті доходи держави, а витрати, пов'язані із отриманням доходів, справлянням податків, видатки державних монополій залишались поза планом. Така обліково-фінансова практика мала певні прогалини, оскільки система чистих доходів не відображала дійсної ситуації у фінансах держави, позаяк не давала змоги адекватно визначити розміри податкового навантаження, податко-спроможності, не давала інформації для прогнозування дохідної бази в майбутньому.

Відсутність об'єктивного державного та територіального бюджетування була притаманна і для країн тогочасної Європи, що зумовило уряди деяких країн перейти до системи валових бюджетів (брутто-бюджетів). У Франції зазначена реформа проведена в 1818р.,

в Англії – у 1858 р., в Росії – у 1863 р.⁵⁵ Брутто-бюджет передбачав повну реєстрацію всіх доходів та видатків, що давало можливість проаналізувати динаміку не тільки чистих, а й валових доходів, а також ефективність та повноту справляння податків і зборів.

Вже в цей історичний період фінансисти усвідомлювали, що для досягнення бюджетної рівноваги важливе значення має правильна калькуляція всіх доходів та видатків. Найбільш простим способом розрахунку державних та територіальних доходів було включення в бюджет на наступний рік сум податків та інших платежів у тих сумах, які були зібрані в попередніх двох фінансових роках. Така система була «автоматичною», але водночас, найменш ефективною.

З розвитком фіскальних відносин та техніки справляння податків і зборів одночасно появляються способи та прийоми, за допомогою яких можна було б визначити потенційні можливості 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 за його допомогою можна було б встановлювати більш-менш рівномірний та адекватний земельний податок.

Один із перших загальнодержавних кадастрів у Росії проводився в 1843–1856 рр. Метою його проведення була необхідність визначення доходів від обробітку земель, промислів, лісів тощо. Створені кадастрові загони, перш за все проводили обміри земельних наділів, визначали якість земельних ресурсів та середню врожайність залежно від такої якості ґрунту.

З метою оподаткування нерухомого майна та для отримання належної інформації про наявність будинків, споруд (податкової бази) проводились також подомові кадастри. Наприклад, коли вперше в XVII ст. в Англії розпочалось оподаткування будинків, то їх облік був доволі спрощеним – за кількістю камінів чи печей (саме тому податок називався «подимним»). Згодом такий обов'язковий

⁵⁵ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие / В. М. Пушкарева. – М. : Инфра-М, 1996. – С. 45.

платіж стає «подомовим» та розраховується за кількістю вікон у будинку. Ця облікова процедура була доволі примітивною, однак більш ефективною, аніж при справлянні «подимного» податку.

За прикладом Англії «подомовий» податок введений у Франції в кінці XVIII ст. і справлявся відповідно до кількості вікон та дверей. Однак вже в XIX ст. в цій країні переходять до обкладання нерухомості за її дохідністю, яка визначалась не індивідуально для кожного будинку, а за категоріями та середніми нормами, до яких належали окремі будинки та споруди (залежно від їх місця розташування, площі тощо).

Ще одним видом кадастрів був промисловий, за допомогою якого визначалась податкова база, середні норми дохідності та, відповідно, промисловий податок. За визначеними ознаками (чисельність працюючих, кількість машин та обладнання, обсяг валового виробництва) підприємство належало до певної групи, в межах якої справлявся податок. Так, наприклад, у дореволюційній Росії промисловий податок обчислювався щодо різних галузей промисловості. Млини поділялись за площею жорн, цукрові заводи – за валовим обсягом виробництва, броварні – за об'ємом бродильних чанів, інші підприємства – за кількістю працюючих. В 20-ті роки радянського періоду для всіх промислових підприємств застосовувалась одна ознака – чисельність працівників, а торговельні заклади поділялись за характером та обсягом продажу.

Отже, у теоретичному та історичному контекстах відомо декілька варіантів розрахунку податкового потенціалу (спроможності) регіону (території). Водночас недовготривале застосування показника відносної податкоспроможності території у вітчизняній фіскальній практиці вже показало значну кількість прогалин, що безпосередньо вплинули на фінансове забезпечення адміністративно-територіальних утворень.

1.4. Теоретико-методологічні основи преференційного оподаткування

Розвиток соціально-орієнтованої ринкової економіки та забезпечення економічного зростання в Україні вимагає детального вивчення і вдосконалення вітчизняних методів та технологій преференційного оподаткування, оскільки завдяки правильному призначенню і використанню податкових преференцій держава може регулювати економічні процеси в суспільстві. З цієї причини державні органи влади мають детально визначати, аналізувати та обґрунтовувати надання тих чи інших податкових преференцій з огляду на з соціально-економічну доцільність та вигоди як для самої держави, так і для платників податків.

У сучасній фінансовій науці проблематика реалізації преференційного оподаткування доволі широко представлена як вітчизняними, так і зарубіжними фахівцями: В. Андрущенком, А. Ароновим, З. Варналієм, Р. Волянським, В. Гейцем, Р. Гв'яздовським, А. Дригою, Т. Єфименко, Я. Жалілом, Ю. Івановим, М. Кизимом, Л. Карповим, В. Карповою, В. Кашиним, А. Крисоватим, І. Луніною, І. Лютим, П. Мельником, О. Найденом, С. Овсяком, Я. Осташевським, В. Пансковим, А. Соколовською, Л. Тарангул, А. Тищенком та ін. Проте для визначення сутності цього явища варто детальніше вивчити та дослідити соціально-економічну природу податкових преференцій.

Податкові преференції реалізуються через запровадження преференційного оподаткування. Терміни «податкова преференція» та «преференційне оподаткування» є близькими, проте не ідентичними. Згідно з нашими міркуваннями, преференційне оподаткування – це система преференційних заходів, що надають переваги у сфері оподаткування на основі повного або часткового звільнення платника від сплати податкового зобов'язання, повного або часткового звільнення об'єкта від оподаткування, зниження податкових ставок, використання нульової ставки та податкового кредиту, спрямованих на розвиток господарської діяльності, соціальний захист і покращення фінансового стану платників податків.

Ми дотримуємося думки, що передумовами до впровадження преференційного оподаткування є взаємопов'язані між собою фактори, які відображають прагнення держави й платників податків (рис. 1.5).

Як бачимо з рис. 1.5, прагнення держави забезпечити високі темпи економічного зростання є цілком виправданими, а тому є пріоритетним завданням, оскільки вони позитивно впливатимуть на покращення рівня добробуту громадян. Це підвищить суспільний попит, а отже, – стимулюватиме розвиток підприємництва, в чому теж вбачаємо безпосередню державну зацікавленість. Активізація господарської діяльності суб'єктів підприємництва гарантуватиме збільшення доходів та прибутків платників податків.

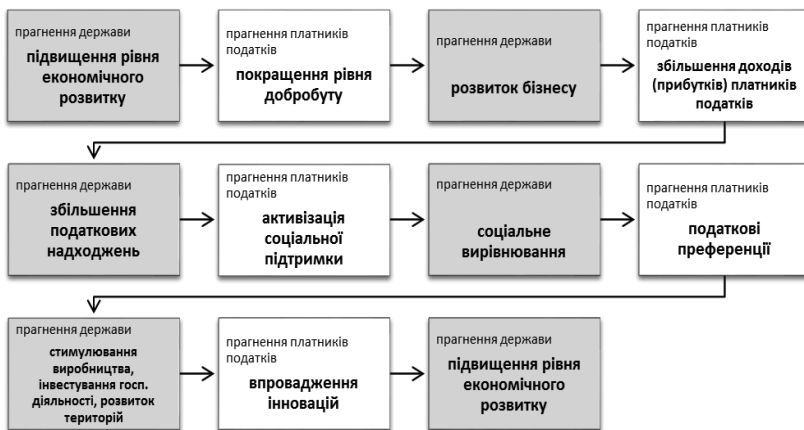


Рис. 1.5. Фактори, які забезпечують економічне зростання в державі (прагнення держави і платників податків)⁵⁶

За таких умов зазвичай відбувається збільшення дохідної частини бюджетів, тобто зростає фіскальне значення податків. Із поповненням ресурсної бази бюджету у прозорій і правильній фі-

⁵⁶ Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М. : Экономистъ, 2006. – 591 с.; Жаліло Я. А. Теорія та практика формування ефективної економічної стратегії держави : моногр. / Ярослав Анатолійович Жаліло. – К. : НІСД, 2009. – 336 с.

нансовій політиці держави громадяни зможуть розраховувати на збільшення виплат з суспільних фондів споживання, що стане детермінантою соціального вирівнювання у суспільстві. При цьому стимулювання процесів соціального вирівнювання держава зможе забезпечити, використавши вагомий інструмент податкової політики – податкові преференції, які є підтримкою окремих категорій платників податків, стимулом для збільшення темпів зростання національного виробництва, залучення вітчизняних та іноземних інвестицій. У сучасних умовах конкурентоспроможність підприємницьких структур залежить, з поміж іншого, від рівня їх інноваційності, тобто розробки та впровадження інновацій, що загалом сприятиме підвищенню рівня економічного розвитку держави.

Основою вивчення і обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків преференційного оподаткування є класифікаційний метод, який вимагає розробки науково обґрунтованої типологізації преференцій за низкою вагомих ознак, що залежать від головних критеріїв, які, хоч і часто використовуються у науковій літературі, проте не є систематизованими.

На наш погляд, податкові преференції варто розглядати з огляду на їх змістові характеристики, відповідно до яких податкові преференції можна типологізувати за певними ознаками (Додаток А): терміном дії, сферами впливу та методами впровадження, мотиваційними ознаками, функціональним призначенням і способом реалізації.

За своїм характером податкові преференції поділяються на територіальні, галузеві, строкові, цільові, інтравекторні та функціональні. Відповідно до запропонованої типологізації податкові преференції наділені певними характеристиками щодо їх функціонування:

- 1) територіальні преференції призначаються для підтримки й забезпечення прогресування окремих територій і зон пріоритетного розвитку (до прикладу, виокремлення спеціальних економічних зон (вільних економічних зон), технопарків, а також виникнення податкових гаваней, офшорних зон та зон пріоритетного розвитку);

2) галузеві преференції спрямовані на розвиток і підтримку певних господарських галузей, до яких в Україні належать сільськогосподарська, освітянська, галузь охорони здоров'я, поліграфічна, промислова, космічна, гірничо-металургійна та деревообробна галузі. До податкових преференцій, яким притаманні галузеві ознаки, в Україні варто віднести фіксований сільськогосподарський податок, застосування нульової ставки податку на додану вартість (ПДВ) під час проведення операцій постачання переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою, преференції з податку на прибуток, які призначалися владою у вигляді проведення економічних експериментів для стабілізації роботи підприємств гірничо-металургійного комплексу, легкої і деревообробної промисловості та ін.;

3) строкові преференції надаються у вигляді державної підтримки платників податків для мінімізації податкового боргу. Характерною рисою цього класу податкових преференцій є те, що їх дія обмежена часом. Отже, ці преференції призначаються винятково державою в особі виконавчої влади і мають конкретно встановлені терміни дії. Строкові податкові преференції, як правило, мають тимчасовий характер. До цього виду податкових преференцій належать відстрочення податкових платежів (штрафів, пені), реструктуризація податкового боргу та розстрочення податкових платежів, податкові канікули, податкова амністія;

4) цільові преференції призначаються для певних категорій платників податків для їх соціально-економічної підтримки в конкретно визначених умовах функціонування. До них належать спрощені системи оподаткування, неоподатковуваний мінімум доходів громадян, податковий інвестиційний кредит та ін.;

5) інтравекторні преференції – це преференції, що функціонують у межах одного податку. Механізм їх реалізації відбувається методом диференціації податкових ставок та регламентований відповідними законодавчими документами. До них належать прогресивна чи регресивна шкала оподаткування (застосування однієї чи іншої залежить від податкової політики, яку здійснює держава, функціонуючи у певних економічних умовах) та зниження податкових ставок;

б) функціональні преференції передбачають використання платником податків можливостей до зниження податкового зобов'язання. До таких преференцій належать засоби, які використовують суб'єкти господарювання з метою зменшення податкового зобов'язання на визначену суму, а саме: прискорена амортизація, податковий кредит, віднесення до валових витрат суми благодійної допомоги.

Для обґрунтування практичного значення податкових преференцій та надання повної інформації для одержання об'єктивної оцінки, а також сприяння реалізації преференційного оподаткування у контексті розширеного відтворення національного виробництва типологізацію податкових преференцій пропонуємо здійснювати за такими ознаками:

- 1) за сферою впливу податкові преференції поділяють на:
 - преференції у межах зон пріоритетного розвитку;
 - преференції, скеровані на розвиток галузевого стимулювання;
 - преференції, що забезпечують державну підтримку конкретної (цільової) категорії платників.

Такі преференції надаються платникам податків згідно з чинним законодавством, згруповані відповідно до критеріїв, які, зокрема, визначають їх належність до тієї чи іншої групи. Інакше кажучи, сфера впливу преференцій є обмеженою або конкретною територією, окремою галуззю чи конкретною групою платників податків, які користуються державною підтримкою;

- 2) за методами впровадження (застосування) податкові преференції поділяються на:

- адміністративні – це преференції, що призначаються органами виконавчої влади (преференції у межах вільних економічних зон, технопарків, реструктуризація податкового боргу, соціальна податкова пільга та ін.);

- господарчі – преференції, які має право обирати платник податків за певних умов ведення господарської діяльності, затверджених чинним законодавством (спрощена система оподаткування);

- 3) за терміном дії:

- разові – до яких можна віднести такі, що призначаються державою в одноразовому порядку за певних ситуаційних умов (до при-

кладу, податкові канікули, податкова амністія, відстрочення терміну сплати узгоджених сум податкових зобов'язань (штрафів та пені);

– періодичні (інтервальні) преференції, які функціонують у конкретно визначений виконавчою владою термін і передбачають сплату податкових зобов'язань частинами. Процедура їх надання та здійснення визначена податковим законодавством незалежно від того, надаються вони чи ні. Прикладом періодичних преференцій є розстрочення податкових платежів, реструктуризація податкового боргу;

– тривалі – до таких належать преференції, визначені державою як складові системи оподаткування або її елементів, що функціонують і не змінюються упродовж тривалого часу (наприклад, спрощені системи оподаткування, відшкодування ПДВ, преференції щодо звільнення чи зменшення об'єкта оподаткування, податковий кредит та ін.).

4) за мотиваційними ознаками:

– соціальні податкові преференції, призначені для соціальної підтримки фізичних осіб – платників податків. Такі преференції надаються особам, які з огляду на певні життєві обставини підпадають під чинне законодавство для їх отримання, або ж мають низький рівень доходу. До таких належать: податкова соціальна пільга та неоподатковуваний мінімум доходів громадян (у класичному розумінні цього терміна);

– економічні преференції призначені для отримання позитивної динаміки розвитку господарської діяльності, а як результат – покращення загальної економічної ситуації в державі.

5) за функціональним призначенням:

– стабілізаційні (підтримуючі) податкові преференції призначені для зниження податкового тягаря на суб'єктів малого та середнього бізнесу впроваджені для активізації господарської діяльності платника податків, а також легалізації його доходів чи прибутків. Платники податків мають можливість самостійно приймати рішення щодо використання таких преференцій, якщо вони підпадають під умови, визначені чинним законодавством. До підтримуючих преференцій належать так звані спрощені системи оподаткування, а саме: єдиний податок для фізичних та юридичних осіб, фіксований податок, або ж

фіксований сільськогосподарський податок. Крім того, підтримуючими можна назвати преференції соціального призначення;

– стимулюючі преференції спрямовані на залучення інвестицій та стимулювання інноваційного розвитку суб'єкта господарювання. Вони призначаються державними органами влади й мають здебільшого адресний характер. Прикладом цього виду преференцій є податковий інвестиційний кредит або зниження податкових ставок при оподаткуванні прибутку підприємств від реалізації інноваційної продукції;

б) за способом реалізації:

– пільгові – преференції, засобом реалізації яких виступають пільги (податкова соціальна пільга, зниження податкових ставок та ін.);

– безпільгові – преференції, що реалізуються без застосування пільг (неоподатковуваний мінімум громадян, розстрочення (відстрочення) терміну сплати податкових платежів, спрощені системи оподаткування і т.п.);

– комбіновані (змішані) – преференції, практика застосування яких передбачає використання преференцій, в основі яких лежать як пільгові, так і безпільгові вимірники. Як правило, надання таких преференцій пов'язане з розвитком депресивних територій (спеціальні економічні зони (СЕЗ), території пріоритетного розвитку (ТПР), технопарки (ТП), податкові гавані), а отже, їх можна вважати безпільговими. Водночас вони реалізуються за допомогою використання пільг, які застосовуються на цих територіях.

Запропоновану типологізацію можна використовувати у виборі та обґрунтуванні соціально-економічної доцільності призначення податкових преференцій, яка дасть змогу пов'язати призначення податкових преференцій із доцільністю їх застосування на практиці.

Побудована типологізація податкових преференцій (див. Додаток А) дає змогу:

– систематизувати науковий підхід та конкретизувати визначення податкових преференцій;

– удосконалити методи впровадження та реалізації податкових преференцій;

- забезпечити оптимальне співвідношення щодо розподілу та призначення податкових преференцій;
- розробити систему ефективного застосування податкових преференцій;
- здійснювати преференційне оподаткування шляхом забезпечення соціально-економічної доцільності та дати оцінку фіскальних наслідків від застосування податкових преференцій.

Обґрунтування соціально-економічної доцільності впровадження податкових преференцій пропонуємо здійснювати шляхом оцінювання та систематизації якісних показників впливу преференційного оподаткування на основі фактори, до яких відносимо бюджет і платників податків, оскільки нині, долаючи наслідки світової фінансово-економічної кризи, держава повинна зосередити свої зусилля на усіх можливих заходах щодо підтримки та захисту як суб'єктів господарювання, так і власних громадян. На цій підставі можна стверджувати, що для більш ґрунтовного вивчення впливу преференційного оподаткування потрібно дослідити взаємодію трьох основних елементів цього процесу: бюджету (як основного джерела фінансового забезпечення реалізації преференційного оподаткування), податкових преференцій (як основного елемента реалізації преференційного оподаткування) та платників податків (юридичних та фізичних осіб, а також громадян держави) як споживачів податкових преференцій (рис. 1.6).

Надання податкових преференцій є важливим інструментом реалізації податкової політики держави, яка суттєво впливає на економічну та соціальну сфери суспільства, оскільки спрямування бюджетних коштів для платників податків відбувається шляхом опосередкованого фінансування у вигляді податкових преференцій, тобто не передбачає стягнення певної частини коштів з об'єкта оподаткування. Крім того, економічні преференції стимулюючого та підтримуючого характеру проявляються у формі інвестицій, оскільки сприяють активізації господарської діяльності платників податків, забезпечують інноваційний розвиток підприємств, а відтак сприяють підвищенню їх конкурентоспроможності на локальному та глобальному ринках.

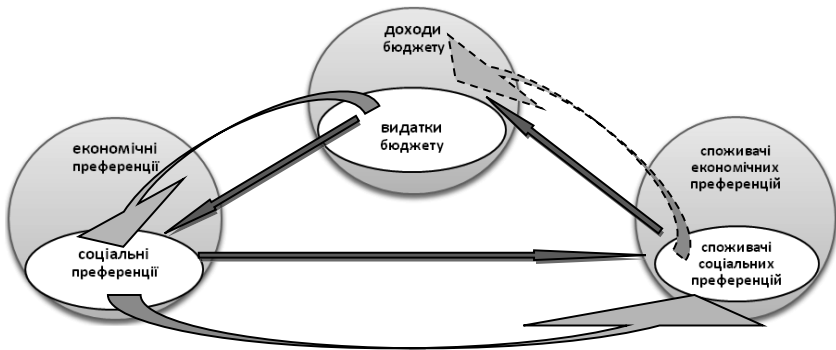


Рис. 1.6. Структурно-логічна схема функціонування преференційного оподаткування⁵⁷

Соціальні преференції, спрямовані на цільову категорію платників податків, також повертаються у формі так званих інвестицій, оскільки сприяють підвищенню платоспроможності громадян, що, безумовно, позитивно позначається на зміні пріоритетів суспільно-побутових потреб. Власне, соціальні преференції забезпечують покращення добробуту населення, оскільки дають змогу збільшувати особисті нагромадження. Як відомо, це кошти, які громадяни зможуть вкладати у депозити, цінні папери, недержавні пенсійні фонди тощо. Отже, в кінцевому результаті соціально-економічна доцільність податкових преференцій проявляється у зниженні кредитних ставок (оскільки депозитні кошти є найдешевшим кредитним ресурсом банків), розвитку фондового ринку, зниження навантаження на Державний Пенсійний фонд, що є важливою проблемою в Україні. При цьому людина зі збільшенням своїх індивідуальних доходів прагне:

– отримувати більш якісні споживчі товари (продукти харчування, одяг та ін.), які, як правило, реалізуються за вищими цінами

⁵⁷ Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент : учеб. пособие / Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.; Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : моногр. / А. Крисоватий, В. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

(для України це могло б стати поштовхом до розвитку ринку екологічної продукції);

– купувати дороговартісні засоби для власного існування та функціонування (житло, автомобіль та ін.), які зазвичай потребують оформлення банківських кредитів;

– самоудосконалюватися, маючи можливість здобувати якісну освіту (набуття умінь згідно з обраним фахом, підвищення кваліфікації, вивчення іноземних мов, оволодіння навиками комп'ютерних технологій та ін.);

– дбати про своє фізичне (відвідувати спортивно-оздоровчі заклади, басейни, санаторії та ін.) й моральне (відвідувати культурно-мистецькі заклади і заходи, бібліотеки, подорожувати) здоров'я.

Використання соціальних преференцій дає можливість знизити соціальні видатки з бюджету і формувати свідоме мислення людей щодо можливості самостійно забезпечувати собі певний рівень життя. Безумовно, організація і розширення сфери використання преференційного оподаткування у такому напрямі не лише дадуть змогу людині розвиватися, а й сприятимуть формуванню прагнення людини до такого розвитку.

Пропонуємо розгляд сутності преференційного оподаткування в аспектах, притаманних реалізації будь-якого процесу з точки зору їх організаційно-економічних механізмів. Так, заглиблюючись у дослідження сутності економічної доцільності податкових преференцій варто визначити, що преференційне оподаткування базується на трьох основних складових: принципах, відповідно до яких здійснюється; методах, за допомогою яких забезпечується реалізація цих принципів і безпосередньо притаманних йому функціях (рис. 1.7).

На нашу думку, принципи преференційного оподаткування мають базуватися на класичних принципах оподаткування, запропонованих ще А. Смітом (1723–1790 рр.). Враховуючи сучасні тенденції функціонування податкових систем, ми визначаємо п'ять основних:

а) науковості – преференційне оподаткування має формуватися на підставі науково-логічних досліджень;

б) оптимальності – використання оптимальних моделей у розробці преференцій;

в) вигоди – застосування преференційного оподаткування не має ні зменшувати доходи бюджету, ні обмежувати інтереси платників податків, а його реалізація має відбуватися за мінімальних адміністративних витрат;

г) прогнозованості – запровадження податкових преференцій та їх використання має ґрунтуватися на прогнозних моделях розвитку;

д) раціональності – доцільність призначення податкових преференцій має бути обґрунтована.



Рис. 1.7. Організаційно-економічний механізм преференційного оподаткування

На практиці преференційне оподаткування здійснюють, використовуючи певні методи та способи впливу на платників податків (рис. 1.7):

1. Економічні методи – це методи впливу на платників податків шляхом використання економічних інструментів.

Економічні методи пропонуємо згрупувати за способами їх застосування:

а) пільговий спосіб – реалізація податкових преференцій шляхом надання пільг;

б) безпільговий спосіб – надання податкових преференцій без застосування пільг.

2. Адміністративні методи – методи впливу на платників податків через видання постанов, наказів та розпоряджень виконавчої влади.

3. Правові методи – впровадження та реалізацію податкових преференцій здійснюють у межах законодавчо-визначеної бази.

4. Соціально-психологічні – використання передових досягнень психології та педагогіки для мотивації платника податку до раціонального використання податкових преференцій.

Крім того, для довершеності механізму окреслимо низку функцій, притаманних преференційному оподаткуванню, що мають безпосередній вплив на платника податку:

а) стимулююча – передбачає стимулювання суб'єктів господарювання до активізації їх діяльності, впровадження інновацій та підвищення конкурентоспроможності;

б) стабілізаційна (підтримуюча) – полягає у реалізації преференційних заходів, спрямованих на підтримку платників податків, задіяних у малому бізнесі, а також певних категорій громадян, визначених чинним законодавством.

Здійснюючи загальну характеристику та економічну оцінку преференційного оподаткування, звернемо увагу на всі можливі джерела виникнення та способи реалізації податкових преференцій, що є причиною їх ефективного прояву. Зазвичай такими причинами мали б виступати потреби суб'єктів господарювання та держави. Проте часто податкові преференції призначаються під

тиском зацікавлених осіб чи відповідних груп осіб «лобістськими» методами⁵⁸.

Функціонування податкових преференцій на практиці характеризується певними позитивними і негативними рисами, які варто враховувати, розробляючи механізми реалізації кожної з них. До прикладу проаналізуємо переваги та недоліки найбільш застосовуваних податкових преференцій (Додаток Б).

Зауважимо, що застосування тих чи інших преференцій потребують їх детального вивчення та урахування позитивних і негативних сторін реалізації. Запроваджуючи податкові преференції для прогнозування реальних соціальних та економічних ефектів, потрібно максимально враховувати всі переваги та недоліки, оскільки лише в такому випадку податкові преференції можуть ефективно впливати на впровадження механізмів преференційного оподаткування.

Отже, преференційне оподаткування – це складний і суперечливий інструмент податкової політики держави, який потребує детального вивчення та економічного оцінювання його реалізації.

Умови, за яких виникає необхідність запровадження податкових преференцій, чітко визначають методіку організації преференційного оподаткування загалом. У наукових фінансових колах конструктивній критиці піддається більшість функціонуючих преференцій, однак найсуперечливіші дискусії точаться щодо доцільності існування одного із засобів реалізації преференційного оподаткування – податкових пільг. Пільги були і залишаються однією з основних форм впливу податкового регулювання на процес виконання податкових зобов'язань. Науковці по-різному підходять до трактування пільг, хоч на сьогодні немає загальноприйнятого твердження та законодавчого визначення поняття «податкова пільга». Окремі аспекти функціонування податкових пільг ставали предметом наукових зацікавлень фахівців. Проте у своїх працях податкові пільги розглядалися ними здебільшого як засіб податкового стимулювання, а не як засіб реалізації преференційного оподаткування. Вважаємо, що використання податкових пільг лише для спонукання

⁵⁸ На основі теорії суспільного вибору, за результатами якої автор, Джеймс Мак-Гілл Б'юкенен (1919 р.н. США), був відзначений у 1986 р. Нобелівською премією з економіки.

платника до певних дій суттєво обмежує призначення пільг і дуже вузько характеризує цей елемент податків.

Підходи вчених до визначення податкової пільги, які побутують у сучасній науковій літературі, представлено у Додатку В.

Вивчаючи підходи науковців до визначення податкових пільг, зауважимо, що характерною ознакою податкової пільги є необов'язковість, тобто лише можливість присутності серед інших елементів податку. Таку особливість податкового платежу вчені визначають як понаднормову, факультативну ознаку⁵⁹. Проте, на нашу думку, розглядати пільги у ракурсі пом'якшення податкового тягаря або ж його зменшення⁶⁰ недоцільно, оскільки, крім пільг, існують інші методи зменшення податкового тиску на платника податків – такі, наприклад, як уникнення чи ухилення від оподаткування.

Крім того, вважаємо беззмістовним трактування податкових пільг як переваг щодо інших платників податків стосовно сплати або часткової сплати податку чи збору⁶¹, оскільки так звані «переваги» передбачають й інші, непільгові способи зменшення податкового зобов'язання, які до того ж швидше підпадають під визначення податкових преференцій, а не податкових пільг.

Згідно з Податковим кодексом України, «податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених чинним законодавством, до яких належать особливості, ... що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними виплат»⁶². На нашу думку, таке тракту-

⁵⁹ Налоги и налогообложение : учебник [для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика»] / [Майбуров И. А., Выварец А. Д., Бабушкина О. В. и др.] ; под. ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.

⁶⁰ Налоги и налогообложение / [Банхаева Ф. Х., Барабаш А. Я., Беляева Т. П. и др.] ; под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – [4-е изд.]. – СПб. : Питер, 2003. – 576 с. : ил. – (Серия «Учебники для вузов»).

⁶¹ Налоги : [учебник для вузов] / Д. Г. Черник, Н. Д. Эриашвили, Н. Н. Селезнева, О. В. Староверова – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 444, [4] с.

⁶² Податковий кодекс України : за станом на 1 січня 2011 р. / за виданням «Голос України» від 04.12.2010 р. № 229-230 (4979-4980). – Офіц. вид. – К. : ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336 с.

вання податкової пільги визначає її сутність не зовсім вдало, оскільки надана можливість зменшити податкове зобов'язання звільняє платника податку від сплати певного податку чи збору, проте платник зобов'язаний зазначити суму несплаченого податку у відповідних звітних документах, а отже, нарахувати його у повному обсязі.

Найбільш вдалим, на наш погляд, є трактування податкової пільги Р. Балакінім, Т. Єфименко, І. Луніною, А. Соколовською, де конкретизовано характеристику її ознак щодо повного або часткового звільнення від сплати податкового зобов'язання у вигляді податкових знижок чи зменшення податкових ставок (як виняток із загальноприйнятих норм оподаткування)⁶³. Проте ми пропонуємо розглядати податкові пільги у контексті реалізації преференційного оподаткування, тому вважаємо, що податкові пільги – це засоби реалізації податкових преференцій, які функціонують на підставі чинного законодавства за умов наявності податку (податкового платежу) у формі повного або часткового звільнення платника від сплати податкового зобов'язання для зменшення податкового навантаження.

Закордонна практика показує, що податкові пільги є одним із основних інструментів преференційного оподаткування щодо реалізації принципу соціальної справедливості в межах функціонування податкової системи, а також незмінною домінантою у системі податкового стимулювання. Послугуючись висновками представників світової фінансової думки⁶⁴, вважаємо за доцільне закцентувати увагу на недотриманні давно сформованих принципів реалізації державної податкової політики в Україні, зокрема у сфері надання податкових пільг:

– економічної обґрунтованості та розрахунку доцільності податкових пільг (раціональності);

– неможливості примусового призначення та обов'язковості використання податкових пільг;

⁶³ Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : моногр. / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.]. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

⁶⁴ Gwiazdowski R. Podatek progresywny i proporcjonalny / Robert Gwiazdowski – Warszawa: Fabryka Druku, 2007. – 459 s. – (Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje); Lipowski T. Raje podatkowe a unikanie opodatkowania / Tomasz Lopowski – Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck, 2004. –317, [1] s. – (Monografie podatkowe).

– недопущенні вибіркості у призначенні податкових пільг, що позбавляє конкретних осіб чи груп осіб представляти суб'єктивні переваги власної економічної зацікавленості шляхом їх лобювання у владних колах;

– чіткого встановлення правової бази щодо функціонування податкових пільг, затвердженої основним законодавчим органом;

– застосування податкових пільг має сприяти гармонізації загальнодержавних, приватних, корпоративних та особистих економічних інтересів⁶⁵;

– необхідності проведення планового періодичного контролю щодо ефективності використання податкових пільг;

– важливості життя превентивних заходів моніторингу перспектив функціонування податкових пільг та забезпечення прогнозованої оцінки щодо визначення економічних ефектів.

Зауважимо, що в сучасних податкових системах європейських держав податковим пільгам надають важливої ролі, хоч у більшості економічно розвинутих країнах світу виробилася тенденція до зменшення кількості податкових пільг. Як правило, це пільги, що стосуються врегулювання індивідуальних ситуацій щодо платника податку. До них належать пільги, які надаються державними органами влади щодо доходів платника податку (так звані родинні пільги; а також пільги, які у світовому науковому товаристві одержали назву «інвестиції в людину»⁶⁶; пільги, що дають можливість платникові податку виконати своє податкове зобов'язання шляхом відстрочення чи розстрочення обов'язкових платежів).

Зарубіжні фахівці виокремлюють два види пільг:

– системні пільги;

– індивідуальні пільги.

Системні пільги характеризуються тим, що вони є частиною податкової конструкції. Інакше кажучи, використання системних пільг обумовлене в конкретному законодавчому документі, що

⁶⁵ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система в Российской Федерации : [учебник] / Владимир Георгиевич Пансков. – [6-е изд., доп. и перераб]. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 464, [4] с.

⁶⁶ Owsiak S. Finanse publiczne: teoria i praktyka / Stanisław Owsiak. – [wydanie 3 zmienione] – Warszawa : Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2006. – 838, [3] s.

регулює процес справляння податку. Реалізація такого виду пільг є обов'язковою умовою до виконання для усіх суб'єктів господарювання, що підпадають під визначені законом правила. Системні пільги є інструментом державної політики, які елімінують фіскальний волонтаризм держави. Крім того, системні пільги є важливим інструментом фіскальної політики, за допомогою яких держава прогнозує реакцію платників податків. Умови функціонування цього виду пільг заздалегідь відомі їх потенційним користувачам, а платники податків можуть планувати зменшення свого податкового навантаження.

Для забезпечення реалізації розподільчо-регулюючої функції податків практикують запровадження індивідуальних пільг, які вважають важливим заходом підтримки окремих платників податків. Такі пільги мають тимчасовий характер, а їх призначення є прерогативою винятково органів виконавчої влади. Запровадження індивідуальних пільг не вважається негативним явищем у реалізації фіскальної політики держави, при цьому основним завданням виступає необхідність утримання від зловживань. Навпаки, прийняття рішення щодо призначення індивідуальних пільг може виявитися проявом «раціонального фіскалізму»⁶⁷. Проте, з іншого боку, індивідуальні пільги мають вагомий недолік, оскільки вони завжди стосуються лише певної групи платників податків, а надмірна індивідуалізація пільг суттєво ускладнює податкову систему, збільшує витрати на процес адміністрування податків та зменшує реальний дохід держави.

Отже, у господарській практиці податкові пільги фактично є дієвим інструментарієм в організації схем уникнення від сплати податків, оскільки бенефіціантами податкових пільг часто стають досвідчені фахівці, котрі реалізують схеми з уникнення від сплати податків методом використання так званих «лазів» податкового законодавства, а не платники податків, на яких, власне, спрямована державна політика щодо призначення пільг. Систематична реалізація таких зловживань в оподаткуванні дає змогу характеризувати

⁶⁷ Owsiak S. *Finanse publiczne: teoria i praktyka* / Stanisław Owsiak. – [wydanie 3 zmienione] – Warszawa : Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2006. – 838, [3] s.

податкові пільги як дієвий інструмент дискредитації вітчизняної податкової системи, що не завжди є справедливим щодо пільг, беручи до уваги на реальні потреби сучасної економіки.

Існують твердження науковців про те, що всі податкові пільги мають бути безповоротно ліквідовані⁶⁸, оскільки вони спонукають суб'єкта оподаткування до маніпулювання податками. Законодавчо забезпечені можливості щодо зменшення податкових зобов'язань у такій ситуації часто застосовуються недоречно, винятково за бажанням мінімізувати розмір податку. Проте не можна вважати законодавчо-гарантовану мінімізацію податкового зобов'язання податковим злочином. Це вказує на необхідність удосконалення механізму преференційного оподаткування у сфері реалізації пільгових преференцій.

З іншого боку, для підвищення загального податкового навантаження недоцільно застосовувати тотальну ліквідацію податкових пільг. Цей процес має відбуватися поступово з паралельним зниженням ставок податку. Лише тоді платники будуть не лише звільнені від дії зовнішніх факторів незлагодженої податкової системи, а й матимуть можливість використовувати нижчі податкові ставки. Господарські рішення прийматимуться відповідно до критеріїв економічної раціональності, а не спроможності забезпечувати сплату податкових зобов'язань. Важливо пам'ятати, що пільги проявлятимуть свою дієвість у випадку домінування високих податкових ставок, оскільки при їх зниженні податкові пільги втрачатимуть свою цінність.

Отже, пільги є важливим засобом реалізації преференційного оподаткування, яке, безперечно, вважається важливим елементом забезпечення економічного зростання. Незважаючи на те, що використання податкових пільг не можна вважати панацеєю для оздоровлення суспільних процесів у державі, в умовах виходу із фінансово-економічної кризи вони залишаються дієвим засобом при обґрунтованому їх використанні. Вітчизняна практика застосування податкових пільг показує протилежне: систематичне й необґрунтоване

⁶⁸ Gwiazdowski R. Podatek progresywny i proporcjonalny / Robert Gwiazdowski – Warszawa : Fabryka Druku, 2007. – 459 s. – (Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje).

збільшення їх переліку⁶⁹ спричинює суттєві втрати бюджету та зловживання як з боку платників податків, так і держави.

Сучасну систему преференційного оподаткування неможливо розглядати осторонь від теорії парето-оптимального розподілу ресурсів, яка ґрунтується на класичних принципах розподілу. З огляду на це акценти використання податкових преференцій мають зміщуватися у бік більш активного застосування безпільгових преференцій. Раціональний підхід має базуватися на практиці визначення механізмів та переваг, здатних продуктивно обмежувати зловживання, пов'язані з функціонуванням преференційного оподаткування, а також агресивні тенденції корупції і бюрократії у владних структурах й економічно захищати та стимулювати розвиток підприємництва, усуваючи можливості експлуатування результатів господарської діяльності одних суб'єктів господарювання для збагачення інших. До низки таких преференцій відносимо ті, які реалізуються без застосування податкових пільг (реструктуризація податкового боргу, відстрочення та розстрочення податкового зобов'язання, неоподатковуваний мінімум громадян, спрощена система оподаткування, відшкодування податку на додану вартість та ін.).

Домінанти у розподілі пільгових та безпільгових податкових преференцій мають насамперед визначатися з урахуванням певних переваг, які обумовлюють наявність тих та інших:

- безпільгові податкові преференції відповідають загально-визнаним принципам оподаткування, а пільгові – деструктивно впливають на їх реалізацію;

- реалізація безпільгових податкових преференцій, на відміну від пільгових, для держави обходиться з меншими фінансовими затратами щодо їх адміністрування;

- функціонування безпільгових податкових преференцій приносить державі дохід у вигляді сплачених податків, на відміну від пільгових, які трактуються як втрати бюджету;

⁶⁹ Довідник пільг № 48–59, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів за станом на відповідні рр. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр: Навігатор платника податків: Консультаційний центр / Державна податкова служба України. – Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

– розподіл безпільгових податкових преференцій відбувається більш рівномірно щодо платників податків, на протигагу розподілу пільгових податкових преференцій;

– пільгові податкові преференції частіше використовують платники податків з високим рівнем доходів (крім соціальних), а безпільгові податкові преференції є прерогативою платників з малими доходами.

Важливе значення для розвитку преференційного оподаткування та мінімізації його негативного впливу на фіскальні претензії держави має необхідність зростання грошової маси для малозабезпечених платників податків, що проявлялося б у формі збільшення їх особистих доходів. Цього можна досягти, змістивши основні акценти перерозподілу податкових преференцій на користь безпільгових. Так, держава могла б зменшувати обсяг соціальних витрат, які нерідко характеризуються як невинправдані, а з точки зору економічної доцільності – нераціональні.

Отже, позитивні ефекти від запровадження податкових преференцій можна очікувати у формі «інвестиційного» прояву. Йдеться не лише про економічно вигідні податкові преференції, які безпосередньо забезпечують можливість зростання дохідної частини бюджету (податкові надходження у формі єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського та фіксованого податку, суми розстрочених чи відстрочених податкових платежів, а також відсотки за використання такої преференції), а й про ті, які сприяють покращенню суспільного добробуту громадян (неоподатковуваний мінімум доходів громадян, податковий кредит, соціальна податкова пільга та ін.).

Загалом податкові преференції мають протидіяти економічній стагнації та «старінню» суспільства, а також зниженню ділової активності суб'єктів господарювання. Чим вищий рівень податкових вилучень доходів платників податків, тим активніше пригнічуються їх ділові можливості і втрачається зацікавленість у розширенні виробництва, збільшенні інвестицій, розвитку інноваційності. Водночас на базі ефективного функціонування преференційного оподаткування важливим є створення передумов

до особистого зацікавлення кожного окремого платника податку у необхідності сплачувати податки, сприяючи загальному економічному зростанню в державі.

Доцільність преференційного оподаткування визначається якомога меншими фінансовими втратами держави в результаті його впровадження та реалізації. Вартісні пропорції розподілу фінансового ресурсу держави через механізми реалізації преференційного оподаткування потребують детального вивчення оцінки фіскальних наслідків від функціонування податкових преференцій. Без урахування певних економічних чинників та вартісних показників дослідження дієвості преференційного оподаткування було б не повним, а рекомендації щодо його удосконалення недостатньо аргументованими, оскільки вони не відображали б реальної економічної ситуації. Соціально-економічна доцільність преференційного оподаткування ґрунтується на розрахунку результатів, одержаних від запровадження податкових преференцій за допомогою системи запропонованих нами вимірників та показників оцінки фіскальних наслідків. Поряд з цим дієвість преференцій значною мірою обумовлюється діяльністю податкових органів, спрямованою на вивчення реального стану їх функціонування з урахуванням наявних тенденцій та розроблення рекомендацій щодо подальшої оптимізації преференційного оподаткування.

Обґрунтовувати соціально-економічну доцільність та оцінювати фіскальні наслідки запровадження преференційного оподаткування необхідно через систему показників, які дають змогу встановити певні пропорції та дозволять забезпечити справедливий розподіл наданих податкових преференцій та окреслити їх оптимальну структуру.

Кількісну визначеність критеріїв обґрунтування соціально-економічної доцільності податкових преференцій відображають конкретні показники. Соціально-економічну доцільність та оцінку фіскальних наслідків запровадження преференційного оподаткування розглянемо, розподіливши податкові преференції на дві групи: ті, які здійснюються методом мінімізації

обсягу податкового зобов'язання (пільгові податкові преференції), а також ті, які функціонують як конкретні переваги щодо платників податків (безпільгові податкові преференції). При цьому дивергенція податкових преференцій, безперечно, має ґрунтуватися на власній економічній основі. Отже, соціально-економічна доцільність преференційного оподаткування – це форма вияву дієвості функціонування податкових преференцій та їх впливу на соціально-економічний розвиток суспільства.

Дієвість податкових преференцій полягає у збалансуванні всіх можливих соціально-економічних чинників, які в комплексі можуть слугувати оцінці фіскальних наслідків їх функціонування. Зазначимо, що у вітчизняній теорії оподаткування загальноприйнята офіційна методика соціально-економічної доцільності та проведення комплексної оцінки фіскальних наслідків різного виду податкових преференцій відсутня. На практиці це оцінювання має проводитися у межах відповідних законодавчо прийнятих норм. Для обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінювання фіскальних наслідків запровадження податкових преференцій пропонуємо низку показників відповідно до пільгових і безпільгових податкових преференцій, які дають можливість оцінити їх дієвість на практиці.

Система вимірників та показників соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків запровадження усіх видів податкових преференцій має забезпечувати:

- виявлення резервів мінімізації фіскальних наслідків податкових преференцій;
- підвищення рівня інформаційного забезпечення платників податків щодо доцільності використання усіх видів податкових преференцій органами виконавчої влади шляхом залучення засобів масової інформації, проведення семінарів, круглих столів, тренінгів, конкурсних грантів;
- можливості впливу податкових преференцій на соціальний рівень населення;
- підвищення рівня інноваційності економіки;

- підвищення рівня конкурентоспроможності вітчизняних суб'єктів господарювання;
- зниження рівня тінізації економіки;
- зменшення фактів ухилення від сплати податків;
- стимулювання платників податків до підвищення рівня інноваційності виробництва (надання послуг).

Формуючи систему вимірників та показників, що слугували б для обґрунтування соціально-економічної доцільності та об'єктивної аналітичної оцінки фіскальних наслідків функціонування податкових преференцій, – врахуємо значущість високого рівня використання фінансових ресурсів платника податків, які він заощаджує у своїй господарській діяльності в процесі використання податкових преференцій. Для цього пропонуємо сукупність вимірників соціально-економічної доцільності і фіскальних наслідків запровадження податкових преференцій об'єднати у дві групи (рис. 1.8).

До першої групи віднесемо показники, які, на нашу думку, дадуть можливість об'єктивно оцінити дієвість пільгових податкових преференцій на певному етапі їх функціонування. Крім цього, відстежуючи динаміку цих показників, можемо зробити висновки про економічний ефект від реалізації пільгових податкових преференцій, а також робити прогнози оцінки на перспективу.

Друга група показників характеризується аналогічними ознаками щодо визначення дієвості безпільгових податкових преференцій. Таким чином, методика обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків застосування податкових преференцій містить низку показників, згрупованих за пільговими та безпільговими вимірниками.

Отож, преференції, які на практиці реалізуються із використанням пільг, належать до пільгових податкових преференцій. Соціально-економічну доцільність їх призначення та оцінку фіскальних наслідків застосування розрахуємо за допомогою показників, відображених на рис. 1.8.

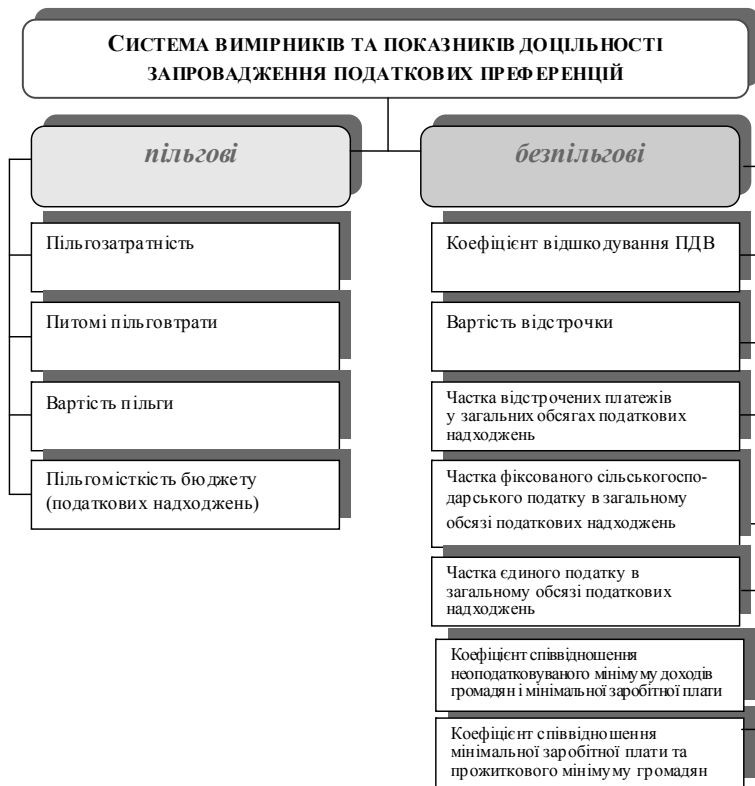


Рис. 1.8. Система вимірників і показників обґрунтування соціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків запровадження податкових преференцій

У запровадженні пільгових податкових преференцій вважаємо за доцільне оцінити бюджетну можливість щодо надання податкових пільг, що дасть можливість уникнути ситуації 1999–2001 рр. в Україні⁷⁰, коли втрати внаслідок запровадження пільгового оподаткування перевищують доходи бюджету.

⁷⁰ Діяльність податкової служби за 1999 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2000. – 159 с.; Діяльність податкової служби за 2000 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2001. – 163 с.

Для цього пропонуємо показник, який визначає суму пільг, що припадає на одного платника податку – пільгозатратність на одного платника податку:

$$Pz = \frac{\sum \Pi}{m}, \quad (1.4)$$

де Pz – пільгозатратність, грн./од; Π – обсяги пільг у вартісному виразі, грн; m – чисельність платників податків, од.

Наступний показник – питоми пільговтрати – це показник, що відображає обсяги пільг, які припадають на одного пільговика:

$$\hat{I}a\grave{o} = \frac{\Sigma \grave{I}}{l}, \quad (1.5)$$

де $P\grave{e}m$ – питоми пільговтрати, грн./од; Π – обсяги пільг у вартісному виразі, грн; l – чисельність пільговиків, од.

За допомогою показника питомих пільговтрат простежимо динаміку обсягу пільг, що припадає на одного пільговика.

Проте в умовах ринку пільги впливають не лише на формування доходів бюджету. Вони є певними послугами держави, а отже, є товаром, що має свою вартість. Саме розрахунок показника «вартість пільги» є неодмінним в обґрунтуванні соціально-економічної доцільності надання пільг, тому важливо визначити вартість пільги, що дасть можливість економічно обґрунтувати надання конкретної пільги та оцінити фіскальні наслідки від її призначення. Вартісну оцінку податкових пільг як одного з найвагоміших засобів реалізації податкових преференцій пропонуємо проводити за формулою:

$$\hat{A}\grave{I} = \frac{\Sigma \grave{I}}{L}, \quad (1.6)$$

де $V\Pi$ – вартість пільги, грн.; Π – обсяги пільг у вартісному виразі, тис. грн.; L – кількість наданих пільг, од.

Наступні показники – пільгомісткість бюджету (податкових надходжень) – розрахуємо як відношення обсягів пільг до сум доходів бюджету (податкових надходжень) за формулами:

$$P_m = \frac{\Sigma P}{\Sigma ПН}, \quad (1.7)$$

та

$$P_m = \frac{\Sigma P}{\Sigma ДБ}, \quad (1.8)$$

де P_m – пільгомісткість бюджету (податкових надходжень), грн.; P – обсяги пільг у вартісному виразі, грн.; $ПН$ – податкові надходження, грн.; $ДБ$ – доходи бюджету, грн.

Отже, теоретична складова до визначення дієвості пільгових податкових преференцій попередньо окреслена низкою показників, які, на нашу думку, дадуть можливість детальніше дослідити проблему їх функціонування та становитимуть наукове підґрунтя для перспектив оптимального розвитку преференційного оподаткування пільгового характеру в Україні.

Вивчаючи теоретичні основи функціонування преференційного оподаткування, варто зауважити, що його розгляд винятково у фіскально-податковому контексті є недоцільним, оскільки проблема ефективності преференційного оподаткування та оцінки фіскальних наслідків запровадження податкових преференцій виходить за межі податкової теорії, а отже, враховуючи її специфічність, має базуватися на сукупності економічних, фіскальних та соціальних взаємозв'язків. Дослідження теоретичних детермінант та визначення раціонального підходу до запровадження податкових преференцій допоможе запобігти виникненню непередбачуваних причинно-наслідкових зв'язків між негативними явищами, пов'язаними з функціонуванням та розвитком ринкової економіки в державі.

У процесі преференційного оподаткування важливим завданням є оптимізувати розмір фіску (державної казни), одним із напрямів забезпечення цього є розробка системи обґрунтування со-

ціально-економічної доцільності та оцінки фіскальних наслідків запровадження безпільгових податкових преференцій.

Дієвість податкових преференцій, реалізація яких не передбачає застосування пільг, пропонуємо оцінити відповідними показниками (рис. 1.9). Розпочнемо з найбільш суперечливої безпільгової податкової преференції, дискусії щодо доцільності якої тривають із моменту її запровадження – відшкодування ПДВ. Важливо виокремити, на наш погляд, визначення коефіцієнта співвідношення сум відшкодованого податку й обсягу податкових надходжень від ПДВ:

$$K_{\text{ПДВ}} = \frac{\sum \text{ПДВ}_{\text{відшкод.}} \text{, грн.}}{\sum \text{ПН від ПДВ, грн.}}, \quad (1.9)$$

де $K_{\text{ПДВ}}$ – коефіцієнт відшкодування податку на додану вартість; $\sum \text{ПДВ}_{\text{відшкод.}}$ – сума відшкодованого ПДВ, грн., $\sum \text{ПН від ПДВ}$ – сума податкових надходжень від ПДВ, грн.

Наступним кроком доцільно визначити показник, який визначає суму коштів, що припадає на одну відстрочку – вартість відстрочки:

$$K_v = \frac{\sum \Pi_{\epsilon}}{\sum l_d}, \quad (1.10)$$

де K_v – вартість відстрочки, грн.; $\sum \Pi_{\epsilon}$ – сума відстрочених платежів, грн.; $\sum l_d$ – кількість наданих відстрочок, од.

Безумовно, важливо оцінити динаміку частки відстрочених податкових платежів у загальному обсязі податкових надходжень, що полягає у розрахунку суми, яка припадає на 1 грн. податкових надходжень:

$$K_{vp} = \frac{\sum \Pi_{\epsilon}}{\sum \text{ПН}} \cdot 100\% , \quad (1.11)$$

де K_{vp} – частка відстрочених податкових платежів у загальному обсязі податкових надходжень; $\sum \Pi_{\epsilon}$ – сума відстрочених платежів, грн.; $\sum \text{ПН}$ – сума податкових надходжень, грн.

Наступні два показники запропоновані для оцінки дієвості спрощених моделей оподаткування, які теж, безумовно, належать

до безпільгових податкових преференцій. Перший з них стосується фіксованого сільськогосподарського податку, частка якого у податкових надходженнях допоможе об'єктивно оцінити тенденції розвитку малого та середнього бізнесу, пов'язаного з галуззю сільського господарства:

$$F_{c/2} = \frac{\sum \Phi_{c/2}}{\sum ПН} \cdot 100\% , \quad (1.12)$$

де $F_{\bar{n}/\bar{a}}$ – частка фіксованого сільськогосподарського податку в загальному обсязі податкових надходжень, %; $\sum \Phi_{c/2}$ – сума фіксованого сільськогосподарського податку, грн.; $\sum ПН$ – сума податкових надходжень, грн.

Аналогічно визначимо частку єдиного податку в загальному обсязі податкових надходжень:

$$N = \frac{\sum \epsilon П}{\sum ПН} \cdot 100\% , \quad (1.13)$$

де N – частка єдиного податку в загальному обсязі податкових надходжень, %; $\sum \epsilon П$ – сума єдиного податку, грн.; $\sum ПН$ – сума податкових надходжень, грн.

Згідно зі статистичними показниками, доходи населення в Україні не є високими. Фактичний розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб відповідно до цін грудня 2010 р. становив 1062 грн., що перевищувало законодавчо встановлений розмір (869 грн. за станом на 01.01.2010 р.)⁷¹ у цей період на 15,2%. Знижений розмір прожиткового мінімуму спричинює низький рівень мінімальної заробітної плати, розмір пенсій, стипендій та інших соціальних виплат, передбачених вітчизняним законодавством. Більшість громадян, а отже, платників податків, отримують доходи, які знаходяться на межі або поза межею бідності. За офіційною інформацією за станом на 2011 р. 26,4% українців знаходяться за межею бідності, а в одинадцяти регіонах її рівень не тільки не

⁷¹ Прожиточный минимум по социальным и демографическим группам (в грн.) [Електронний ресурс] // Минфин снгency.in.ua : курсы, ставки, индексы. – 2011. – Режим доступа до стор.: <http://index.minfin.com.ua/index/wage/>

зменшився, а й зріс – у деяких він навіть перевищує 40%⁷². Цей факт вказує на те, що Україна фактично позбавлена найбільш прогресивних, ідеологічно активних верств населення – середнього класу, що загрожує втратою стабільності, ринкового розвитку та економічного піднесення.

Для проведення якомога якіснішої оцінки податкових преференцій соціального характеру важливо взяти до уваги ще одну з таких преференцій – неоподатковуваний мінімум доходів громадян. На сьогодні ця преференція використовується не за своїм безпосереднім призначенням, а її функціонування обмежується визначенням розміру штрафних санкцій та розрахунку державного мита. Отже, цей коефіцієнт стосується співвідношення неоподатковуваного мінімуму і мінімальної заробітної плати:

$$K_{\min} = \frac{\sum N_{\min}}{\sum ZP_{\min}}. \quad (1.14)$$

де K_{\min} – коефіцієнт співвідношення неоподатковуваного мінімуму доходів громадян; N_{\min} – неоподатковуваний мінімум доходів громадян, грн.; ZP_{\min} – мінімальна заробітна плата, визначена законодавством на початок року, грн.

Неоподатковуваний мінімум доходів громадян на сьогодні втратив своє значення, його розмір, згідно з чинним законодавством, становить 17 грн., до того ж ця сума не враховує інфляційні процеси⁷³, а використовується цей вид податкової преференції виятково для визначення суми штрафних санкцій при різних правопорушеннях та, в окремих випадках, у розрахунку державного мита. Проте, беручи до уваги економічне середовище, у якому нині перебуває Україна, варто було б повернути фактичне значення цій преференції, а її розмір прирівняти до розміру прожиткового мі-

⁷² Романів С. Загальна кількість безробітних українців – 8,3 млн. осіб [Електронний ресурс] / Євгенія Романів // Експрес Медіа. – (03.05.2011 р : (17:30). – 2011.

⁷³ Иванов Ю. Б. Стимулы и ограничения в налогообложении доходов физических лиц / Ю. Б. Иванов, А. Е. Найденко // Налоги и налоговое право (ежемесячный журнал Группы компаний «Налоги и финансовое право» / глав. ред. А. В. Брызгалин. – Журнал для бухгалтера и налогового юриста. – 2010. – № 4. – С. 301–306.

німуму громадян. Поряд із цим збільшення прожиткового мінімуму населення шляхом розширення номенклатури й асортименту споживчого кошика є одним із важливих векторів реформування податкової політики щодо удосконалення механізму преференційного оподаткування, зокрема у питаннях надання соціальних податкових преференцій. На необхідність таких змін у вітчизняній практиці застосування преференційного оподаткування вказує динаміка прожиткового мінімуму, який, незважаючи на зростання в абсолютному значенні, і надалі залишається низьким. В Україні впродовж 2000–2011 рр. розмір прожиткового мінімуму, незважаючи на позитивну динаміку, як ми уже зазначали, є найнижчим серед усіх європейських країн (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Динаміка мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму в Україні з 2000 по 2011 рр.⁷⁴

Упродовж аналізованого періоду в Україні позитивним є той факт, що у 2010–2011 рр. мінімальна заробітна плата дорівнює прожитковому мінімуму (у 2000 р. мінімальна заробітна плата була нижчою, ніж прожитковий мінімум, майже в чотири рази). Незважаючи на це, у вітчизняних реаліях залишається низка недоліків,

⁷⁴Прес-випуск за 2010 рік [Електронний ресурс]: Головне управління статистики у Харківській області / Виконавець: Т. І. Присудіна. – Режим доступу до стор.: http://uprstat.kharkov.ukrtel.net/ua/press/2010.html?new_id=1847&PAGE=15; Прожиточный минимум по социальным и демографическим группам (в грн.) [Електронний ресурс] // Минфин currency.in.ua : курсы, ставки, индексы. – 2011. – Режим доступу до стор.: <http://index.minfin.com.ua/index/wage/>

пов'язаних з цим питанням. Зокрема, невирішеною є проблема низького рівня прожиткових стандартів, яка зумовлена не лише низьким рівнем прожиткового мінімуму, а й низьким рівнем якості товарів, що наповнюють споживчий кошик. Рівень мінімальної заробітної плати на сьогодні не дає змоги розширювати споживчий кошик. Крім того, враховуючи суттєві темпи інфляції, важко домогтися якісних змін соціального рівня населення.

Для порівняння, у 2010 р. в Україні (87,5 EUR)⁷⁵ мінімальна заробітна плата була в чотири рази нижчою, ніж у Польщі (350 EUR – 1317 PLN)⁷⁶. У 2011 р. у Польщі, незважаючи на наслідки світової фінансової кризи, відбулося чергове збільшення мінімальної заробітної плати на 69 PLN. Таким чином, на сьогодні її сума, відповідно до чинного законодавства Польської Республіки, становить 1386 PLN⁷⁷ (за станом на 01.01.2011 р. 349 EUR – 1386 PLN)⁷⁸. В Україні мінімальна заробітна плата, згідно з чинним законодавством, визначена в сумі 941 грн., яка за станом на 01.01.2011 р. становила 89,02 EUR, проте вже на 01.08.2011 р. з урахуванням змінного курсу гривні мінімальна заробітна плата в Україні становила майже на 7 EUR менше – 82,80 EUR⁷⁹. Для більш об'єктивної оцінки ситуації наведемо динаміку мінімальної заробітної плати в країнах Західної Європи, США та України за станом на 01.01.2011 р. (рис. 1.10).

Насамперед потрібно встановити відмінність між показниками мінімальної оплати праці в Україні та інших країнах (рис. 1.10).

⁷⁵ Курси валют на 14.07.2010. Valuta online UA. Finance UA / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://valuta.online.ua>

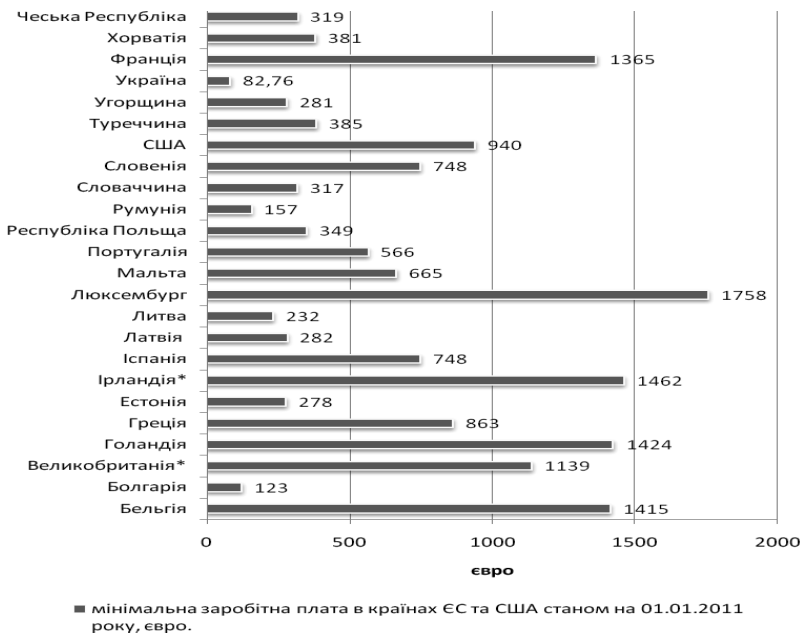
⁷⁶ Nowacka I. Zobacz, ile wyniesie wynagrodzenia minimalne w 2010 r.! [Електронний ресурс] / Izabela Nowacka // Rachunkowość budżetowa; Księgowość VIP. pl – 2009. – Режим доступу до стор.: <http://ksiegowosc.wip.pl/rachunkowosc-budzetowa/zobacz-ile-wyniesie-wynagrodzenie-minimalne-w-2010-r--0,264144,0,214371,0.html>

⁷⁷ Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2011 r. : z dnia 5 października 2010 r. nr 194, poz. 1288 str. 1 [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. – Warszawa : Sejm, 2010. – Режим доступу до стор.: <http://infor.pl/skany/spis.php?rodzaj=dzu&rok=2010&num=194&poz=1288str=0001>

⁷⁸ Kursy walut : Kursy. Statystyka i sprawozdawczość : Archiwalne kursy walut banku Polskiego [Електронний ресурс] / Bank Narodowy Polski, 2010. – Режим доступу до стор. : http://www.nbp.pl/home.aspx?f=/kursy/kursy_archiwum.html

⁷⁹ Офіційні курси валют НБУ на 01.01.2011 [Електронний ресурс] // Інформаційний портал про банки України. – 2011. – Режим доступу до стор. : http://www.bankstore.com.ua/ua/currencyrates/dailyrates/123286/?currency_id=16&year=2011&month=1&day=1&rate_type=0

Як бачимо, шість країн – Бельгія, Великобританія, Ірландія, Люксембург, Нідерланди та Франція – мають найвищі показники. Мінімальна заробітна плата в Україні у цьому порівнянні надто мала. Наприклад, показник мінімальної зарплати в Україні менший порівняно з Люксембургом майже у 21 раз, з Ірландією – майже у 18 разів, Бельгією й Нідерландами – майже у 17 разів, із Францією – у 16,5 разу, із Великобританією – майже у 14 разів.



Примітка: * країни, в яких встановлено погодинний розмір мінімальної оплати праці.

Рис. 1.10. Мінімальна заробітна плата (за місяць) у країнах Європейського Союзу, США та України у січні 2011 р., євро⁸⁰

Якщо взяти до уваги країни, де зафіксовані найнижчі показники мінімальної заробітної плати у країнах ЄС, то мінімальна заро-

⁸⁰ File: Minimum Wage, EUR [Електронний ресурс] / European Commission EUROSTAT (January 2011 png). – 2011 – Режим доступу до стор.: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php?title=File:MW_EUR_January_2011.png&filetimestamp=20110210093223 (30.07.2011 г).

бітна плата в Україні була нижчою майже у 1,5 разу, ніж у Болгарії (найнижчий показник мінімальної оплати праці серед країн ЄС), майже у 2 рази – ніж у Румунії, майже в 3 рази – ніж у Литві та 4 рази – ніж в Угорщині. Порівняно з Польщею показник мінімальної оплати праці в Україні нижчий у 4,2 разу.

В умовах ринку проблеми соціального захисту населення вирішує держава, яка декларує побудову соціально-орієнтованої ринкової економіки, використовуючи механізм преференційного оподаткування шляхом надання соціальних преференцій. Для соціально-економічного обґрунтування та оцінки фіскальних наслідків надання соціальних преференцій пропонуємо використати показник – коефіцієнт співвідношення мінімальної заробітної плати і прожиткового мінімуму K_s :

$$K_s = \frac{\min Z}{P_{\min}}, \quad (1.15)$$

де $\min Z$ – мінімальна заробітна плата, грн.; P_{\min} – прожитковий мінімум, грн.

На нашу думку, використання цього коефіцієнта дасть можливість обґрунтувати соціально-економічну доцільність, об'єктивніше оцінювати фіскальні наслідки функціонування податкових преференцій, а також розрахувати ефективність економічних реформ, пов'язаних із запровадженням податкових преференцій. Крім того, в Україні є низка чинників, які вказують на необхідність запровадження податкових преференцій:

- низький рівень інноваційності економіки;
- низький рівень експорту продукції;
- потреба у легалізації доходів платників податків;
- низька купівельна спроможність населення;
- недостатній рівень розвитку конкурентного середовища;
- криза окремих галузей виробництва;
- низький рівень інформаційного забезпечення як підприємств, так і пересічних громадян;
- високий рівень тінізації економіки тощо.

Саме тому основним завданням держави у такій ситуації має бути забезпечення стабілізації усіх фінансово-економічних процесів, що є неможливим без застосування податкових преференцій. Крім того, всі перелічені фактори безпосередньо впливають як на соціально-економічні процеси у державі загалом, так на кожного громадянина зокрема. Нині, в епоху створення новітніх технологій, винаходів та інтенсивного розвитку інноваційних процесів, стримування державою прогресування суспільства шляхом ігнорування будь-яких проявів його економічного та інтелектуального розвитку є вкрай небезпечним. По-перше, з огляду на втрату можливості розширення зовнішньоекономічних зв'язків та міжнародних (у гіршому випадку й національних) ринків збуту вітчизняної продукції, а по-друге, загострюється проблема втрати кваліфікованих фахівців та обдарованих людей-винахідників. За статистичними даними Державної служби інтелектуальної власності України, надходження заявок на об'єкти промислової власності у 1993–2010 рр. збільшилося більше ніж у 2 рази, в тому числі: на корисні моделі більше ніж у 85 разів; на промислові зразки – майже у 4 рази; на знаки для товарів та послуг – більше, ніж у 3 рази. Негативною динаміка була лише для надходження заявок на винаходи, де віднотовано зменшення більше ніж у 2 рази⁸¹. Динаміка внесених охоронних документів до державних реєстрів Департаменту інтелектуальної власності у 1993–2010 рр. була такою: патенти на винаходи збільшилися майже у 2 рази; патенти на промислові зразки – майже у 4 рази; свідоцтва на знаки для товарів і послуг – більше ніж у 5 разів; міжнародні реєстрації знаків за Мадридською угодою – більше ніж у 9 разів⁸².

Інші показники, які ми пропонуємо взяти до уваги для надання більш об'єктивної оцінки податкових преференцій, пов'язані між собою саме через реалізацію преференційного оподаткування. Оскільки податкові преференції реалізуються за допомогою різних

⁸¹ Надходження заявок на об'єкти промислової власності у 1992 – 2011 рр. [Електронний ресурс]: Поточна статистика : Плани та звіти // Офіційний веб-портал Державної служби інтелектуальної власності України. – 2011. – Режим доступу до стор. : http://sdip.gov.ua/ua/statistic_nadход.html

⁸² Внесено охоронних документів до державних реєстрів у 1992 – 2011 рр. : Поточна статистика : Плани та звіти [Електронний Ресурс] / Офіц. Веб-портал Державної служби інтелектуальної власності України, 2011. – Режим доступу до стор. : <http://sdip.gov.ua/ua/table7>

методів, необхідно виокремити відповідні показники, які характеризують їх результативність на практиці (рис. 1.11).

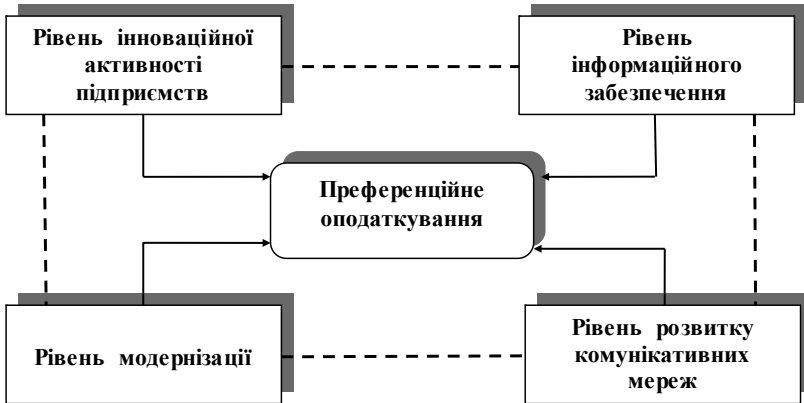


Рис. 1.11. Показники дієвості преференційного оподаткування та їх взаємозв'язок

Таким чином, дієвість преференційного оподаткування можна відобразити за допомогою таких показників:

– рівень інноваційної активності підприємств, який характеризується питомою вагою підприємств, що займаються інноваціями, пропонуємо визначати за формулою:

$$P_{ie} = \frac{Q}{q} \cdot 100\%, \quad (1.16)$$

де P_{ie} – рівень інноваційної активності підприємств; Q – кількість підприємств у певній галузі народного господарства, які впроваджують інновації; q – кількість зареєстрованих підприємств відповідної галузі народного господарства.

За допомогою цього показника можна обґрунтувати соціально-економічну доцільність податкових преференцій та оцінити ефективність реалізації преференційного оподаткування як засобу стимулювання інноваційного виробництва. Рівень інноваційності передбачається оцінювати за відповідною шкалою, поданою у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Шкала для встановлення рівня інноваційної
активності підприємств**

Рівень інноваційної активності підприємств	Коефіцієнт співвідношення
Дуже низький	0 – 10
Низький	11 – 25
Середній	26 – 50
Достатній	51 – 75
Високий	більше 75

Так, наприклад, якщо показник рівня інноваційної активності підприємств фіксується у межах від 0 до 30, то це вказує на низьку активність підприємств у сфері освоєння та запровадження інноваційного виробництва. Коли цей показник знаходиться у межах від 31 до 50, то можна стверджувати, що така характеристика притаманна середньому рівню інноваційної активності підприємств, а саме: підприємства мають недостатній потенціал для забезпечення перспективного розвитку. Наступна межа знаходиться між позначками від 51 до 75, що дає можливість фіксувати доволі прийнятний показник, наближений до високого рівня інноваційної активності підприємств, який, інакше кажучи, трактується як достатній. Високим можна вважати показник, значення якого більше 75.

Для підвищення рівня інноваційної активності підприємств важливе значення має можливість пошуку й використання найновішої інформації у своїй сфері діяльності, тому наступний показник – рівень інформаційного забезпечення системи наука-техніка-виробництво-споживання – характеризує взаємозв'язок науки і практики. Його варто визначати часткою використаних (застосованих) науково обґрунтованих розробок та винаходів у вітчизняному виробництві:

$$P_{in} = \frac{N}{n} \cdot 100\%, \quad (1.17)$$

де P_{in} – рівень інформаційного забезпечення; N – кількість використаних розробок та винаходів у виробничому процесі; n – загальна кількість отриманих ліцензій.

Рівень інформаційного забезпечення пропонуємо оцінювати за шкалою, поданою у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Шкала для встановлення рівня інформаційного
забезпечення суб'єктів господарювання**

Рівень інформаційного забезпечення	Коефіцієнт співвідношення
Дуже низький	0 – 20
Низький	21 – 30
Середній	31 – 60
Достатній	61 – 90
Високий	91 – 100

Швидкість поширення інформації та її одержання можна забезпечити розвитком інфраструктури комунікативних мереж. На сьогодні найбільш ефективним шляхом поширення інформації є Всесвітня мережа Інтернет. Оскільки суспільний розвиток у світі супроводжується розвитком високих новітніх технологій, на наш погляд, швидкість отримання інформації та її використання у повсякденному житті є надто важливим елементом розвитку суспільства, тому збільшення користувачів Інтернет-ресурсом вказує на зростання інтелектуального розвитку суспільства і його відповідності вимогам сучасності. Рівень розвитку комунікативних мереж, згідно з нашими дослідженнями, варто визначати як частку користувачів Інтернет-ресурсом у загальній кількості населення країни (потенційних та фактичних платників податків):

$$P_k = \frac{U}{m} \cdot 100\%, \quad (1.18)$$

де P_k – рівень розвитку комунікативних мереж; U – кількість користувачів Інтернетом (швидкісним); m – кількість мешканців. Отже, для отримання більш інформативної характеристики та формування об'єктивної оцінки ситуації пропонуємо визначення рівня розвитку комунікативних мереж відповідно до показників, зазначених у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Шкала для встановлення рівня розвитку
комунікативних мереж**

Рівень розвитку комунікативних мереж	Коефіцієнт співвідношення
Дуже низький	0 – 30
Низький	31 – 50
Середній	51 – 75
Достатній	76 – 95
Високий	більше 95

Зауважимо, що на сьогодні визначити цей показник в українській економіці практично неможливо, адже статистика щодо використання Інтернет-ресурсу в Україні не ведеться належним чином, що, на наш погляд, не відповідає вимогам сьогодення у контексті змін та науково-технічного прогресу. Дані, зафіксовані в офіційних статистичних збірниках, не дозволяють надати об'єктивну оцінку розвитку вітчизняних комунікативних мереж.

Ще один показник, який, на нашу думку, суттєво впливатиме на визначення дієвості преференційного оподаткування, пропонуємо визначати як частку відремонтованих (модернізованих) будівель, а також приватних помешкань громадян у загальній кількості будівель (приватних помешкань громадян). Запровадження преференцій такого плану дало б можливість інтенсивнішого оновлення та модернізації відповідних об'єктів, стимулюючи до таких заходів безпосередніх власників та їх користувачів за власний кошт. Таким чином, рівень модернізації визначимо за відповідною формулою:

$$P_M = \frac{K}{k} \cdot 100\%, \quad (1.19)$$

де P_M – рівень модернізації; K – кількість модернізованих, будівель (приватних помешкань); k – загальна кількість будівель (приватних помешкань).

Для точнішого визначення рівня модернізації варто встановити шкалу з показниками, зазначеними у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Шкала для встановлення рівня модернізації

Рівень модернізації	Коефіцієнт співвідношення
Низький	0 – 30
Середній	31 – 50
Достатній	51 – 75
Високий	більше 75

Звернемо увагу, що такий підхід до визначення дієвості функціонування податкових преференцій суттєво спрощує процедуру їх надання, визначення їх соціально-економічної доцільності та оцінку фіскальних наслідків.

Отже, розуміння причиново-наслідкових зв'язків між соціально-економічною доцільністю та можливими фіскальними наслідками функціонування преференційного оподаткування є вкрай важливим для осмислення основних векторів економічного розвитку нашої держави.

Дослідження досягнень теорії і практики функціонування преференційного оподаткування дає змогу виокремити основні альтернативи вирішення дискусійних питань, а концепція податкової реформи потребує повного переосмислення та планомірної адаптації до реалій вітчизняних умов господарювання.

1.5. Концептуальні засади оподаткування майна в контексті формування фінансових ресурсів на локальному рівні

Оподаткування майна є одним з найважливіших та найефективніших інструментів державного регулювання ринкової економіки. Податок на нерухомість – основне джерело доходів місцевих бюджетів, засіб раціонального використання капіталу (майна) і елемент соціального вирівнювання при справедливому співвідношенні між оціненою вартістю майна та платоспроможністю платників. Крім виконання фіскальної функції, податок на майно став

основою для розвитку майнових прав і ефективним важелем у процесах децентралізації та детінізації доходів.

Серед розмаїття податків, що справляються у світі, найбільшого поширення набув майновий податок. Як правило, базою майнових податків є земля й будинки, але в деяких податкових системах до податкової бази входить також рухоме майно: транспортні засоби, товарно-матеріальні запаси компаній, обладнання й устаткування⁸³.

Наукова дискусія щодо теоретичних основ оподаткування майна потребує глибокого аналізу окремих елементів системи оподаткування.

Безперечно, основною ланкою серед понять фінансової науки є податок. Природа податку характеризується багатогранністю і сутність цього явища лежить у правовій, господарській та фінансово-економічній площинах. В сучасній економічній науці при однозначності підходу до трактування економічного змісту податку подано доволі різні визначення. Потрібно зауважити, що особливі труднощі виникають при трактуванні саме майнових податків. Вважаємо за доцільне дослідити поняття податку з огляду на його економічну природу та місце в системі бюджетно-податкових відносин.

Професор В. Л. Андрущенко зазначає, що податки – це демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектору в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам⁸⁴.

Акцент на демократичні процедури встановлення є особливо важливим через те, що сучасний розвиток демократичних держав передбачає обов'язкове запровадження податків на основі закону, який ухвалюється вищим законодавчим органом, що обирається всенародно. У період новітньої історії України траплялися випадки, коли податки запроваджувалися не законами Верховної Ради України, а декретами Кабінету Міністрів України.

⁸³ Крисоватий А. І. Податкова система : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 331 с.

⁸⁴ Андрущенко В. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті. Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів / В. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 302 с.

Трактуючи поняття податку, В. В. Буряковський, який підтримує позицію професора В. Л. Андрущенко, зазначає, що податки – це встановлені вищим органом законодавчої влади обов’язкові платежі, які сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом.

І. Янжул, формулюючи визначення податку, тлумачить його як односторонні економічні пожертви громадян, які держава або інші суспільні групи стягують легальним шляхом і законним способом з їх приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб⁸⁵.

Проте в окремих випадках дискусійним залишається питання щодо принципу демократичності процедури встановлення податку, а саме ігнорування законодавчим органом специфіки господарської діяльності окремих категорій платників податків та встановлення такого режиму оподаткування, який є критичним для легальної діяльності суб’єктів господарювання.

У класичному розумінні всі податки поділяються на загальнодержавні й місцеві, прямі й опосередковані (непрямі), податки з юридичних і фізичних осіб (змішані), податки на доходи, податки на споживання та податки на майно (рис. 1.12).

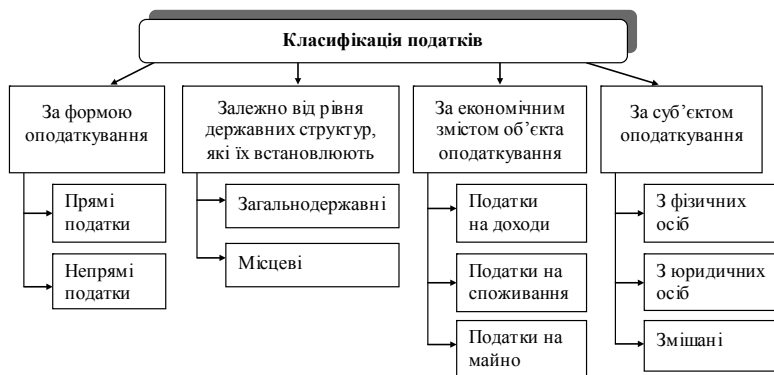


Рис. 1.12. Структурно-логічна схема класифікації податків

⁸⁵ Янжул І. І. Основы начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – 4-ое изд., измен. и дополн. – С. Пб., 1904. – 499 с.

Податки, які надходять до державного бюджету, називаються державними і встановлюються законами держави. Місцеві податки та збори теж встановлюються законами держави, але місцеві органи влади мають певні права щодо обкладання цими податками. Органи місцевого самоврядування можуть диференціювати ставки податків у межах ставки, визначеної законом. Залежно від об'єкта оподаткування, податки поділяються на прямі й непрямі. Коли об'єктом оподаткування є прибуток, земля, капітал або дохід юридичної чи фізичної особи, то це прямий податок, який залежить від величини певної власності⁸⁶.

Прямі податки традиційно поділяють на дві групи: особисті та реальні. Різниця між ними полягає у співвідношенні платника й об'єкта оподаткування. При особистому оподаткуванні первинним є платник, і податки встановлюються персонально для нього, а вторинним – об'єкт обкладання. При реальному оподаткуванні передбачається оподаткування майна за зовнішніми ознаками, тобто первинним є об'єкт обкладання, а вторинним – платник⁸⁷.

О. Д. Василик зауважує, що реальні податки (від англ. *real* – «майно») – це податки, які передбачають оподаткування майна незалежно від доходів його власників, тобто первинним тут є об'єкт оподаткування, а вторинним – платник податку. До таких податків він зараховує податки на землю, житло, транспортні засоби, майно і рентні платежі⁸⁸.

Професор В. І. Кравченко розглядає місцеві податки як плату за послуги, які органи місцевого самоврядування надають членам територіального колективу⁸⁹.

Ми цілком погоджуємось з цим вченим, що податки, які справляються до місцевих бюджетів, зокрема бюджетів органів місцевого самоврядування, в окремих випадках можуть мати цільове ви-

⁸⁶ Василик О. Д. Теорія фінансів : підруч. / О. Д. Василик. – 4-те вид., доп. – К. : НІОС, 2003. – 416 с.

⁸⁷ Іванов Ю. Б. Податкова система : підруч. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.

⁸⁸ Василик О. Д. Податкова система України: навч. посіб. / О. Д. Василик. – К. : ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 478 с.

⁸⁹ Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: навч. посіб. / В. І. Кравченко. – К. : Знання, 1999. – 487 с.

користання, що дасть змогу платникам спостерігати ефективність використання сплачених коштів на певній території. Однак такий підхід обмежує місцеву владу у використанні коштів з огляду на пріоритетні напрямки розвитку територіально-адміністративних одиниць.

Один з реальних прямих податків – це податок на нерухомість, який вважається найбільш давнім європейським податком. Загальна логічна підстава для оподаткування майна полягає у тому, що сам факт володіння ним породжує певні вигоди для його власника (навіть якщо при цьому відчутні доходи не отримані, як наприклад, у разі володіння творами мистецтва), а також у тому, що принаймні частину вартості майна можна розглядати як прибутки від приросту капіталу. При цьому податки на нерухомість вважаються добрими саме на місцевому рівні. Це пов'язано з тим, що:

– вартість нерухомого майна – це більшою мірою змінна запасу (stock variable), ніж потоку (flow variable), якими є, наприклад, доходи, споживання або продаж. Як для будь-якої змінної запасу, вартість нерухомості може бути обчислена тільки в певний момент, її розмір не має протяжності у часі. Тому податок на майно менше, ніж податки на змінні потоку, залежить від динаміки господарської кон'юнктури, що добре узгоджується зі специфікою завдань, які вирішують органи місцевого самоврядування;

– об'єкт оподаткування легко ідентифікувати: він має територіальну прив'язку і його не можна або дуже важко перевести в іншу місцевість (на відміну, наприклад, від прибутку)⁹⁰.

О. Р. Романенко також зараховує майнові податки до категорії прямих реальних податків і уточнює, що це податки, які передбачають оподаткування майна на основі зовнішніх ознак; платниками виступають власники цього майна незалежно від їхніх доходів (податок на землю, податок з власників транспортних засобів, майнові податки)⁹¹.

Як стверджує професор А. І. Крисоватий, сьогодні прямі податки є базисом податкових систем держав з розвинутою

⁹⁰ Вишневецький В. П. Місцеві податки і збори у ринковій економіці / В. П. Вишневецький, З. В. Рибак // *Фінанси України*. – 2001. – № 1. – С. 11 – 20.

⁹¹ Романенко О. Р. *Фінанси: підруч.* / О. Р. Романенко. – К.: Центр навч. літ-ри, 2003. – 312 с.

ринковою економікою та мають значні переваги порівняно з непрямими⁹². Зокрема, він виділяє низку основних переваг і недоліків прямих податків (рис. 1.13).



Рис. 1.13. Переваги і недоліки прямих податків

Характеризуючи основні переваги та недоліки прямих податків крізь призму оподаткування майна, погоджуємося з А. І. Крисоватим щодо наведених у таблиці переваг і недоліків. Водночас вважаємо дискусійним його твердження про недоліки прямого оподаткування, а саме: складність механізму бухгалтерського обліку об'єкта оподаткування та необхідність високого рівня контролю й відповідного апарату для запобігання приховуванню доходів. Одна з головних переваг майнового оподаткування – це його прозорість і мала ймовірність ухилення від сплати цього податку. Таку позицію поділяє професор М. І. Карлін, який зазначає, що перевагою майнового податку є його наочність, доступність визначення податкової бази, а це полегшує завдання контролю за його збором⁹³.

⁹² Іванов Ю. Б. Податкова система : підруч. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.

⁹³ Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн : навч. посіб. / М. І. Карлін. – К. : Кондор, 2004. – 384 с.

Вважаємо, що саме доступність визначення податкової бази принципово відрізняє податок на майно від таких традиційних податків, як податки на прибуток та додану вартість.

А. І. Крисоватий також вказує, що адміністрування податку на майно не позбавлене труднощів, які призводять до нерівномірної оцінки вартості нерухомості або її недооцінки. В інших випадках треба брати за основу порівняння з іншими подібними оцінками. Проте ці й інші недоліки не позбавили майнове оподаткування на місцях популярності та його ролі у загальній фіскальній структурі місцевого самоврядування⁹⁴.

Майновий податок, за визначенням професора М. І. Карліна, називають ще податком на нерухомість, адже до об'єктів оподаткування належить вартість нерухомого майна – землі (враховуючи природні ресурси), житлових будинків, гаражів, господарських фермерських споруд, худоби, машин.

Податок на майно певною мірою відповідає вимогам загальних податкових принципів платоспроможності (*ability-to-pay principle*) та вигод від надання суспільних послуг (*benefits-received principle*). У першому випадку це зумовлено тим, що чим більше накопичив багатства індивідум, тим, очевидно, вища і його можливість сплачувати податок. В другому випадку це пояснюється тим, що податок на майно можна розглядати також як плату за послуги влади щодо його захисту й утримання. Ми поділяємо думку В. П. Вишневського щодо вищеназваних принципів, оскільки податок на майно при встановленні завищених ставок порушуватиме принцип спроможності його сплачувати і сприйматиметься населенням як несправедливий.

Сучасний стан оподаткування майна й теоретичні напрацювання представників фінансової науки свідчать про недостатній рівень наукових досліджень у цій сфері. Особливо проблематичним є формування концептуальних засад щодо визначення об'єкта оподаткування нерухомого майна, а відповідно, і різне бачення системи податків на майно. На нашу думку, причина полягає в тому, що

⁹⁴ Крисоватий А. Місцеві податки у США та особливості їх справляння / А. Крисоватий, В. Мельник // Фінанси України. – 1999. – № 1. – С. 100 – 106.

проблема лежить в економічно-правовій площині. Аналіз наукових праць вчених показує, що різновиди майнових податків мають дуже широкий спектр. Основні з них показано на рис. 1.14.

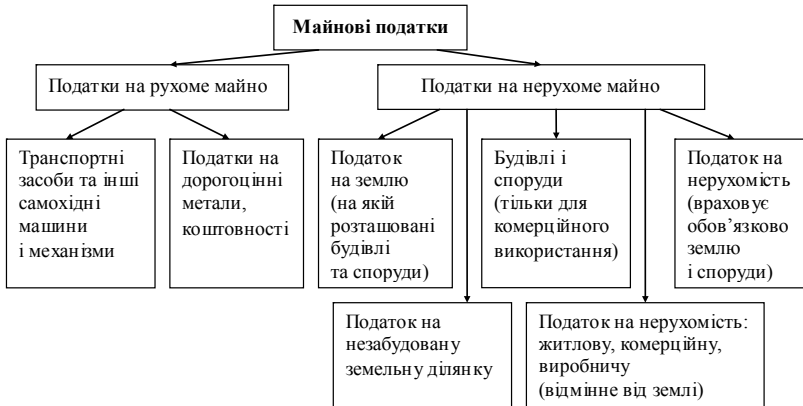


Рис. 1.14. Основні податки на майно

Різноманітність майнових податків породжує неоднозначність та невизначеність таких термінів, як «нерухомість» і «нерухоме майно». Науковці й законодавці широко використовують ці поняття. Як правило, економічний зміст їхніх дефініцій зводиться до єдиного. Окремі дослідники об'єкт нерухомості розуміють як матеріальний конус, що бере початок у центрі Землі та закінчується у безповітряному просторі⁹⁵. Цивільний кодекс України трактує «нерухоме майно» і «нерухомість» як земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їхнього призначення⁹⁶.

Поняття «нерухомість» (нерухомої речі), на нашу думку, відрізняється від поняття «нерухоме майно», якщо їхні визначення розглядати крізь призму об'єкта оподаткування. Нерухома річ – це предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивіль-

⁹⁵ Асаул А. М. Економіка нерухомості: підруч. / А. М. Асаул, І. А. Брижань, В. Я. Чевганова. – К.: Лібра, 2004. – 304 с.

⁹⁶ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=a&find=1&typ=21>.

ні права й обов'язки, а майно – це річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Беручи до уваги такі визначення, доходимо висновку, що поняття «нерухоме майно» має передбачати ще «майнові права», в іншому разі це нерухомість, тобто нерухома річ. Нерухомість протягом великого періоду історії є об'єктом податкових інтересів держави. З цієї причини такий вид майна передбачав державну реєстрацію прав на неї. Саме ця процедура дає змогу інвентаризувати об'єкти оподаткування й ідентифікувати платника податку. Сутність природи об'єкта нерухомості відображено в рис. 1.15.

Отже, при різному трактуванні об'єкта нерухомості фундаментальним і загальним є таке положення: нерухомість – це все те, що не може без значної шкоди бути переміщеним відносно землі, а також сама земельна ділянка.

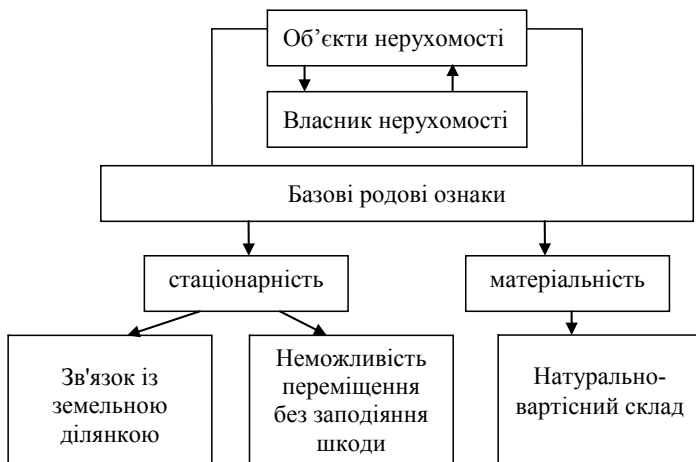


Рис. 1.15. Сутність об'єкта нерухомості

Сутність об'єкта нерухомості як об'єкта оподаткування доцільно розглядати у двох аспектах: як благо та як джерело доходу.

У фінансовій науці виділяють такі основні елементи податку: суб'єкт, об'єкт, одиниця оподаткування, ставка, податкові пільги і база оподаткування.

Суб'єкт оподаткування – юридична або фізична особа, яка є платником податку. Об'єкт податку – предмет, наявність якого дає підстави для оподаткування його власника. Об'єкт оподаткування та суб'єкт оподаткування визначаються законом. Одиниця оподаткування – це одиниця виміру об'єкта. Як одиниці можуть використовуватись одиниці виміру площі, грошові одиниці.

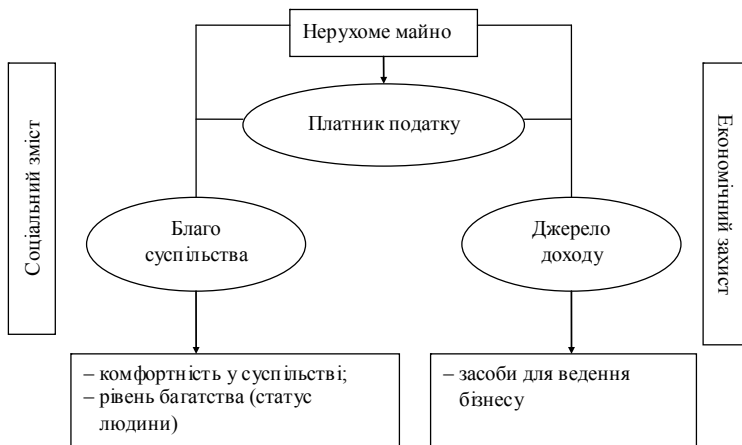


Рис. 1.16. Особливості оподаткування нерухомості

Важливим елементом податку є його ставка. Ставку розуміють як розмір податку на оподатковану одиницю. Встановлення оптимальної ставки – це той фундаментальний інструмент, від якого залежить ефективність майнового оподаткування. На особливу увагу заслуговує такий елемент податку на майно, як податкові пільги. Основна функція пільг – це зменшення податкового тиску на платника, який характеризується певними особливостями порівняно з іншими платниками. Пільги передбачають повне або часткове звільнення платників податків від податку згідно з чинним законодавством.

Об'єктом оподаткування нерухомості виступає земля, розміщені на ній будівлі та споруди, у тому числі незавершене будівництво. Важливою складовою податку на нерухомість є ринкова вартість об'єкта, застосування якої більш справедливе на ринку нерухомості, ніж балансова вартість. Ще одна особливість податку на нерухомість полягає у тому, що ставки податку єдині для всіх видів нерухомості, але частка у вартості об'єкта, яка підлягає оподаткуванню, відрізняється залежно від способу використання об'єкта нерухомості. Інакше кажучи, оподатковувана база змінюється від того, чи належить об'єкт нерухомості до житла, об'єктів соціально-культурного призначення, промислових або комерційних організацій.

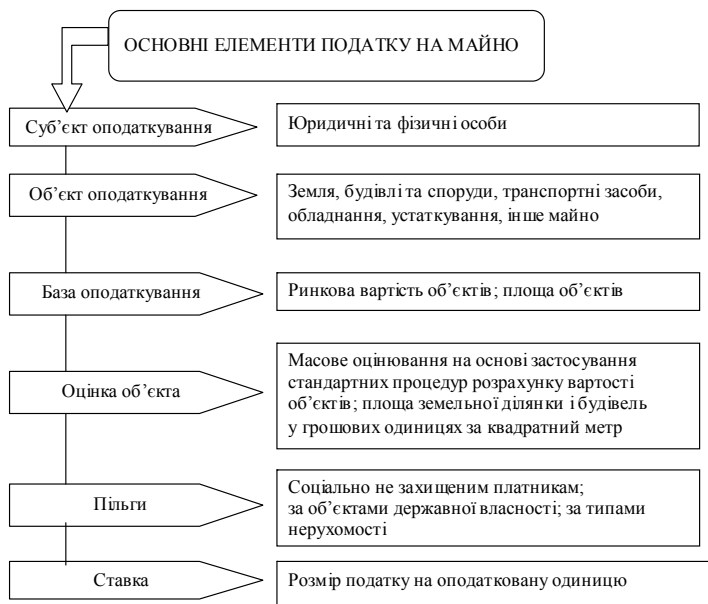


Рис. 1.17. Основні елементи податку на майно

Такий підхід до визначення оподаткованої бази вважається оптимальним, але ринкова вартість об'єкта не завжди стає єдиним інструментом при розрахунку податку на майно.

Платниками майнового податку є фізичні та юридичні особи, які володіють певною власністю в межах їхньої податкової юрисдикції. Звідси походить інша назва податку на майно – податок на власність. Що стосується позиції професора М. І. Карліна, який трактує податок на майно як податок на нерухомість і на власність, то ми її підтримуємо лише частково, оскільки майно яке є базою оподаткування, класифікується як рухоме та нерухоме майно.

Податки на власність – це значно ширша категорія, яка, крім податку на майно (рухоме й нерухоме), ще і податки на перехід права власності, зокрема податок на спадщину та дарування. Згідно із сучасною класифікацією, наведеною у Керівництві зі статистики державних фінансів Міжнародного валютного фонду, до податків на власність належать:

- податки на рухоме і нерухоме майно;
- податки на спадщину й дарування⁹⁷.

Серед майнових податків науковці у сфері податкових фінансів значну увагу приділяють саме податку на будівлі, яким оподатковуються житлові будинки, фабрики, заводи, склади та інші споруди. Характеризуючи особливості механізму справляння податків з будівель, вони роблять акцент на низькому граничному розмірі ставки таких податків, оскільки за межею бази оподаткування перебуває значна частина вартості нерухомості. Інша група вчених не погоджується з таким підходом і стверджує, що вартість будівель не є оптимальним об'єктом для оподаткування. На їхню думку, податок з будівель має відповідати тим доходам або натуральним вигодам, які отримує її власник, тому матеріальна вартість не може бути показником справжньої прибутковості⁹⁸.

У теорії майнового оподаткування певне місце займає спеціальне оподаткування у вигляді справляння податку на незаслужений приріст цінності. Незаслуженим приростом цінності назване таке підвищення вартості нерухомого майна, яке не залежить від зусиль та волі його власника⁹⁹. Податок на приріст цінності або на приріст капіталу, переважно житла, вводиться для зменшення

⁹⁷ Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с. – (Вища освіта XXI століття).

⁹⁸ Мітіліно М. І. Основи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К. : Держ. вид-во України, 1929. – 395 с.

⁹⁹ Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки / Д. Боголепов. – М. : Пролетарий, 1925. – 281 с.

надмірного обігу операцій з житлом і пов'язаних з цим спекуляцій. Він застосовується здебільшого у випадку, якщо власність продається протягом визначеного періоду після купівлі, наприклад, більше, ніж один раз на рік. Муніципалітети, використовуючи надходження від податків на майно для розвитку територій (будівництво та ремонт доріг, влаштування інженерних мереж), у такий спосіб збільшували вартість будівель і земельних ділянок.

На практиці звичайно застосовуються єдині податки на нерухомість, та відповідно до поширеної думки цей податок вважається регресивним (щодо оподаткування будинків і споруд). Вітчизняний науковець В. П. Вишневський, вважає, що насправді це дуже суперечливе питання. На його думку, враховувати оцінки, які ґрунтуються на показнику річного доходу, то справді існують аргументи, що з його зростанням питома вага витрат на споживання нерухомості зменшується. Отже, аналізований податок можна вважати регресивним. Проте якщо вже спиратись на показник так званого нормального доходу, то виявляється, що використання будівель приблизно пропорційне до його розміру та податок на майно є не регресивним, не прогресивним, а скоріше пропорційним. Якщо ж, беручи за основу модель загальної рівноваги, припустимо, що пропозиція капіталу в економіці фіксована (крива пропозиції розташована вертикально), то тягар податку на нерухомість цілком падає на власників капіталу, а оскільки частка доходів від капіталу звичайно збільшується зі зростанням прибутку, то аналізований податок можна характеризувати як прогресивний¹⁰⁰.

Професор А. І. Крисоватий також наголошує, що хибною є позиція щодо регресивності майнового податку і звертає увагу на те, що це стосується не кожного виду оподаткованого майна. Зокрема, податок на землю можна зарахувати до прогресивних, бо податкові ставки зростають залежно від якості, соціального й економічного розвитку міста, інфраструктури. Водночас податок на поліпшення, враховуючи житловий фонд, ближчий до регресивного, хоч і не настільки, як податок з продажу¹⁰¹.

¹⁰⁰ Вишневський В. П. Місцеві податки і збори у ринковій економіці / В. П. Вишневський, В. В. Рибак // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С. 11 – 20.

¹⁰¹ Крисоватий А. Місцеві податки у США та особливості їх справляння / А. Крисоватий, В. Мельник // Фінанси України. – 1999. – № 1. – С. 100 – 106.

Для того, щоб глибоко охарактеризувати основи оподаткування майна, необхідно розглянути цю категорію як складову фінансової науки, яка має значне теоретичне й методологічне підґрунтя. Потрібно зазначити, що значний внесок у теорію податків зробив німецький вчений А. Вагнер, який у своїх наукових дослідженнях обґрунтував необхідність оподаткування капіталу. Ця точка зору була прийнята наукою та фіскальною практикою. На початку 30-х рр. XX ст. податки на власність, тобто на капітал, зайняли провідне місце в доходах бюджетів багатьох економічно розвинутих країн Європи¹⁰².

Оскільки майнові податки вважаються важливою складовою фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, проаналізуємо особливості побудови цієї системи.

Професор О. П. Кириленко до основних складових фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування зараховує: доходи місцевих бюджетів, кошти цільових фондів, фінансові ресурси підприємств комунальної власності, благодійні, спонсорські внески, пожертвування й інші ресурси, передбачені законодавством (рис. 1.18).



Рис. 1.18. Структура фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування¹⁰³

¹⁰²Василик О. Д. Теорія фінансів : підруч. / О. Д. Василик. – [4-те вид., доп.]. – К. : НІОС, 2003. – 416 с.

¹⁰³Кириленко О. П. Місцеві фінанси : підруч. / О. П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.

У розпорядженні держави, органів місцевого самоврядування, окремих суб'єктів господарювання, домогосподарств перебувають певні грошові кошти і грошові фонди, які в сукупності становлять їхні фінансові ресурси.

Фінансові ресурси місцевих органів влади (муніципальні ресурси) – лише частка регіональних фінансових ресурсів, оскільки останні містять у собі кошти підприємств та населення, якими не можуть розпоряджатися місцеві органи. Муніципальні фінансові ресурси можна поділити на кошти місцевого бюджету і фінансові ресурси підприємств комунальної власності¹⁰⁴. Потрібно зауважити, що на сучасному етапі через зміну бюджетного законодавства основною складовою фінансових ресурсів є місцеві бюджети.

Формування фінансових ресурсів відбувається у процесі розподілу, перерозподілу й використання валового внутрішнього продукту. Наявність фінансових ресурсів – це обов'язкова умова для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення різноманітних суспільних потреб.

Джерелом фінансових ресурсів завжди є валовий внутрішній продукт країни як вартість усіх створених у суспільстві благ за певний період (як правило, за рік). Фінансові ресурси утворюються за рахунок податків та інших обов'язкових платежів, прибутку, амортизаційних відрахувань. Податки, збори, обов'язкові внески, прибуток – форми доданої вартості. Тому можна зробити висновок, що фінансові ресурси утворюються за рахунок тієї частини ВВП, яка є новоствореною вартістю.

Ефективна діяльність органів місцевого самоврядування безпосередньо залежить від обсягів фінансових ресурсів, які перебувають в їхньому розпорядженні.

На думку О. П. Кириленко, природі місцевого самоврядування більшою мірою відповідають прямі податки. Зміцнити дохідну базу місцевих бюджетів можна також шляхом запровадження податку на нерухоме майно. Майнові податки належать до найбільш давніх, які знає людство, в тих чи інших формах вони функціонують

¹⁰⁴ Суховірська О. Б. Фінансові ресурси місцевих бюджетів / О. Б. Суховірська // Фінанси України. – 2002. – № 11. – С. 61 – 62.

у системах оподаткування всіх країн, а в більшості з них належать до місцевих податків.

У сучасній зарубіжній і вітчизняній літературі проблематика фінансових ресурсів досліджується в контексті теорії та практики місцевого самоврядування. Місцеве самоврядування як складова форма управління на рівні місцевої влади сформувалася у країнах Європи в другій половині XVIII ст.¹⁰⁵ Магдебурзьке право передбачало надання особливих повноважень міській владі, в тому числі у сфері оподаткування.

Сучасні концептуальні підходи до побудови системи місцевих фінансів задекларовано в Європейській хартії про місцеве самоврядування, яка ухвалена 15 жовтня 1985 р. в місті Страсбург. Україна Хартію підписала 6 листопада 1996 р. та ратифікувала Законом України № 452/97-ВР (452/97-ВР) від 15.07.97 р. Цей документ передбачає відокремлення місцевих органів самоврядування від державної влади і певну незалежність та самостійність при здійсненні покладених на них функцій у межах їхньої компетенції. Відповідно до статті 9 Європейської хартії про місцеве самоврядування, встановлено такі основні вимоги до побудови фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування:

1. Органи місцевого самоврядування мають право в межах національної економічної політики на власні адекватні фінансові ресурси, якими вони можуть вільно розпоряджатися в межах своїх повноважень.

2. Принаймні частина фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування формується за рахунок місцевих податків і зборів, розмір яких вони мають повноваження встановлювати в межах закону.

3. Фінансові системи, які становлять підґрунтя для ресурсів органів місцевого самоврядування, мають достатньо диверсифікований та підвищувальний характер і повинні забезпечувати можливість приводити наявні ресурси, наскільки це практично можливо, у відповідність до реального зростання вартості виконуваних ними завдань¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Кириленко О. П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика) / О. П. Кириленко. – К. : НІОС, 2000. – 384 с.

¹⁰⁶ Європейська хартія місцевого самоврядування : ратифіковано Законом № 452/97-ВР від 15.07.1997 р. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_036.

Ще одним документом, який регулює діяльність місцевого самоврядування, є Всесвітня декларація місцевого самоврядування, ухвалена 26 вересня 1985 р. в Ріо-де-Жанейро Всесвітнім союзом органів місцевого самоврядування на XXVII Міжнародному конгресі. Місцеві органи влади, згідно з цією декларацією, повинні мати право на відповідні фінансові ресурси, відокремлені від коштів інших рівнів управління, та вільно розпоряджатися грошовими надходженнями в межах своїх повноважень. Розподіл коштів між місцевими органами влади має в розумних пропорціях узгоджуватися з тими завданнями, які виконуються ними. Необхідно, щоб ці кошти надходили регулярно і періодично для того, щоб вони забезпечували безперервну роботу служб та відповідне фінансове планування. У разі делегування будь-яких нових повноважень здійснюється перерозподіл фінансових коштів, необхідних для виконання цих повноважень.

Певна частина фінансових ресурсів місцевих органів влади має формуватися за рахунок місцевих податків, платежів і внесків, розміри яких встановлюють ці органи. Податки, які місцеві органи влади повинні мати право збільшувати або від яких вони отримують гарантовану частку, мають достатньо загальний та гнучкий характер, щоб забезпечувати для місцевої влади можливості щодо дотримання зобов'язань¹⁰⁷.

Основне місце у складі фінансових ресурсів місцевого самоврядування займають доходи місцевих бюджетів. Професор О. П. Кириленко виділяє такі головні фактори, які впливають на обсяги фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування:

- розподіл повноважень між органами державної влади і місцевим самоврядуванням;
- розподіл дохідних джерел державного й місцевих бюджетів, проведений відповідно до наданих владних повноважень і функцій;
- діюча система оподаткування: перелік податків та внесків, їхньої ставки, пільг.

¹⁰⁷ Місцеве самоврядування [Електронний ресурс] // Вікіпедія: вільна енциклопедія. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/>.

Необхідно вказати, що поняття фінансової незалежності є відносним. Згадана дослідниця уточнює, що в унітарних державах не може бути повністю самостійних органів місцевого самоврядування. Потрібно зауважити й те, що фінансовою науковою і світовою практикою напрацьовано основні концептуальні механізми обмеження самостійності органів місцевого самоврядування з боку держави.

Майнові податки як елементи податкових систем потребують особливого дослідження в контексті формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування. До початку ХХ ст. податки на власність переважали у складі бюджетних доходів та лише пізніше, з розвитком капіталу, поступилися іншим прямим і непрямим податкам. Ю. В. Петленко зазначає, що, незважаючи на те, що в доходах державних бюджетів ринкових країн податки на власність не відіграють значної фіскальної ролі, вони слугують важливим джерелом доходів місцевих бюджетів і ще одним з ефективних важелів регіонального регулювання розвитку економіки¹⁰⁸.

О. Романенко доводить, що найважливішими на місцевому рівні є насамперед податки на нерухоме майно юридичних та фізичних осіб і на землю¹⁰⁹. Цей податок дає змогу розширити дохідну базу місцевих бюджетів та створити стійке й надійне джерело їхніх доходів для реалізації політики децентралізації місцевої влади і забезпечення ефективності у фінансуванні послуг та інфраструктури на рівні територіальних громад.

За твердженням професора А. І. Крисоватого, середня частка майнових податків у місцевих податкових надходженнях становить близько 50% у федеративних країнах і 30% в унітарних країнах.

Майнові податки відповідають засадам справедливого оподаткування, тому що володіння землею, нерухомістю, транспортними засобами є ознакою певного рівня доходів й оподаткування таких цінностей не суперечить вимозі щодо врахування платоспроможності платників. Податки на майно мають характерні особливості, що роблять їх зручними для використання як місцевих

¹⁰⁸ Петленко Ю. В. Місцеві фінанси: опорний конспект лекцій / Ю. В. Петленко, О. Д. Рожко. – К. : Кондор, 2004. – 282 с.

¹⁰⁹ Романенко О. Р. Фінанси : підруч. / О. Р. Романенко. – К. : Центр навч. літ-ри, 2003. – 312 с.

або тих, які формують фінансові ресурси органів місцевого самоврядування, оскільки нерухомість неможливо приховати чи перемістити на іншу територію. Крім цієї переваги, саме на місцевому рівні простіше обліковувати, оцінювати та спостерігати за всіма змінами щодо бази оподаткування.

Вагомим аргументом на користь застосування у місцевому оподаткуванні податків на майно є те, що вони не конкурують з тими податками, які збирає центральний уряд: податком на прибуток підприємств (крім комунальної форми власності), податком на додану вартість, акцизним збором, митом й ін.

Як показує практика ринкових країн, майновим податкам властива стабільність надходжень. Як фінансовий ресурс органів місцевого самоврядування майнові податки забезпечують їм власні надходження та гарантують певну незалежність навіть у періоди економічного спаду.

Ще одним фактором, який підтверджує, що майнові податки – джерело фінансових ресурсів саме органів місцевого самоврядування, є те, що ці податки, як ніякі інші, відповідають принципу вигоди. Надходження від такого податку використовуються для фінансування послуг на місцевому рівні. Для платників, вартість майна яких збільшується в результаті оподаткування, податок на нерухомість асоціюється з платою за послуги, що надають органи місцевої влади. Чим більше мешканців беруть участь у формуванні фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування (не тільки за рахунок плати за нерухомість), тим вищим є рівень надання суспільних послуг, на які вони можуть розраховувати.

Оптимальний розподіл функцій між загальнодержавною та місцевою владами залишається надзвичайно проблематичним питанням. Такий розподіл, на думку більшості науковців, має ґрунтуватися на принципі ефективності. Його суть полягає в тому, що функції покладаються на той рівень влади, який здатний їх виконати ефективніше і дешевше.

Аналіз теоретичних та практичних основ функціонування органів місцевого самоврядування, які базуються на принципах доцільності й ефективності, показує, що до компетенції місце-

вої влади належать питання соціального захисту, освіти, охорони здоров'я, житлово-комунальне господарство, дороги місцевого значення і благоустрій. З урахуванням функцій місцевої влади формуються інструменти та обсяги доходів місцевих бюджетів. Потрібно зазначити, що практично у всіх країнах світу спостерігається стійка тенденція до розширення повноважень органів місцевого самоврядування.

Місцеві органи влади залежно від державного устрою і бюджетно-податкової системи мають різні права щодо встановлення та регулювання податків на майно. В унітарних державах місцева влада не може встановлювати свої податки. У компетенцію місцевої влади передається право змінювати такі елементи, як ставка податку, граничні межі якої визначено законодавством країни. У федеративних державах місцева влада може впливати на більшу кількість елементів податку і навіть встановлювати податки самостійно.

Досліджені переваги податків на майно у контексті фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування не усувають і не зменшують їхніх недоліків характерних для майнових податків. До недоліків майнового оподаткування належить те, що вони доволі непопулярні серед населення, а їхнє запровадження завжди наштовхується на жорсткий опір. Майнові податки достатньо складні в адмініструванні. Проблема полягає в тому, що практично не існує єдиних та оптимальних методик оцінки вартості майна, необхідного досвіду й кваліфікованих кадрів, а також відповідної бази даних.

При оподаткуванні майна об'єктом виступає майно, а не власник з його доходами. Така постановка питання є класичною і, природно, породжує нову проблему. Її суть полягає у тому, що існує багато власників майна, які не мають необхідних доходів для сплати податку. Передусім це стосується осіб з фіксованими доходами – пенсіонерів, інвалідів, інших малозабезпечених категорій громадян.

Податок на майно може змусити їх відмовитись від нерухомого майна. Сплатити податок чи відмовитись від власності – це болюча та небезпечна проблема за своїми соціальними наслідками.

Як свідчить світовий досвід, таку суперечність можна вирішити за допомогою механізму надання пільг. Система пільг, відпрацьована у країнах, які використовують податки на майно, дає змогу уникнути можливих небажаних наслідків і захистити найбільш уразливі групи населення.

Позиція зарубіжних та вітчизняних науковців полягає в тому, що надання додаткових повноважень органам місцевого самоврядування у сфері місцевих фінансів має здійснюватися шляхом децентралізації. Фундаментальною є норма, яка передбачає, що власні повноваження місцевої влади фінансуються за рахунок власних дохідних джерел. Аналіз реального стану фінансового забезпечення органів місцевого самоврядування свідчить про відсутність власних доходів.

Як вказує доктор економічних наук Л. Л. Тарангул, сучасний стан бюджетно-податкової сфери характеризується: а) надмірною централізацією бюджетних ресурсів; б) низьким рівнем забезпечення місцевих бюджетів власними доходами; в) неефективним перерозподільчим механізмом надання преференцій регіонам без урахування рівня їхнього економічного розвитку та можливостей щодо сплати податків, а це не викликає зацікавленості в органах місцевої влади щодо збільшення податкових надходжень від власних джерел¹¹⁰.

У зарубіжній та вітчизняній фінансовій літературі часто використовуються терміни «фіскальна децентралізація» і «фінансова децентралізація». Українські вчені, як правило, застосовують термін «фінансова децентралізація» й трактують це поняття як процес розподілу функцій та фінансових ресурсів між центральним урядом і місцевою владою.

Англійський вчений В. Отус констатує, що традиційна теорія фіскального федералізму дає набір рекомендацій для закріплення за різними рівнями державної влади певних функцій та відповідних фіскальних інструментів¹¹¹.

¹¹⁰ Тарангул Л. Л. Удосконалення податкової політики у контексті соціально-економічного розвитку регіонів / Л. Л. Тарангул // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 8 – 17.

¹¹¹ Колодій С. Ю. Децентралізація бюджетної системи та економічне зростання / С. Ю. Колодій // Фінанси України. – 2001. – № 3. – С. 63 – 68.

Теоретичну основу фіскальної децентралізації формують головні принципи, які ввів у науковий обіг вчений Р. Масгрейв. Згідно з принципом 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 блага¹¹².

Вищенаведені принципи фіскальної децентралізації необхідно враховувати при прийнятті відповідних законодавчих актів, які регулюють відносини між центральним урядом та органами місцевого самоврядування. Фінансова децентралізація виступає у формі повноважень місцевій владі при одночасній передачі фінансових ресурсів. Відповідно до повноважень органів місцевого самоврядування – як власних, так і делегованих, потрібно з'ясувати сутність понять «бюджетна самостійність» та «податкова самостійність». Вважаємо, що без податкової самостійності бюджетна самостійність втрачає економічний зміст. Бюджетна самостійність у класичному розумінні – це здатність органу місцевого самоврядування самостійно формувати, розглядати й затверджувати місцевий бюджет. Податкова самостійність – це законодавчо визначена норма щодо встановлення місцевих податків, їхніх ставок, визначення пільг та податкової бази.

Головним питанням місцевої економічної політики, яке стоїть на порядку денному в країнах з трансфертним фінансуванням, є питання про підвищення ефективності бюджетного перерозподілу, а також зменшення фінансової залежності місцевих органів влади від центру й посилення їхньої податкової автономії¹¹³.

Зарубіжні науковці стверджують, що високий рівень податкової самостійності органів місцевого самоврядування можливий як для федеративних, так і унітарних держав. Принципи фіскального федералізму можуть застосовуватися до федеративної та унітарної держав, які мають субцентральні рівні уряду, оскільки це неодмінно приводить до підвищення ступеня всіх рівнів влади як щодо

¹¹² Слухай С. В. Міжбюджетні трансферти у постсоціалістичних країнах: від теорії до реалій : моногр. / С. В. Слухай. – К. : АртЕк, 2002. – 228 с.

¹¹³ Покась В. І. Формування основ фінансової автономії місцевого самоврядування / В. І. Покась // Фінанси України. – 2000. – № 8. – С. 67 – 73.

видатків, так і пов'язаних з ними розподілом податків та зборів обов'язкових платежів¹¹⁴.

Фіскальний федералізм, будучи одним з напрямків фіскальної децентралізації, розглядається як елемент системи взаємовідносин між центральною й місцевою владами і базується на чіткому розмежуванні дохідних джерел. В Україні визнано необхідність реформування місцевих фінансів шляхом фіскальної децентралізації, а відповідно, делегування органам місцевого самоврядування належних повноважень у сфері оподаткування та забезпечення фінансової незалежності місцевого самоврядування.

Наявність у місцевої влади фіскально значущих джерел фінансованих ресурсів, зокрема майнових податків, слугує важливою передумовою фінансової незалежності органів місцевого самоврядування.

¹¹⁴ Fiscal Federalism in the European Union / ed. by A. Fosatti, G. Panella. – London, New York, Routledge, 1999. – P. 63 – 71.

РОЗДІЛ II

ПРАГМАТИЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ РЕГІОНАЛЬНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ПРАКТИЦІ

2.1. Тенденції формування доходів місцевих бюджетів в Україні

В умовах утвердження ринкової економіки зростає значення місцевих бюджетів у проведенні ефективної економічної, у тому числі фінансової політики держави. Виняткової актуальності набувають питання формування місцевих бюджетів України. Вагомий внесок у дослідження місцевих фінансів і зокрема місцевих бюджетів зробили такі вітчизняні науковці, як В. Кравченко, В. Федосов, В. Суторміна, В. Опарін, С. Юрій, О. Кириленко, М. Карлін, І. Луніна, Л. Тарангул.

Зазначимо, що Відповідно до чинного Бюджетного кодексу України до місцевих бюджетів належать бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети та бюджети місцевого самоврядування. Бюджетами місцевого самоврядування є бюджети територіальних громад сіл, їх об'єднань, селищ, міст (у тому числі районів у містах). Бюджетним кодексом України також визначено, що доходи бюджету класифікуються за такими розділами: податкові та неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом і трансферти (кошти, одержані від інших органів державної влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, інших держав або міжнародних організацій на безоплатній та безповоротній основі).

Порядок формування доходів, що закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування та враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів представлено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Склад доходів, що закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування та враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів

Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI
1	2
Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО):	Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО):
– до доходів міст Києва і Севастополя зараховується 100% загального обсягу ПДФО, що сплачується (перераховується) на території цих міст;	– до доходів бюджету міста Києва зараховується 50% ПДФО, що сплачується (перераховується) на території міста Києва; до доходів бюджету міста Севастополя зараховується 100% ПДФО, що сплачується (перераховується) на території міста Севастополя;
– до доходів бюджетів міст республіканського (в АР Крим) та обласного значення зараховується 75% від загального обсягу ПДФО, що сплачується (перераховується) на території цих міст;	– до доходів бюджетів міст республіканського АР Крим та обласного значення зараховується 75% ПДФО, що сплачується (перераховується) на території цих міст;
– до доходів бюджетів міст районного значення, сіл, селищ чи їх об'єднань зараховується 25% від загального обсягу ПДФО, що сплачується (перераховується) на цій території.	– до доходів бюджетів сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення зараховується 25% ПДФО, що сплачується (перераховується) на відповідній території.
Державне мито в частині, що належить відповідним бюджетам	
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати, що видаються виконавчими органами відповідних місцевих рад	
Плата за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, що справляється виконавчими органами відповідних рад	Плата за державну реєстрацію (крім реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців), що зараховується до міських бюджетів міст Києва і Севастополя
Надходження адміністративних штрафів, що накладаються виконавчими органами відповідних рад або утвореними ними в установленому порядку адміністративними комісіями; 50% надходження адміністративних штрафів у сфері забезпечення безпеки дорожнього руху, що накладаються уповноваженими органами (посадовими особами)	Реєстраційний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, що справляється виконавчими органами відповідних місцевих рад

Продовження таблиці 2.1

1	2
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності (за винятком плати за придбання торгових патентів пунктами продажу нафтопродуктів (автозаправними станціями, заправними пунктами), що справляється виконавчими органами відповідних рад	Плата за ліцензії та сертифікати, що зараховується до міських бюджетів міст Києва і Севастополя ліцензіатами, які здійснюють діяльність на території міст Києва і Севастополя
Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва у частині, що належить відповідним бюджетам	<p>Плата за ліцензії:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя ліцензіатами, які діють на території цих міст; – на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спиртом етиловим, коньячним та плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, спиртом-сирцем виноградним, спиртом-сирцем плодовим, що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя ліцензіатами, які діють на території цих міст; – на право експорту, імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя ліцензіатами, які займаються діяльністю на території цих міст; – на право оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами, що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя ліцензіатами, які діють на території цих міст. <p>50% збору за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування та 50% плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім плати за користування надрами в межах континентального шельфу і (морської) економічної зони), що зараховується до міських бюджетів міст Києва та Севастополя</p> <p>50% збору за спеціальне використання води (крім збору за спеціальне використання води водних об'єктів місцевого значення), що зараховується до міських бюджетів міст Києва і Севастополя користувачами води за місцем їх збору</p> <p>Плата за використання інших природних ресурсів, що зараховується до міських бюджетів міст Києва і Севастополя</p>

Так, новачками Бюджетного кодексу України у редакції від 8 липня 2010 р. є розширення переліку доходів, що закріплюються за бюджетами місцевого самоврядування та враховуються при

визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, переформатування складу доходів, зокрема у частині надходжень податку на доходи фізичних осіб, що зараховується до бюджету міста Києва й віднесення окремих статей доходів до таких, що не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів (адміністративні штрафи, єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва).

Надходження податку на доходи фізичних осіб є одними із найвагоміших джерел формування доходів місцевих бюджетів, на що вказують такі дані. Так, за 2011 р. до місцевих бюджетів мобілізовано 54065,1 млн. грн. податку, що становить 29,8% доходів місцевих бюджетів України або 62,4% доходів місцевих бюджетів України без урахування міжбюджетних трансфертів¹¹⁵.

Спостерігається позитивна динаміка обсягів надходжень ПДФО до місцевих бюджетів України (рис. 2.1), які протягом 2007–2011 рр. зросли на 19283,0 млн. грн. (або у 1,6 разу). У зв'язку зі зменшенням

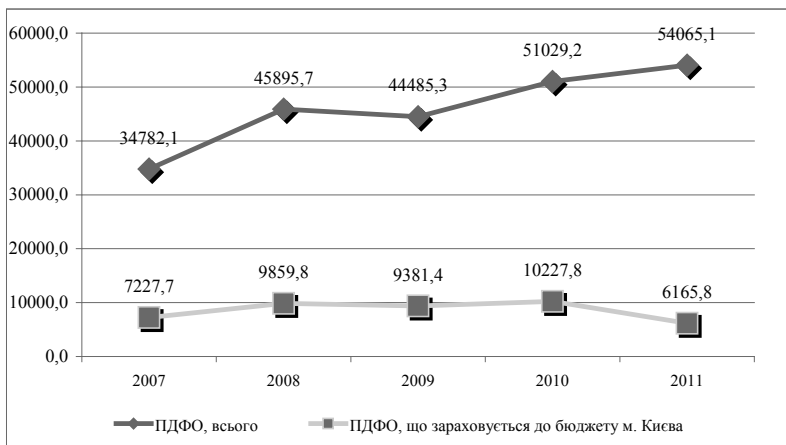


Рис. 2.1. Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів України за період 2007–2011 рр., млн. грн.¹¹⁶

¹¹⁵ Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт / [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу до стор. : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>

¹¹⁶ Виконання Державного бюджету України / 2007-2011 / Річний звіт / [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу до стор. : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147445>

нормативу відрухувань ПДФО до бюджету міста Кисва зі 100% до 50%, надходження до бюджету столиці зменшилися на 1061,9 млн. грн. порівняно з 2007 р. та на 4062,0 млн. грн. порівняно з 2010 р.

Податок на доходи фізичних осіб, який сплачується (перераховується)¹¹⁷:

- податковим агентом – юридичною особою (її філією, відділенням, іншим відокремленим підрозділом) чи представництвом нерезидента – юридичної особи, зараховується до відповідного бюджету за їх місцезнаходженням (розташуванням) в обсягах податку, нарахованого на доходи, що виплачуються фізичній особі;
- податковим агентом – фізичною особою, зараховується до відповідного бюджету за місцем реєстрації такої фізичної особи у податкових органах;
- фізичною особою, яка отримує доходи від особи, яка не є податковим агентом, зараховується до відповідного бюджету за податковою адресою такої фізичної особи.

Перефоровано складу доходів бюджету Автономної Республіки Крим, обласних та районних бюджетів (табл. 2.2, 2.3). Згідно з Бюджетним кодексом України до доходів бюджету АР Крим акцизний податок зараховується з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) з певними обмеженнями, визначеними законом про Державний бюджет України.

Таблиця 2.2

Формування доходів бюджету АР Крим та обласних бюджетів, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів

Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI
1	2
25% ПДФО, що сплачується (перераховується) на відповідній території	
25% плати за землю, що сплачується (перераховується) на території АР Крим та відповідної області	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) (крім АП, що зараховується до спецфонду держбюджету згідно із законом про Державний бюджет України), що сплачується платниками, які зареєстровані в АР Крим, – до доходів бюджету АР Крим

¹¹⁷ Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до стор. : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

Продовження таблиці 2.2

1	2
Плати за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати, що видаються Радою міністрів АР Крим та обласними державними адміністраціями	
	<p>50% збору за спеціальне використання лісових ресурсів у частині деревини, заготовленої в порядку рубок головного користування</p> <p>50% збору за спеціальне використання води (крім збору за спецвикористання води водних об'єктів місцевого значення), що зараховується до бюджету АР Крим та обласних бюджетів користувачами води за місцем їх збору</p> <p>50% плати за користування надрами для видобування корисних копалин загальнодержавного значення (крім плати за користування надрами в межах континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони)</p> <p>Плата за використання інших природних ресурсів</p>
	Плата за ліцензії та сертифікати, що зараховується до бюджету АР Крим та обласних бюджетів ліцензіатами за місцем здійснення діяльності
	<p>Плата за ліцензії (що зараховується до бюджету АР Крим та обласних бюджетів ліцензіатами за місцем діяльності):</p> <ul style="list-style-type: none"> – на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів; – на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спиртом етиловим, коньячним та плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, спиртом-сирцем виноградним, спиртом-сирцем плодовим; – на право експорту, імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів; – на право оптової та роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами.
	Плата за державну реєстрацію (крім реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців).
	Плата за надані в оренду ставки, що знаходяться у басейнах річок загальнодержавного значення.

Так, відповідно до Закону України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» джерелом формування спеціального фонду Державного бюджету України у частині доходів є акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції) в частині нафтопродуктів і транспортних засобів¹¹⁸.

У Бюджетному кодексі України за новою редакцією передбачено, плата за землю, яка раніше частково у певних відсоткових співвідношеннях закріплювалась за доходами місцевих бюджетів і враховувалась при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, певною мірою належить до доходів бюджетів місцевого самоврядування, що не враховуються при визначенні обсягів офіційних трансфертів.

Таблиця 2.3

Формування доходів районних бюджетів, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів

Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI
50% ПДФО, що сплачується (перераховується) на території сіл, селищ, міст районного значення та їх об'єднань	50% ПДФО, що сплачується (перераховується) на території сіл, їх об'єднань, селищ, міст районного значення
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати, що видаються районними державними адміністраціями	
Плата за державну реєстрацію СПД, що сплачується (перераховується) районними державними адміністраціями	Реєстраційний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, що справляється відповідними районними державними адміністраціями
15% плати за землю, що сплачується на території сіл, селищ, міст районного значення та їх об'єднань	
Надходження адміністративних штрафів, що накладаються районними державними адміністраціями або утвореними ними в установленому порядку адміністративними комісіями	

Суттєві зміни бюджетного і податкового законодавства стосуються порядку формування доходів місцевих бюджетів, що не вра-

¹¹⁸ Закон України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» від 22.12. 2011 р. № 4282-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до стор. : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>

ховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів (табл. 2.4). По-перше, це відміна податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів. Доцільно наголосити про значні втрати бюджетних ресурсів у зв'язку з ліквідацією цього податку на власність.

По-друге, запровадження збору за першу реєстрацію транспортного засобу, надходження від якого є значно меншими за надходження транспортного податку.

По-третє, коригування системи місцевих податків і зборів з метою підвищення ефективності оподаткування у частині справляння місцевих податків і зборів.

Так, на рис. 2.2 представлено діючу систему місцевих податків і зборів відповідно до з Податкового кодексу України та системи, що функціонувала до прийняття єдиного уніфікованого документа, який регулює податкові правовідносини в Україні.

Таблиця 2.4

Перелік доходів місцевих бюджетів, що не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів

Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI
Місцеві податки і збори, що зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування	Місцеві податки і збори, що зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування
100% плати за землю – для бюджетів міст Києва та Севастополя; 75% – для бюджетів міст республіканського АР Крим та міст обласного значення; 60% – для бюджетів сіл, селищ, міст районного значення та їх об'єднань	Плата за землю, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів у частині, що зараховується до відповідного бюджету	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу, що зараховується у розмірі: 30% – до бюджету АР Крим та обласних бюджетів та 70% – до бюджету міста Сімферополя і бюджетів міст-обласних центрів у разі реєстрації на території цих міст; 50% – до бюджету АР Крим і обласних бюджетів та 50% – до міських, селищних і сільських бюджетів у разі реєстрації на відповідній території; 60% – до бюджету міста Києва і 40% – до обласного бюджету Київської області

Продовження таблиці 2.4

1	2
	у разі реєстрації у місті Києві; 100% – до бюджету міста Севастополя у разі реєстрації у місті Севастополі; субвенція з держбюджету місцевим бюджетам на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах
Фіксований сільськогосподарський податок у частині, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування	
Податок на прибуток підприємств комунальної власності	Податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності
Податок на промисел, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування	Фіксований податок, що зараховується до місцевих бюджетів
Плата за забруднення навколишнього природного середовища у частині, що зараховується до відповідного бюджету	Штрафні санкції за порушення законодавства про патентування
Надходження від місцевих грошово-речових лотерей	Адміністративні штрафи, що накладаються місцевими органами виконавчої влади та виконавчими органами місцевих рад або утвореними ними в установленому порядку адміністративними комісіями
Гранти та дарунки у вартісному обрахунку	Штрафні санкції внаслідок невиконання укладених розпорядником бюджетних коштів договорів з суб'єктами господарювання на придбання товарів, робіт і послуг за рахунок коштів місцевих бюджетів
Інші доходи, що підлягають зарахуванню до місцевих бюджетів відповідно до законодавства	

Позитивним аспектом функціонування діючої системи місцевих податків і зборів є віднесення до складу останніх єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва, що зараховується до бюджету розвитку місцевих бюджетів.

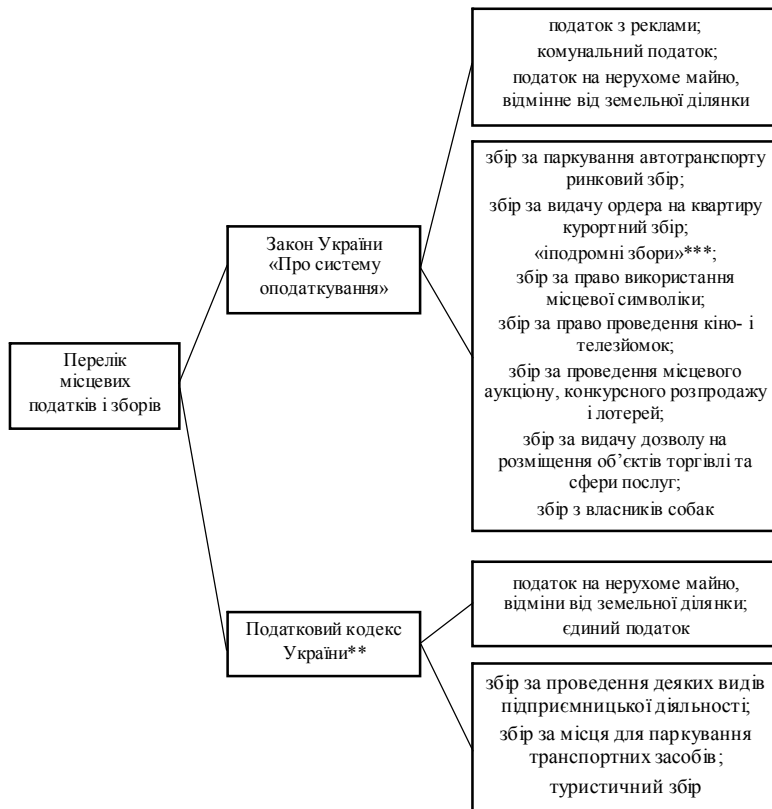


Рис. 2.2. Зміни у системі місцевих податків і зборів у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України

Примітка: * Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06. 1991 р. № 1251-XII (втратив чинність від 01.01. 2011 р. у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України).

**Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. 2755-VI (із змінами та доповненнями).

*** «іподромні збори» (збір за участь у бігах на іподромі, збір за виграш на бігах на іподромі, збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі).

Спостерігається позитивна динаміка надходжень єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва (рис. 2.3). Так, за період 2007–2011 р. вони зросли в 1,2 разу, зокрема надходження єдиного податку з юридичних осіб збільшилися в 1,2 разу, а надходження єдиного податку з фізичних осіб – 1,3 разу.

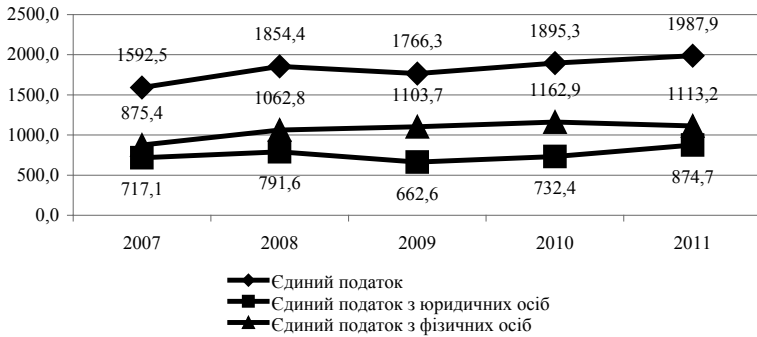


Рис. 2.3. Динаміка надходжень єдиного податку, млн. грн.

Недоліком діючої системи місцевих податків і зборів є той факт, що податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, віднесено до місцевих податків, однак він не справляється, введення в дію майнового податку відтерміновано.

Цей податок є вагомим і основним джерелом надходжень місцевих бюджетів зарубіжних країн (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Податкові доходи від майнових податків
у країнах-членах ЄС, % ВВП¹¹⁹**

Роки	Майнові податки			у т.ч. податки на нерухоме майно
	2000	2009	2010	2010
1	2	3	4	5
Бельгія	2.8	3.0	3.1	1.3
Болгарія	0.2	0.5	0.5	0.3
Чехія	0.5	0.4	0.4	0.2
Данія	1.6	1.9	1.9	1.4
Німеччина	0.9	0.9	0.8	0.5
Естонія	0.4	0.3	0.4	0.4
Ірландії	1.7	1.6	1.6	0.9
Греція	2.0	1.3	0.9	0.3
Іспанія	2.2	2.1	2.1	1.0
Франція	2.9	3.3	3.4	2.3
Італія	1.9	2.2	1.9	0.6

¹¹⁹ UK has the highest property taxes in Europe [Електронний ресурс]. – Режим доступу до стор. : <http://www.property118.com/index.php/uk-has-the-highest-property-taxes-in-europe/28682/>

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5
Латвія	0.9	0.7	0.9	0.8
Люксембург	1.9	1.1	1.1	0.1
Угорщина	0.7	0.8	1.1	0.3
Нідерланди	2.0	1.3	1.3	0.5
Австрія	0.6	0.5	0.5	0.2
Польща	1.1	1.2	1.2	1.2
Румунія	0.7	0.8	0.9	0.7
Швеція	1.7	1.1	1.1	0.8
Великобританія	4.2	4.3	4.2	3.4

Фіскальні ефекти податкової реформи у частині оподаткування місцевими податками і зборами представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Структурні та якісні зміни системи місцевих податків і зборів

	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Місцеві податки і збори (до 01.01. 2011 р.), у т.ч.:	1,2	1,1	1,1	1,0	0,1*
податок з реклами	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0
комунальний податок	0,3	0,2	0,2	0,2	0,02
ринковий збір	0,7	0,7	0,7	0,6	0,02
інші	0,1	0,1	0,1	0,1	0,01
Місцеві податки і збори (після 01.01. 2011 р.), у т.ч.:	–	–	–	–	2,9
збір за місця для паркування транспортних засобів	–	–	–	–	0,1
туристичний збір	–	–	–	–	0,0
збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	–	–	–	–	0,5
єдиний податок	–	–	–	–	2,3
Разом доходів без урахування міжбюджетних трансфертів	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

*місцеві податки і збори, нараховані до 01.01. 2011 р.

Як видно з табл. 2.6, фіскальна результативність місцевих податків і зборів у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України підвищилась з 1,0% у 2010 р. до 2,9% у 2011 р.

Щодо складу та структури сукупних податкових надходжень місцевих бюджетів України, то найбільшу питому вагу займають податки на доходи, прибуток та збільшення ринкової вартості, їх частка коливається у межах від 74,5% до 79,0% (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

**Динаміка складу та структури податкових надходжень
за платежами за період 2007–2011 рр.**

Показники	2007 р.		2008 р.		2009 р.		2010 р.		2011 р.	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Податки на доходи, на прибуток, на збільшення ринкової вартості, у т.ч.:	35225,3	79,0	46296,2	78,1	44963,5	76,0	51419,1	76,1	54422,6	74,5
ПДФО	34782,1	78,0	45895,7	77,4	44485,3	75,2	51029,2	75,5	54065,1	74,0
Податок на прибуток підприємств	443,2	1,0	400,5	0,7	478,2	0,8	389,9	0,6	357,5	0,5
Податки на власність, у т.ч.:	1354,6	3,0	1558,4	2,6	1538,3	2,6	1905,4	2,8	673,7	0,9
податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів	1354,6	3,0	1558,4	2,6	1538,3	2,6	1905,4	2,8	285,1/ 388,6*	0,4/ 0,5
Збори та плати за спеціальне використання природних ресурсів	4006,8	9,0	6922,1	11,7	8606,3	14,5	9780,6	14,5	12919,0	17,7
Внутрішні податки на товари і послуги	1550,0	3,5	1700,9	2,9	1351,5	2,3	1630,5	2,4	908,0	1,2
Місцеві податки і збори	729,9	1,6	820,0	1,4	808,6	1,4	819,4	1,2	2504,1	3,4
Інші податки та збори	1726,8	3,9	1983,8	3,3	1889,4	3,2	2020,6	3,0	1659,5	2,3
Податкові надходження, всього	44593,4	100	59281,4	100	59157,6	100	67575,6	100	73086,9	100

*збір за першу реєстрацію транспортного засобу

Частка зборів та плати за спеціальне використання природних ресурсів коливається у межах від 9,0% до 17,7%. Найменшу ж питому вагу займають податки на власність – у межах від 0,9% до 3,0% податкових надходжень місцевих бюджетів України.

Аналіз даних табл. 2.8, показав, що доходи місцевих бюджетів суттєво залежать від офіційних трансфертів. Так, питома вага міжбюджетних трансфертів у доходах місцевих бюджетів України у 2011 р. досягла свого максимуму і становила 52,3%.

Практично на половину доходи місцевих бюджетів складаються з офіційних трансфертів, що надаються з Державного бюджету України. Частка міжбюджетних трансфертів не була стабільною, змінюючись від 43,5% у 2005 р. до 52,3% у 2011 р.

Таблиця 2.8

Структура доходів місцевих бюджетів України, %

Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Податкові надходження	43,9	40,8	41,7	43,1	44,0	42,4	40,3
Неподаткові надходження	6,6	6,3	6,0	5,6	5,8	5,5	6,0
Доходи від операцій з капіталом	3,9	3,5	4,3	3,3	1,9	1,6	1,0
Цільові фонди	2,1	1,9	2,5	1,7	1,1	1,0	0,4
Разом доходів без урахування міжбюджетних трансфертів	56,5	52,5	54,5	53,7	52,8	50,5	47,7
Офіційні трансферти	43,5	47,5	45,5	46,3	47,2	49,5	52,3
Всього доходів	100	100	100	100	100	100	100

На нашу думку, проблемою є централізація ресурсів у руках держави, з одного боку, а з іншого – відсутність стимулів у органів місцевого самоврядування до нарощування власної фінансової бази.

За досліджуваний період обсяг міжбюджетних трансфертів, що надаються з державного бюджету, зріс у 4,1 разу, відповідно обсяг дотацій – у 3,3 разу, а обсяг субвенцій – у 5,2 разу (рис. 2.4).

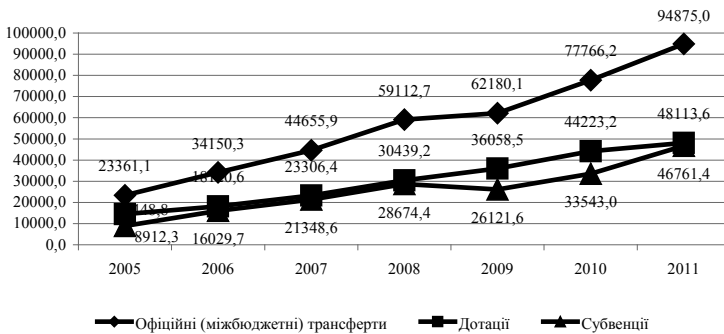


Рис. 2.4. Динаміка абсолютних обсягів міжбюджетних трансфертів за період 2005–2011 рр., млн. грн.

Особливо гостро проблема фінансової забезпеченості місцевих бюджетів стосується бюджету Тернопільської області (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Доходи Зведеного бюджету Тернопільської області, тис. грн.*

Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Податкові надходження	273952,2	347984,0	498342,5	672302,1	681368,5	797731,1	872577,1
%	25,6	23,6	24,6	24,7	23,6	22,7	21,8
Неподаткові надходження	45596,8	53947,8	75924,1	98989,9	123047,7	138308,8	170927,9
%	4,3	3,7	3,8	3,6	4,3	4,0	4,3
Доходи від операцій з капіталом	16283,1	11124,0	35742,8	40307,7	18497,1	35701,8	23444,2
%	1,5	0,8	1,8	1,5	0,6	1,0	0,6
Цільові фонди	1834,7	1777,0	3815,7	4656,2	7521,6	6326,5	7437,6
%	0,2	0,1	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2
Разом	337666,8	414832,8	613825,1	816256,0	830434,9	978068,2	1074386,9
%	31,6	28,2	30,4	30,0	28,8	27,9	26,9
Офіційні трансферти	731408,3	1056923,5	1408189,9	1907933,2	2055744,0	2530227,9	2921098,6
%	68,4	71,8	69,6	70,0	71,2	72,1	73,1
Всього	1069075,1	1471756,3	2022015,0	2724189,2	2886178,9	3508296,1	3995,5
%	100	100	100	100	100	100	100

*Складено автором за даними Державної казначейської служби України

Як видно з табл. 2.9, питома вага офіційних трансфертів у доходах бюджету Тернопільської області коливається від 68,4% у 2005 р. до 73,1% у 2011 р., зростання якої за досліджений період становило 4,7%.

Міжбюджетні трансферти виступають фіскальним інститутом вирівнювання. У зв'язку з необхідністю фінансування делегованих повноважень більшість місцевих бюджетів отримують дотацію вирівнювання, а бюджетом-донором упродовж років залишається бюджет міста Києва (табл. 2.10).

Однак з метою фінансування видатків, пов'язаних з виконанням делегованих повноважень, необхідно забезпечити належну фінансову базу шляхом переформатування кошика доходів, що враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів таким чином, щоб до таких доходів належала частина мобілізованих сум податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств, що створить додаткові фіскальні стимули.

Таблиця 2.10

**Динаміка обсягів надходження дотації вирівнювання
(м. Тернопіль) та коштів, що передаються до Державного
бюджету України (м. Київ), тис. грн.***

Місцеві бюджети	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	**
м. Тернопіль	11891,8	26406,0	25477,1	42202,7	64367,7	100354,5	102160,9	8,6
м. Київ	379811,3	707088,5	2774404,2	5500893,7	6302221,0	5721320,7	1451700,0	3,8

*Складено автором за даними Державної казначейської служби України

**ТР – темпи зростання, рази

Серед негативних аспектів функціонування системи офіційних трансфертів варто відзначити і домінуючу соціальну спрямованість міжбюджетних трансфертів, що надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам. Переважно, це субвенція на виплату допомоги сім'ям з дітьми, малозабезпеченим сім'ям, інвалідам з дитинства та тимчасової державної допомоги дітям, субвенції на надання пільг та житлових субсидій населенню і на надання пільг з послуг зв'язку та інших передбачених законодавством пільг та компенсацію за пільговий проїзд окремих категорій громадян (рис. 2.5). Питома

вага таких субвенцій у 2011 р. становила 77% субвенцій, що надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам. Порівняно з 2005 р. частка субвенцій соціального спрямування зросла на 9%.

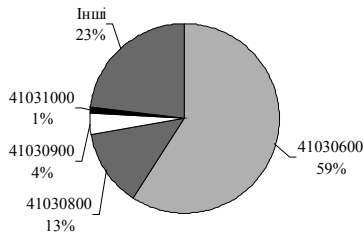


Рис. 2.5. Структура субвенцій, що надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам, % (2011 р.)*

*Складно автором за даними Державної казначейської служби України

Примітка: **41030600 – субвенція з держбюджету на виплату допомоги сім'ям з дітьми, малозабезпеченим сім'ям, інвалідам з дитинства, дітям-інвалідам та тимчасової державної допомоги дітям;

41030800 – субвенція з держбюджету на надання пільг та житлових субсидій населенню на оплату електроенергії, природного газу, послуг тепло-, водопостачання і водовідведення, квартирної плати, вивезення побутового сміття та рідких нечистот;

41030900 – субвенція з держбюджету на надання пільг з послуг зв'язку та інших передбачених законодавством пільг (компенсація за пільговий проїзд окремих категорій громадян);

41031000 – субвенція з держбюджету на надання пільг та житлових субсидій населенню на придбання твердого та рідкого пічного побутового палива і скрапленого газу.

Субвенції капітального спрямування часто мають несистемний характер, і їх питома вага у структурі субвенцій є незначною (табл. 2.11). Так, у 2011 р. їх частка становила 9,3% загального обсягу субвенцій, що надаються з Державного бюджету України місцевим бюджетам, проти 7,5% у 2005 р. Протягом 2009–2010 рр. такі субвенції практично не фінансувались.

Серед субвенцій капітального характеру протягом 2005–2008 рр. переважала субвенція на соціально-економічний розвиток регіонів, виконання заходів з упередження аварій та запобігання техногенним катастрофам у ЖКГ та на інших аварійних об'єктах і на виконання інвестиційних проектів, а в 2011 р. – субвенція на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць та доріг комунальної власності у населених пунктах.

Таблиця 2.11
Субвенції капітального спрямування з Державного бюджету України місцевим бюджетам*

Вид субвенцій	2005 р.		2006 р.		2007 р.		2008 р.		2009 р.		2010 р.		2011 р.	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Субвенції капітального спрямування	665,9	7,5	1507,7	9,4	2808,7	13,2	1830,7	6,4	-	-	1661,3	5,0	4373,0	9,3
41030700 (на будівництво і придбання житла військовослужбовцям)	97,9	1,1	96,4	0,6	90,9	0,4	93,3	0,3	-	-	-	-	-	-
41032200 (на соціально-економічний розвиток регіонів, виконання заходів з упередження аварій та запобігання техногенним катастрофам у ЖКГ та на інших аварійних об'єктах комунальної власності і на виконання інвестиційних проектів)	367,2	4,1	959,7	6,0	932,2	4,4	-	-	-	-	-	-	-	-
41033800 (на соціально-економічний розвиток)	76,2	0,9	27,9	0,2	1105,5	5,2	1167,1	4,1	-	-	-	-	1238,3	2,6
41034400 (на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання вулиць і доріг комунальної власності у населених пунктах)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2086,3	4,5
41034500 (на вжиття заходів щодо соціально-економічного розвитку окремих територій)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1661,3	5,0	1048,4	2,2
41034900 (на заходи з енергозбереження)	124,6	1,4	423,7	2,6	680,1	3,2	570,3	2,0	-	-	-	-	-	-
Субвенції, усього	8912,3	100	16029,7	100	21348,6	100	28674,4	100	26121,6	100	33543,0	100	46761,5	100

*Розраховано автором за даними Державної казначейської служби України

Отже, перспективними напрямками формування доходів місцевих бюджетів мають стати: впровадження у фіскальну практику податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, оскільки місцеві податки і збори є атрибутом фінансової незалежності органів місцевого самоврядування та дієвим засобом вирішення соціально-економічних завдань регіонального розвитку, зменшення залежності від «центру» та забезпечення інвестиційної спрямованості міжбюджетних трансфертів.

2.2. Ефективність регіональної податкової політики: критерії оцінювання

Кожній соціально-економічній формації притаманна наявність певної фіскальної системи, раціональність якої визначається рівнем розвитку товарно-грошових відносин, способом виробництва, природою і функціями адміністративно-територіальних одиниць. У сучасних умовах розвитку економічних процесів стійке економічне зростання можливе тільки за умови забезпечення розвитку всіх регіонів України, основою якого є податковий механізм.

Необхідність проведення податкової політики зумовлена її можливістю адекватно реагувати на соціально-економічне становище окремої території (стримуюча або стимулююча податкова політика). Однак важливо зазначити, що у сучасних умовах економічна сутність податкової політики нівелюється посиленням кризових явищ, що перетворює категорію «податки» в інструмент лобіювання державних інтересів, а не у пріоритетну складову економічної політики. До того ж діючі принципи вітчизняної податкової політики функціонують без достатнього теоретичного та практичного обґрунтування, а також глибокого аналізу досвіду країн з ринковою економікою щодо використання податків як чинника економічного зростання країни і окремих регіонів.

Перед тим, як розглянути критерії оцінювання регіональної податкової політики, доцільно визначити її сутність як економічної категорії.

У більшості підручників існує загальне визначення податкової політики, яка представляє собою цілеспрямовану діяльність держави щодо зміни податкових надходжень з метою досягнення макроекономічної стабілізації, збільшення обсягів виробництва, зайнятості та зниження темпів інфляції¹²⁰. А. Крисоватий у своїх дослідженнях дає дещо інше визначення, відповідно до якого податкова політика як сегмент державної економічної політики при практичній реалізації трансформується на конкретному етапі розвитку в побудову певної системи оподаткування, яка і виступає практичною формою детермінації стратегії і тактики податкової політики¹²¹. Що стосується регіональної податкової політики, то, на думку Л. Тарангул, вона відображає систему заходів вдосконалення оподаткування, спрямованих на забезпечення інтересів держави щодо регіонів і внутрішніх інтересів самих регіонів та охоплює діяльність як державних так і місцевих органів влади у податковій сфері¹²².

Дослідження критеріїв оцінювання та добору на цій основі пріоритетних напрямів розвитку регіональної системи оподаткування полягає в тому, щоб допомогти спеціалістам знайти саме необхідні рішення щодо такого розвитку, знизити рівень ризику, кваліфіковано визначити взаємозв'язок між прийнятими рішеннями та необхідними для їх реалізації витратами з їх майбутньою віддачею. Визначення та реалізація пріоритетних рішень – це механізм узгодження протиріч між інтересами держави та платника податків, що зумовлює усвідомлення суб'єктами податкових відносин мети податкової політики у безпосередньому підпорядкуванні реалізації його інтересам. Пріоритети розвитку оподаткування добираються як реакція на потреби регіону для виконання функцій держави.

¹²⁰ Крисоватий А. І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук [Електронний ресурс] / А. І. Крисоватий – Режим доступу : <http://lib.ua-gu.net>.

¹²¹ Мартинюк В. П. Податкова система / Мартинюк В. П., Баділь Б. Б. – Тернопіль : Воля, 2006. – 252 с.

¹²² Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : моногр. / Л. Л. Тарангул – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 286 с.

Найбільш поширеною є економічна оцінка за критерієм ефективності. Цей критерій не є універсальним, бо він не враховує політичні та соціальні фактори, які впливають на функціонування системи загалом. Ефективність характеризується відношенням ефекту до витрат ресурсів, які забезпечили його отримання, досягнення результату. Інакше кажучи, ефективність – це ефект, який припадає на одиницю витрат ресурсів, що були використані з метою одержання досягнутого результату¹²³. Ефективність інструментів податкового регулювання залежить від їх відповідності критеріям достатності й ефективності, які взаємозв'язані і взаємообумовлені й визначають дві оптимально допустимі межі оподаткування: нижню і верхню (рис. 2.6).

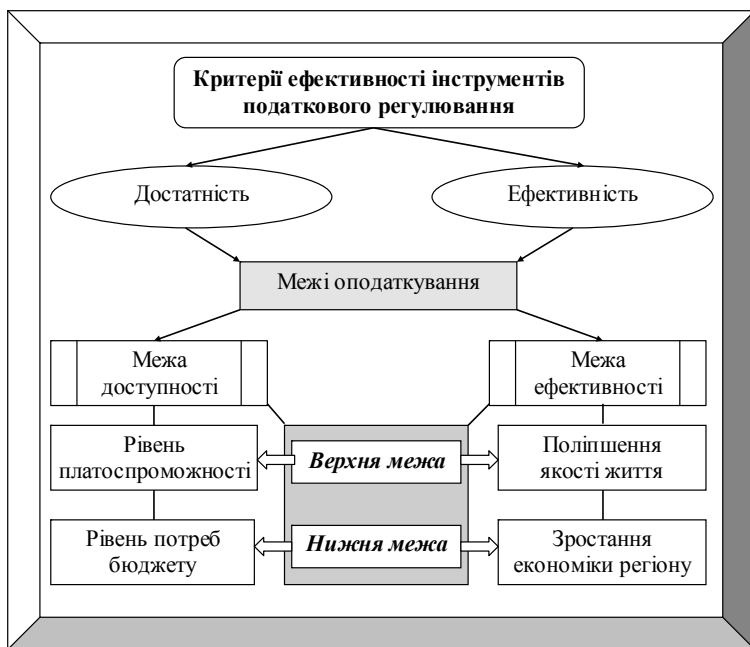


Рис. 2.6. Критерії оцінювання ефективності інструментів податкового регулювання в регіоні

¹²³ Мартинюк В. П. Податкова система / Мартинюк В. П., Баділь Б. Б. – Тернопіль : Воля, 2006. – 252 с.

Достатність оподаткування означає досягнення необхідних умов оподаткування для отримання податкових доходів. Податкове навантаження має відповідати рівню платоспроможності платника податків і задовольняти потреби бюджету в податкових доходах для фінансового забезпечення головних функцій держави.

Ефективність – збалансоване співвідношення між витратами платників податків регіонів, держави на сплату і стягнення податків, зборів і отриманими результатами у вигляді доходів платників податків і перспективи подальшого зростання податкової бази за рахунок розвитку економіки регіонів, підвищення добробуту населення.

Межі достатності – допустимі межі оподаткування. Нижня межа – рівень потреб бюджету: оподаткування не може бути нижче межі потреб бюджету для фінансування основних функцій держави.

Верхня межа – рівень платоспроможності платників податків: оподаткування не може перевищувати допустиму межу, оскільки наслідком цього порушення може бути не тільки зниження доходів платників податків і, відповідно, податкових надходжень, а й їх банкрутство і припинення податкових надходжень. Недотримання критерію достатності автоматично веде до неефективності податкового регулювання. Ефективність податкового регулювання має оцінюватися з огляду на зростання економіки і поліпшення якості життя в усіх регіонах України¹²⁴.

Що стосується регіональної системи оподаткування, то дуже важко кількісно визначити критерії ефективності через те, що результатом її функціонування є не тільки наповнення дохідної частини бюджету, а також створення сприятливого інвестиційного клімату в регіоні, стимулювання розвитку пріоритетних галузей економіки, перерозподіл доходів між різними категоріями населення та багато іншого. Система оподаткування прямо чи опосередковано впливає практично на всі сфери суспільного життя як регіону загалом, так і окремої людини.

¹²⁴ Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : моногр. / Л. Л. Тарангул – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 286 с.

З метою визначення формалізованого виразу критерію ефективності економічна теорія пропонує використовувати такі індекси:

1. Індекс концентрації – дає змогу визначити ті податки, за рахунок яких формується переважна частина доходів бюджету.

2. Індекс дисперсії – визначає наявність (або відсутність) податків з низьким обсягом надходжень, які ускладнюють систему оподаткування.

3. Індекс ерозії – визначає ступінь відповідності фактичних баз оподаткування потенційним.

4. Індекс запізнення збору – визначає своєчасність сплати податків платниками.

5. Індекс конкретності – визначає простоту побудови системи оподаткування з мінімально можливою кількістю податків, які мають конкретні ставки оподаткування.

6. Індекс об'єктивності – визначає наявність у більшості податків об'єктивно визначеної бази оподаткування.

7. Індекс витрат при зборі податків – дає змогу виявити, наскільки при зборі податків зведені до мінімуму витрати¹²⁵.

Основним елементом оцінювання ефективності чинної податкової політики є з'ясування ступеня її відповідності загальному стану економічної системи. В умовах відсутності достатнього рівня гнучкості податкової системи як головного дохідно-формуючого інструмента бюджету існує реальна загроза посилення економічної кризи. Для з'ясування такого стану оцінюють динаміку зміни величини доходів місцевих бюджетів стосовно валового регіонального продукту, використовуючи класичні коефіцієнти еластичності та динамічності податків.

Як відомо, коефіцієнт еластичності податкових надходжень відображає відносні зміни їх обсягу при чинній податковій політиці, яка залишається незмінною стосовно відносної зміни бази оподаткування. За базу оподаткування, зазвичай, обирається валовий

¹²⁵ Белець Ж. А. Оцінка ефективності регіональної податкової політики в Україні / [Електронний ресурс] / Белець Ж. А., Костіна Н. М. – Режим доступу : http://www.nbu.v.gov.ua/portal/Chem_Biol/Tavnv/2009_63_2/63_2_15.pdf

регіональний продукт (ВРП), тому такий коефіцієнт записується у вигляді:

$$ELAST = \frac{\Delta AT / AT}{\Delta GDP / GDP}$$

де AT – відсоткова зміна податкових надходжень;

GDP – відсоткова зміна ВРП.

Оцінюючи податкову політику регіону, варто розглянути структуру податкових надходжень у бюджеті регіону. Відповідно до даних Тернопільської обласної державної адміністрації щодо виконання обласного бюджету за 2011 р.¹²⁶ та 1 півріччя 2012 р.¹²⁷, можемо констатувати, що рівень податкового забезпечення дохідної частини у 2011 р. було перевиконано майже на 0,5%, проте у 1 півріччі 2012 р. спостерігалось недовиконання цього показника на 4,28% (до 50%). Позитивним аспектом було 100% виконання у 1 півріччі 2012 р. надходжень з Податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, а також Збору за забруднення навколишнього природного середовища (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Виконання дохідної частини бюджету Тернопільської області у сфері податкових надходжень (тис. грн.).

Показники	2011 р.			2012 р. (I півріччя)		
	Планові показники	Фактичні показники	% виконання	Планові показники	Фактичні показники	% виконання
1	2	3	4	5	6	7
Податкові надходження	192000,3	192921,2	100,48	219693,2	100450,3	45,72
Податок на доходи фізичних осіб	175750,0	176055,5	100,17	209270,0	91724,2	43,83
Податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності	1400,0	936,3	66,88	850,0	419,6	49,36

¹²⁶ Белець Ж. А. Оцінка ефективності регіональної податкової політики в Україні / [Електронний ресурс] / Белець Ж. А., Костіна Н. М. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Tavnyv/2009_63_2/63_2_15.pdf

¹²⁷ Чернякова Т. М. Проблеми оцінювання ефективності податкового регулювання регіонів / Т. М. Чернякова // Вісник Інституту економіко-правових досліджень НАН України. – 2011. – № 1(2). – С. 28–32.

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4	5	6	7
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	2853,1	2931,0	102,73	79,9	79,9	100,00
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	5153,1	5997,7	116,39	2783,5	4630,6	166,36
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	1271,0	1160,3	91,29	1152,3	557,1	48,35
Збір за спеціальне використання води	2577,5	3120,6	121,07	3200,0	1891,5	59,11
Плата за користування надрами	1295,0	1016,6	78,50	1100,0	717,0	65,18
Екологічний податок	901,5	908,9	100,82	1337,4	425,3	31,80
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	799,1	794,3	99,40	5,1	5,1	100,00

Аналіз результатів впливу реформування податкової системи невід'ємно пов'язаний із змінами порядку зарахування та розподілу платежів між державним та місцевими бюджетами, внесеними новим Бюджетним кодексом. Загалом можна констатувати, що податкова компонента бюджетної політики у Тернопільській області, відповідно до положень Податкового кодексу України, спрямована на підвищення інвестиційної складової діяльності платників податків, стимулювання використання в господарській діяльності енергозберігаючих технологій та унеможливлення застосування найбільш поширених схем ухилення від оподаткування, які застосовувались на практиці до цього часу.

Вважаємо за доцільне розрахувати показники еластичності валового регіонального продукту (ВРП) відносно податкових надходжень. Для дослідження стимулюючої ролі податків покажемо також взаємозв'язок між податковими надходженнями та прямими іноземними інвестиціями (ПІІ) в економіку області (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Розрахунок показників еластичності податкових надходжень відносно ВРП та ПІІ

Показник	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Податкові надходження (млн. грн.)	152,9	169,4	179,4	192,9
Валовий регіональний продукт (млн. грн.)	10618	11173	12726	13388*
Коефіцієнт еластичності	–	1,96	0,46	1,42
Прямі іноземні інвестиції (млн. дол. США)	51,0	58,6	66,5	59,8
Коефіцієнт еластичності	–	0,75	0,46	–

*прогнозовані показники

За даними табл. 2.13 можемо зробити висновки, що протягом 2008–2009 рр. збільшення податкових надходжень сприяло збільшенню валового регіонального продукту області. За досліджуваний період показники еластичності валового регіонального продукту відносно податкових надходжень мали тенденцію до збільшення. Так, у 2009 р. на 1% приросту податкових надходжень приріст валового регіонального продукту становив 1,96%, у 2011 р. досліджуваний показник становив вже 1,42%, а у 2010 р. знизився до 0,46%, що ймовірно було пов'язано з новаціями Податкового кодексу України (зменшення кількості місцевих податків та зборів). Отримані розрахунки дають змогу стверджувати про значну роль податків у формуванні валового регіонального продукту.

Дослідження показників еластичності прямих іноземних інвестицій відносно податкових надходжень вказує на дещо іншу динаміку. Так, у 2009 р. збільшення податкових надходжень не зовсім позитивно впливала на приплив іноземних інвестицій в економіку області. Ситуація не покращилася у 2010 р. через зменшення коефіцієнта еластичності на 0,29 і у 2011 р. У зв'язку зі зменшенням обсягу прямих іноземних інвестицій в область у 2011 р. на 6,7 млн. дол. США коефіцієнт еластичності у цьому році становив від'ємне значення.

Неможливо достовірно визначити вплив податків, які надходять до місцевих бюджетів області, на приплив прямих іноземних інвестицій, оскільки до місцевих бюджетів області не надходить податок на прибуток підприємств (крім податку на прибуток під-

приємств комунальної власності), що безпосередньо впливає на формування інвестиційного клімату, але навіть при проведенні поверхневих розрахунків можемо стверджувати про наявність значної залежності між доходами місцевих бюджетів, які надходять у вигляді податкових надходжень, та прямими іноземними інвестиціями.

Стимулюючий вплив податкової системи на соціально-економічний стан у регіоні можна визначити також за допомогою оцінки ділової активності через показник «продуктивності праці», який розраховується як відношення сумарних надходжень податку на доходи фізичних осіб до зайнятого населення працездатного віку (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Базові показники розрахунку продуктивності праці

Показник	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.
Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), млн. грн.	142,3	150,6	163,4	176,1
Зайняте населення працездатного віку (ЗНПВ), тис. осіб	386,2	379,8	387,1	388,4
Продуктивність праці (ПП), грн. <i>ПП = ПДФО/ЗНПВ</i>	368,46	396,52	422,11	453,40

На базі проведених розрахунків доцільно побудувати рис. 2.7, з якого чітко видно приріст показника продуктивності праці, зокрема за 2011 р. на 31,29 грн. на одного працюючого.

З рис. 2.7 видно, що протягом 2008–2011 рр. показник «продуктивності праці» в області мав тенденцію до збільшення. Так, у 2008 р. розрахункове значення досліджуваного показника було на рівні 368,46 грн. (тобто один працюючий громадянин у середньому до місцевих бюджетів області сплатив 368,46 грн.), а в 2011 р. цей показник досягнув позначки в сумі 453,40 грн., або у 1,07 разу більше ніж у попередньому році. Безперечно, збільшення показників «продуктивності праці» є позитивним явищем, але, як правило, таке підвищення має супроводжуватися одночасним підвищенням доходів населення.

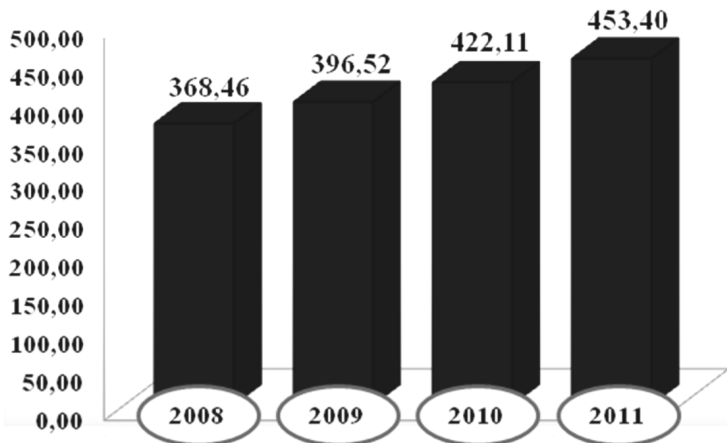


Рис. 2.7. Динаміка показника продуктивності праці за 2008–2011 рр. (грн.)

Отже, з огляду на вищезазначене регіональна податкова політика сприятиме забезпеченню збалансованості загальнодержавних, регіональних та приватних інтересів, і на цьому підґрунті – соціально-економічному розвитку регіонів. Необхідною умовою для досягнення цього є стабільність, простота та прозорість податкового законодавства, що може бути досягнуто за умов дієвої співпраці між місцевими та центральними органами влади¹²⁸. Цей процес має відбуватися в контексті загальних антикризових заходів за такими напрямками:

- проведення системного аналізу соціально-економічного стану регіону та впливу на останній податкових чинників з метою корекції поточної регіональної податкової політики;

- упровадження ефективного механізму адміністрування податків і зборів шляхом створення національної системи електронного контролю за грошовими і товарними потоками;

¹²⁸ Слухай С. В. Зарубіжний досвід організації місцевих фінансів / Слухай С. В., Гончаренко О. В. // Фінанси України. – 2006. – № 5. – С. 12–20.

– підвищення ефективності механізму місцевого оподаткування за рахунок оптимального використання регіональних можливостей; забезпечення обґрунтованості запровадження податкових ставок та пільг відповідно до компетенції місцевих органів влади;

– адаптації регіональної податкової політики до існуючих світових моделей¹²⁹.

Отже, вдосконалення практики виконання бюджету Тернопільської області потребує вжиття заходів як у частині фіскальної мобілізації фінансових ресурсів, так і їх цільового й ефективного витрачання. Зокрема, для поліпшення дохідної бази бюджету області необхідно: збільшити фінансові нормативи бюджетної забезпеченості Тернопільської області відповідно до зростання рівня ВВП в країні; ввести спеціальні податкові стимули для інвестиційно-інноваційної діяльності суб'єктів господарювання, розвитку малого підприємництва й експорту високотехнологічної продукції; використовувати місцеві позики як одне з найдемократичніших джерел у структурі доходів місцевих бюджетів і важливого інструменту економічного розвитку територіальних громад; вдосконалили систему регулювання міжбюджетних відносин за рахунок поліпшення механізму надання дотацій вирівнювання та субвенцій на реалізацію програм соціального захисту населення; посилити громадський контроль за дотриманням органами місцевого самоврядування норм бюджетно-податкового законодавства, а відтак підвищити ефективність управління бюджетними коштами.

2.3. Моніторинг податків на майно у системі фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування

Аналіз майнових податків необхідно проводити в контексті оптимізації дохідної частини бюджетів місцевого самоврядування. Бюджетна і податкова політика – це дві складові, які при взаємо-

¹²⁹ Дулік Т. О. Напрями підвищення ефективності регіональної податкової політики / Т. О. Дулік, Т. Ю. Александрюк, Л. Г. Маркова, В. Є. Тараненко // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії. – 2010. – № 1. – С. 118–126.

дії та взаємопроникненні формують фіскальну політику держави. Економічний і соціальний розвиток територіально-адміністративних одиниць безпосередньо залежить від структури доходів, що формують фінансові ресурси органів місцевого самоврядування, насамперед від основних джерел доходів, особливо тих, які утворюються за рахунок власної податкової бази.

Як зазначає професор С. І. Юрій, бюджети територіальних громад відіграють значну роль у соціально-економічному житті країни, вони є фінансовою основою місцевого самоврядування, без якого не може повноцінно функціонувати кожна демократична держава¹³⁰.

Для того, щоб охарактеризувати реальний сучасний стан фінансових ресурсів місцевої влади, використаємо якісні та кількісні показники, з допомогою яких зможемо оцінити можливості органів місцевого самоврядування щодо своєчасного і в повному обсязі виконання власних та делегованих повноважень. Аналізуючи фінансові ресурси органів місцевого самоврядування, основну увагу зосередимо на місцевих бюджетах, розглядаючи їх крізь призму: майнових податків (податку на землю, податку з власників транспортних засобів); власних доходів; податкових надходжень.

Моніторинг майнових податків можна здійснити на основі офіційної звітної інформації фінансових органів й інших установ, які забезпечують виконання місцевих бюджетів.

Як стверджує Л. Л. Тарангул, податковий моніторинг, передбачений Програмою модернізації податкової служби, має дати змогу податковій службі проводити спеціальне систематичне спостереження за діяльністю платників податків на певній території та оцінювати стан справ щодо виконання податкових зобов'язань. Система податкового моніторингу буде ефективною при достовірній аналітичній базі, яка комплексно характеризуватиме всі сфери діяльності платників податків і забезпечуватиме постійне, безперервне відображення податкової інформації з метою виявлення та передбачення як негативних, так і позитивних сторін діяльності платників податків для прийняття управлінських рішень. Податковий моніторинг має відкрити

¹³⁰ Юрій С. Місцеві бюджети: регіональні відмінності / Сергій Юрій, Ольга Кириленко // Регіональна економіка. – 2000. – № 4. – С. 104 – 112.

широкі можливості для проведення податкової паспортизації регіонів та відображення комплексної багатоструктурної системи¹³¹.

Саме такий підхід мають застосовувати також фінансові установи органів місцевого самоврядування. На сучасному етапі простежуються окремі недоліки при проведенні звітності, що не дає змоги здійснити ефективний моніторинг виконання місцевих бюджетів.

Спеціалісти фінансових управлінь місцевої влади здебільшого аналізують структуру й окремі складові дохідної частини бюджету. При цьому практично не звертається увага на виявлення бюджетно-податкових проблем з метою фомування довгострокової бюджетної стратегії та пошуку шляхів реформування існуючої моделі й запровадження нових податкових інструментів, що забезпечить органи місцевої влади фінансовими ресурсами, які будуть достатніми для надання якісних суспільних послуг населенню громади. Така ситуація не дає змоги якісно оцінити стан фінансової самостійності бюджетів органів місцевого самоврядування.

Становлення відносин між органами державної влади і місцевого самоврядування щодо розподілу податкових доходів між державними та місцевими бюджетами в Україні має такі особливості:

– нерозвиненість системи місцевих податків і зборів, через що у місцевих бюджетах не створено власну дохідну базу, а це породжує відносини залежності органів місцевого самоврядування від органів державної влади;

– відсутність ефективної системи фінансового вирівнювання при великих розбіжностях у податкоспроможності регіонів, що спричиняє великі розриви в обсягах суспільних послуг на душу населення між регіонами¹³².

При такій ситуації особливо актуалізується проблема зміцнення фінансової бази органів місцевого самоврядування, насамперед шляхом збільшення частки власних податкових надходжень як основного дохідного джерела фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування.

¹³¹ Тарангул Л. Л. Удосконалення податкової політики у контексті соціально-економічного розвитку регіонів / Л. Л. Тарангул // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 8 – 17.

¹³² Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с. – (Вища освіта XXI століття).

Провідне місце у складі фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування в Україні займають доходи місцевих бюджетів. Необхідно уточнити, що поняття «бюджет місцевого самоврядування» та «місцевий бюджет» були ототоженні з ухваленням Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», оскільки Конституцією України передбачалася така категорія, як «місцеві бюджети»¹³³.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», визначено, що бюджет місцевого самоврядування (місцевий бюджет) – це план утворення і використання фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення функцій та повноважень місцевого самоврядування¹³⁴.

Ухвалення Бюджетного кодексу України, що визначає систему міжбюджетних відносин на основі подальшої децентралізації функцій і повноважень різних рівнів органів влади та наближення суспільних послуг до місця їхнього безпосереднього споживання. Такий підхід посилює роль місцевого самоврядування через запровадження прозорої й стабільної системи взаємовідносин між державним та місцевими бюджетами і дає змогу заохотити територіальні громади до наповнення бюджетів, передусім щодо доходів, що не враховується при визначенні міжбюджетних трансфертів¹³⁵.

Професор С. І. Юрій вказує, що у загальному фонді місцевих бюджетів переважають закріплені доходи над власними (у співвідношенні 85% до 15%), що також суперечить принципам бюджетного федералізму та бюджетної централізації¹³⁶.

Перелік власних і закріплених доходів створює необхідні передумови для перспективного планування. Надходження власних доходів не враховується при визначенні обсягів міжбюджетних

¹³³ Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254 к/96-ВР // Верховна Рада України: офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>.

¹³⁴ Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1086.322.62&nobreak=1>.

¹³⁵ Прядко В. В. Особливості формування бюджетів місцевого самоврядування на 2002 рік / В. В. Прядко, Н. Я. Здерка // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 71 – 73.

¹³⁶ Фінанси: підруч. / [С. І. Юрій, В. М. Федосов, Л. М. Алексеєнко та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук, проф. С. І. Юрія, д-ра екон. наук, проф. В. М. Федосова. – К. : Знання, 2008. – 611 с.

трансфертів місцевим бюджетам, що сприяє виникненню в органів місцевого самоврядування у збільшенні дохідної бази. Закріплені доходи місцевих бюджетів формують основу для визначення податкової спроможності територій, їхні обсяги впливають на обсяги бюджетних трансфертів, які надаються місцевим бюджетам з Державного бюджету України.

За економічною природою власні доходи місцевих бюджетів – це доходи, які формуються в результаті дій та рішень, прийнятих органами місцевого самоврядування.

Чинним законодавством України до власних доходів місцевих бюджетів, а отже, до фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування зараховано такі загальнодержавні майнові податки, як плата за землю (100% плати за землю для бюджетів міст Києва й Севастополя; 75% плати за землю для бюджетів міст республіканського значення, Автономної Республіки Крим і міст обласного значення; 60% плати за землю для бюджетів сіл, селищ, міст районного значення та їхніх об'єднань) і податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів у частині, що зараховується до відповідного бюджету¹³⁷ [12, с. 40].

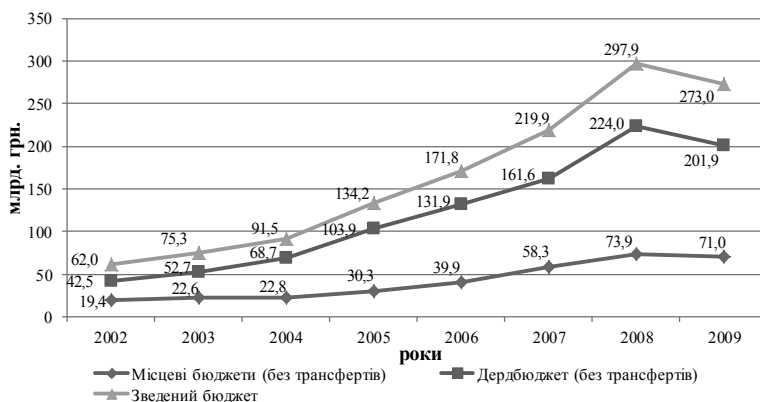


Рис. 2.8. Динаміка дохідної бази бюджетів в Україні

¹³⁷ Бюджетний кодекс України : [Станом на 10 листопада 2005 р.]. – К. : Велес, 2005. – 72 с. – (Офіц. док.).

Невелика частка власних доходів, як стверджує професор С. І. Юрій, свідчить про неможливість повною мірою задовольнити всі ті різноманітні потреби, які виникають на місцевому рівні та пов'язані зі створенням нормальних умов для життєдіяльності громадян.

Для об'єктивного дослідження майнових податків у структурі дохідної частини місцевих бюджетів розглянемо динаміку зміни обсягів бюджетів різних рівнів, зосередивши увагу на дохідній базі місцевих бюджетів.

Аналізуючи дохідну частину місцевих бюджетів України за період 2002 – 2009 рр., спостерігаємо стійку тенденцію до високих темпів зростання абсолютних показників обсягу доходів місцевих бюджетів. Необхідно зазначити, що темпи зростання абсолютних показників обсягу доходів місцевих бюджетів (без трансфертів), обсягів Державного бюджету (без трансфертів) і зведеного бюджету є доволі високими. Цю тенденцію наочно відображено на рис. 2.8. Так, абсолютний показник обсягу доходів місцевих бюджетів України (без трансфертів) у 2005 р. становив 30,3 млрд. грн., у 2006 р. – 39,9 млрд. грн., відповідно, темп зростання дорівнював 131,7%; у 2007 р. – 58,3 млрд. грн., темп зростання – 146,1%; у 2008 р. – 73,9 млрд. грн., темп зростання – 126,8%; у 2009 р. – 71,0 млрд. грн., темп зростання – 96,1%. Показник обсягу доходів зведеного бюджету України у 2005 р. – становив 134,2 млрд. грн., у 2006 р. – 171,8 млрд. грн., відповідно, темп зростання 128,0%; у 2007 р. – 219,9 млрд. грн., темп зростання – 128,0%; у 2008 р. – 297,9 млрд. грн., темп зростання – 135,5%; у 2009 р. – 273,0 млрд. грн., темп зростання 91,6%.

Варто за уважити, що на фоні постійного зростання надходжень до місцевих бюджетів можна простежити іншу тенденцію, яка, на наш погляд, є негативною (рис. 2.9).

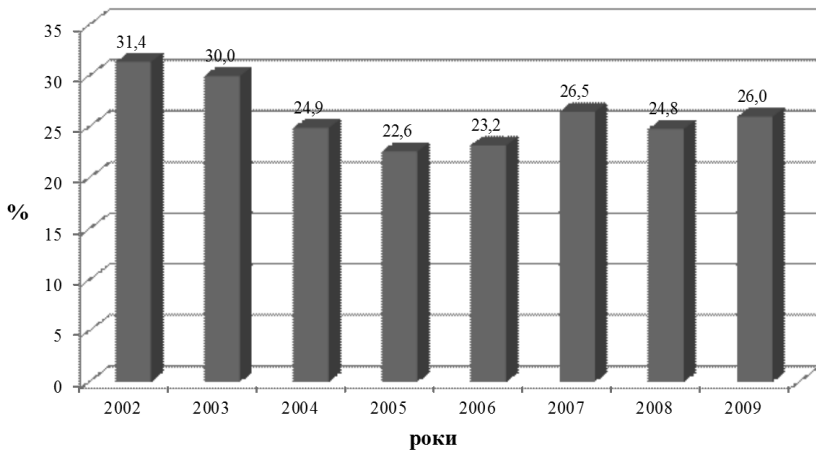


Рис. 2.9. Питома вага місцевих бюджетів у доходах зведеного бюджету (без врахування трансфертів)

Так, протягом 2003 – 2009 рр. у структурі доходів зведеного бюджету України питома вага місцевих бюджетів постійно знижувалась. У 2002 р. частка місцевих бюджетів становила 31,4%, у 2003 р. – 30,0%, у 2004 р. – 24,9%, у 2005 р. цей показник досяг свого рекордно низького рівня та становив 22,6%, у 2006 – 2009 рр. він не перевищував 26,5%, що практично є критичним для функціонування місцевих бюджетів.

Одна з центральних і водночас суперечливих проблем внутрішньо-державних фінансових відносин – це надання місцевим органам влади коштів з централізованого бюджету. Хоча значна підтримка місцевих органів влади забезпечується їхньою участю у загальнонаціональних податках, її, як правило, виявляється недостатньо для забезпечення адекватного фінансування діяльності місцевої влади щодо виконання своїх функцій згідно із законодавством. Тому вона доповнюється прямими державними трансфертами, частка яких у доходах місцевих бюджетів у різних країнах становить від 10 до 30%¹³⁸.

¹³⁸ Слухай С. В. Прямі бюджетні трансферти в системі міжбюджетних відносин / С. В. Слухай // Фінанси України. – 1996. – № 12. – С. 22 – 32.

Детального аналізу потребує проблематика трансфертів місцевим бюджетам України (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Трансферти місцевим бюджетам України

Різке зростання абсолютного приросту трансфертів у складі доходів місцевих бюджетів України простежується в усіх регіонах України. Високі абсолютні прирости трансфертів у складі доходів місцевих бюджетів спостерігаються у період з 2002 р. Так, у 2003 р. обсяг трансфертів становив 11,73 млрд. грн., у 2004 р. – 16,82 млрд. грн., відповідно, приріст дорівнював 5,09 млрд. грн.; у 2005 р. – 23,36 млрд. грн., приріст – 6,54 млрд. грн.; у 2006 р. – 36,03 млрд. грн., приріст – 12,67 млрд. грн.; у 2007 р. – 48,70 млрд. грн., приріст – 12,67 млрд. грн.; у 2008 р. – 63,58 млрд. грн., приріст – 14,88 млрд. грн.; у 2009 р. приріст відсутній і на 0,06 млрд. грн. отримано менше. Потрібно уточнити, що це вперше за останні роки не відбувається збільшення обсягів трансфертів.

Така тенденція свідчить про недостатність фінансового забезпечення місцевих бюджетів, одна з важливих причин виникнення якої полягає у несформованості стабільної власної податкової бази в органів місцевого самоврядування.

Для з'ясування визначення впливу майнових податків на формування місцевих бюджетів як основної складової фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування розглянемо структуру доходів місцевих бюджетів за період 2002 – 2009 рр.

Таблиця 2.15

Структура доходів місцевих бюджетів України

Доходи		2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Податкові надходження	млн. грн.	16457,7	18595,3	18308,2	23588,8	30931,6	44593,4	59281,4	59157,6
	%	58,3	54,2	46,2	43,9	40,8	41,7	43,1	44,0
Неподаткові надходження	млн. грн.	2072,0	2436,5	2190,5	3541,7	4795,7	6441,3	7689,4	7759,1
	%	7,3	7,1	5,5	6,6	6,3	6,0	5,6	5,8
Доходи від операцій з капіталом	млн. грн.	616,7	1024,9	1683,5	2078,8	2663,6	4603,5	4577,1	2593,1
	%	2,2	3,0	4,3	3,9	3,5	4,3	3,3	1,9
Офіційні трансферти	млн. грн.	8818,1	11729,1	16819,4	23361,1	36029,6	48701,5	63583,2	63523,7
	%	31,2	34,2	42,5	43,5	47,5	45,5	46,3	47,2
Цільові фонди	млн. грн.	282,9	520,7	602,7	1107,0	1474,7	2710,8	2324,2	1526,0
	%	1,0	1,5	1,5	2,1	1,9	2,5	1,7	1,1
Доходи, всього	млн. грн.	28247,4	34306,5	39604,3	53677,3	75895,2	107050,5	137455,3	134559,4
	%	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

*Складено автором за: даними Міністерства фінансів України.

Серед доходів місцевих бюджетів простежується поступове зменшення питомої ваги податкових надходжень, що свідчить про недостатність фінансових ресурсів. Очевидним також є збільшення питомої ваги трансфертів, а це дає підстави стверджувати, що зростає залежність органів місцевої влади від центрального уряду та відбувається централізація фінансових ресурсів.

Фінансову базу органів місцевого і регіонального самоврядування та органів виконавчої влади для вирішення проблем еконо-

мічного і соціального розвитку відповідного регіону становлять місцеві бюджети, які у перехідний період до ринкової економіки залишаються без стабільних власних надходжень¹³⁹.

У структурі податкових надходжень місцевих бюджетів України плата за землю та податок з власників транспортних засобів – це майнові податки.

Таблиця 2.16

**Надходження від податків на майно
у структурі місцевих бюджетів України**

Групи податкових надходжень	2004 р.		2005 р.		2006 р.		2007 р.		2008 р.		2009 р.	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Податкові надходження, всього	18,31	100,0	23,59	100,0	30,93	100,0	44,59	100,0	59,28	100,0	59,16	100,0
у тому числі:												
– податок з власників транспортних засобів	0,66	3,6	0,83	3,5	1,08	3,5	1,35	3,0	1,56	2,6	15,38	2,6
– плата за землю	2,29	12,5	2,72	11,5	3,12	10,1	3,89	8,7	6,68	11,3	8,36	14,1

* Складено автором за: даними Міністерства фінансів України.

Аналізуючи надходження коштів до місцевих бюджетів, спостерігаємо тенденцію зниження фіскальної ролі майнових податків у структурі податкових надходжень, зокрема питома вага податку з власників транспортних засобів становить протягом останніх років не більше, ніж 3,6%; питома вага плати за землю дорівнює не більше, ніж 13%, і тільки у 2009 р. ця питома вага становила 14,1%. Місцеві податки та збори також не належать до тієї групи податкових надходжень, які можуть суттєво впливати на зміцнення дохідної частини місцевих бюджетів, а отже, вони не виконують

¹³⁹ Вишняков С. В. Місцеві бюджети / С. В. Вишняков // Фінанси України. – 2001. – № 10. – С. 11 – 14.

своєї основної функції як інструменту впливу на розвиток територіально-адміністративних одиниць. Результати дослідження дають підстави стверджувати, що обсяги плати за землю зростають швидшими темпами, ніж податок з власників транспортних засобів, і цей майновий податок при надходженні у повному обсязі до місцевих бюджетів міг би стати важливим фіскальним інструментом зміцнення місцевих фінансів.

Таблиця 2.17

**Динаміка впливу плати
за землю на доходи місцевих бюджетів України**

Показники	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Плата за землю, млрд. грн.	1,80	2,00	2,30	2,70	3,10	3,90	6,70	8,40
Виконання плану з надходження, %	94,90	100,50	100,90	101,90	102,40	106,00	103,10	96,30
Питома вага плати за землю у ВВП, %	0,80	0,76	0,66	0,62	0,57	0,54	0,70	0,90
Питома вага плати за землю у податкових надходженнях місцевих бюджетів, %	11,00	10,90	12,50	11,50	10,10	8,70	11,30	14,10
Доходи місцевих бюджетів, млрд. грн.	28,30	34,30	39,60	53,70	75,90	107,10	137,50	134,60
ВВП, млрд. грн.	225,80	267,30	345,10	441,50	544,20	720,70	949,90	914,70

* Складено автором за: даними Міністерства фінансів України.

Досліджуючи вплив плати за землю у динаміці, простежимо, що питома вага цього платежу у структурі місцевих бюджетів зростає повільними темпами. Так, у 2002 р. цей показник дорівнював 11,00%, у 2003 р. – 10,90%, у 2004 р. – 12,50%, у 2005 р. – 11,50%, у 2006 р. – 10,10%, у 2007 р. – 8,70%, у 2008 р. – 11,30%

та у 2009 р. – 14,10%. У структурі валового внутрішнього продукту частка плати за землю зменшується. Якщо у 2002 р. її питома вага становила 0,80%, то у 2006 – 2007 рр. – відповідно 0,57% і 0,54%. Тільки у 2009 р. цей показник дорівнює 0,90%, тобто він досяг максимального значення за останні роки.

Таблиця 2.18

**Вплив податку з власників транспортних засобів
на доходи місцевих бюджетів України**

Показники	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
Надходження податку до бюджету, млрд. грн.	0,59	0,60	0,66	0,83	1,08	1,35	1,56	1,54
Виконання податку, %	97,10	99,40	100,00	100,60	105,20	107,30	100,80	87,80
Питома вага податку у ВВП, %	0,26	0,22	0,19	0,19	0,20	0,19	0,16	0,17
Питома вага податку у податкових надходженнях, %	3,60	3,20	3,60	3,50	3,50	3,00	2,60	2,60
Доходи місцевих бюджетів, млрд. грн.	28,30	34,30	39,60	53,70	75,90	107,10	137,50	134,60
ВВП, млрд. грн.	225,80	267,30	345,10	441,50	544,20	720,70	949,90	914,70

* Складено автором за: даними Міністерства фінансів України.

Податок з власників транспортних засобів є менш фіскально значним майновим податком порівняно з платою за землю. Так, питома вага цього платежу в доходах місцевих бюджетів у 2002 р. становить 3,60%, у 2003 р. – 3,20%, у 2004 р. – 3,60%, у 2005 р. – 3,50%. У 2008 – 2009 рр. спостерігається зменшення питомої ваги податку з власників транспортних засобів у доходах місцевих бюджетів при збільшенні абсолютних показників. Зокрема, у 2008 р. цей податок було сплачено в розмірі 1,56 млрд. грн., що на 0,21 млрд. грн. більше, ніж у 2007 р.; у 2009 р. його надходження становили 1,54 млрд. грн., що на 0,02 млрд. грн. менше, ніж у 2008 р.

Вивчаючи вплив майнових податків на формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, розглянемо динаміку надходжень до бюджету Тернопільської області.

При розробленні бюджетної політики щодо регулювання місцевих бюджетів один з важливих її елементів – це планування їхньої дохідної частини. Для проведення поглибленого аналізу тенденцій щодо планування й виконання доходів місцевих бюджетів за певний період доцільно використовувати показник питомої ваги запланованих та фактичних доходів адміністративно-територіальних одиниць у відповідному загальному обсязі доходів місцевих бюджетів¹⁴⁰.

Таблиця 2.19

Доходи бюджету Тернопільської області*

Роки	Загальний фонд		Спеціальний фонд	
	план	факт	план	факт
2003	196064,1	207881,1	37340,5	49852,5
2004	195008,1	197981,8	45975,3	56129,3
2005	259173,3	266435,6	59133,9	71231,3
2006	328087,0	337712,5	62562,6	77120,3
2007	462203,5	482747,9	73571,6	131077,3
2008	639520,9	662225,5	123747,3	154027,5
2009	654899,7	680481,4	139217,6	149953,5

* Складено автором за: даними Головного управління фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації.

Аналіз абсолютних фактичних показників обсягу доходів бюджету Тернопільської області як щодо загального фонду, так і щодо спеціального фонду протягом 2003 – 2009 рр. свідчить про стабільне виконання планових надходжень до бюджету. Так, у 2003 р. при плані 196064,1 тис. грн. загального фонду фактичне виконання становило 207881,1 тис. грн., або 106,0%, у 2004 р. при плані 195008,1 тис. грн. загального фонду фактичне виконання – 197981,8 тис. грн., або

¹⁴⁰ Чугунов І. Я. Планування дохідної частини місцевих бюджетів // Фінанси України / І. Я. Чугунов. – 2001. – № 12. – С. 38 – 47.

101,5%, у 2005 р. при плані 259173,3 тис. грн. загального фонду фактичне виконання – 266435,6 тис. грн., або 102,8%, у 2006 р. при плані 328087,0 тис. грн. загального фонду фактичне виконання – 337712,5 тис. грн., або 102,9%, у 2007 р. при плані 462203,5 тис. грн. загального фонду фактичне виконання – 482747,9 тис. грн., або 104,4%, у 2008 р. при плані 639520,9 тис. грн. загального фонду фактичне виконання – 662225,5 тис. грн., або 103,6% та у 2009 р. при плані 654899,7 тис. грн. загального фонду фактичне виконання – 680481,4 тис. грн., або 103,9%. Відсоток перевиконання планових завдань з мобілізації надходжень коливається в межах 6%.

Фактичні надходження до спеціального фонду бюджету Тернопільської області також перевищували планові показники. У 2003 р. виконання становило 133,5%, у 2004 р. – 122,1%, у 2005 р. – 120,5%, у 2006 р. – 123,3%, у 2007 р. – 178,2%, у 2008 р. – 124,5%. Можна зробити висновок, що фактичне перевиконання планових показників спеціального фонду бюджету Тернопільської області протягом 2003 – 2009 рр. значно перевищує показники перевиконання планових показників загального фонду.

Загальноукраїнські тенденції різкого зростання обсягів трансфертів місцевим бюджетам є характерними для Тернопільської області. Простежимо динаміку трансфертів та порівняємо темпи приросту за 2003 – 2009 рр.

Таблиця 2.20

Трансферти бюджету Тернопільської області*

Роки	Трансферти, тис. грн.		Темп приросту, %	
	план	факт	план	факт
2003	416908,3	418365,1	–	–
2004	502633,9	497725,1	20,6	19,0
2005	773008,6	731408,3	53,8	47,0
2006	1080478,0	1056923,5	39,8	44,5
2007	1501365,3	1408190,0	39,0	33,2
2008	1955685,5	1907933,2	30,3	35,5
2009	2081246,6	2055744,0	6,4	7,7

* Складено автором за: даними Головного управління фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації.

У 2003 р. трансферти бюджету Тернопільської області становили 418365,1 тис. грн., у 2004 р. їхні обсяги зросли до 497725,1 тис. грн., а темп приросту дорівнював 19,0%. Максимальний темп приросту спостерігався у 2005 р., і становив 47,0%, в абсолютних показниках надходження трансфертів до бюджету області дорівнювали 731408,3 тис. грн. У 2006 р. темп приросту фактично зберігся на рівні 2005 р. та становив 44,5%. Протягом 2007 – 2008 рр. тенденція до різкого зростання обсягів трансфертів зберігалася й темпи приросту дорівнювали понад 30%. У 2009 р. обсяг трансфертів становив 2055744,0 тис. грн., а приріст склав тільки 7,7%, що свідчить про суттєве зменшення.

Потрібно також розглянути важливий аспект надходження трансфертів та структуру їхнього використання.

Незважаючи на велику питому вагу і високий щорічний приріст трансфертів у структурі бюджету Тернопільської області, загалом простежується фактичне недоотримання субвенцій порівняно з плановими показниками (табл. 2.21).

Таблиця 2.21

**Надання та використання місцевому бюджету
Тернопільської області субвенцій, отриманих з Державного
бюджету України ***

Роки	Дані про надання місцевому бюджету субвенцій, отриманих з Державного бюджету України, тис. грн.		
	план	факт	касові видатки
2004	24408,8	24408,8	24408,8
2005	21694,1	14772,2	12921,5
2006	57000,4	56600,4	51783,9
2007	79275,6	78175,6	72962,7
2008	70321,7	69178,8	66141,0
2009	644262,4	621863,9	621863,9

* Складено автором за: даними Головного управління фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації.

Обсяг субвенцій, які фактично надійшли до бюджету Тернопільської області, у 2004 р. становив 24408,8 тис. грн., що відповідало плановим показникам. У 2005 р. до бюджету області надійшло 14772,2 тис. грн. (при плані – 21694,1 тис. грн.), що на 6921,9 тис. грн. менше, або фактичне надходження дорівнювало 68,1%. У 2006 р. обсяг субвенцій становив 56600,4 тис. грн. (при плані 57000,4 тис. грн.), або 99,3% до запланованих надходжень. Необхідно зауважити, що, починаючи з 2006 р., та у 2007 – 2009 рр. фактичні надходження майже відповідали плановим показникам.

Вищеподані результати проведених досліджень дають підстави зробити однозначні висновки про залежність місцевих бюджетів від центрального уряду, про що свідчать дані по регіонах України і Тернопільській області. Вплив майнових податків та їхню роль у структурі формування дохідної частини місцевих бюджетів розглянуто з урахуванням загальноукраїнських показників і тенденцій. Аналізуючи надходження майнових податків до бюджету Тернопільської області за 2003 – 2009 рр. та порівнюючи їх із загальноукраїнськими показниками, можемо констатувати, що як на рівні нашої держави, так і на рівні області майнові податки не відіграють значної фіскальної ролі.

Таблиця 2.22

**Питома вага майнових податків у надходженнях
до бюджету Тернопільської області***

Роки	Надходження до бюджету, млн. грн.	Плата за землю		Податок з власників транспортних засобів	
		млн. грн.	%	млн. грн.	%
2003	257,73	18,25	7,1	12,60	4,9
2004	254,11	19,30	7,6	13,40	5,3
2005	337,67	21,21	6,3	16,22	4,8
2006	414,83	24,02	5,8	20,60	5,0
2007	613,82	27,51	4,5	29,07	4,7
2008	816,25	38,62	4,8	32,69	4,0
2009	830,43	47,91	5,8	30,12	3,6

* Складено автором за: даними Головного управління фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації.

У 2003 р. до бюджету Тернопільської області надійшла плата за землю у сумі 18246,2 тис. грн., або 7,1% у структурі загальних надходжень до бюджету. В 2004 р. вона становила 19296,9 тис. грн., або 7,6%. Потрібно зазначити, що це найвищий показник за період 2003 – 2008 рр. У 2005 р. ця плата дорівнювала 21207,7 тис. грн., або 6,3%, що свідчить про зменшення її питомої ваги порівняно з 2004 р. У 2006 р. надходження становили 24017,3 тис. грн., або 5,8%, що підтверджує подальше зменшення їхніх обсягів у бюджеті області. Протягом 2007 – 2008 рр. спостерігається динаміка попередніх років, тобто надходження коштів від плати за землю у процентному відношенні зменшились порівняно з періодом 2003 – 2006 рр. та дорівнюють не більше, ніж 5%.

Незважаючи на зменшення питомої ваги плати за землю у структурі бюджету Тернопільської області, проаналізуємо дані щодо цих надходжень відповідно до планових показників.

Таблиця 2.23

**Надходження плати за землю до бюджету
Тернопільської області***

Роки	Плата за землю, тис. грн.		Темп приросту, %	
	план	факт	план	факт
2003	17968,7	18246,2	–	–
2004	19292,1	19296,9	7,4	5,8
2005	20088,7	21207,7	4,1	9,9
2006	23093,3	24097,4	15,0	13,2
2007	25027,3	27508,2	8,4	14,5
2008	35138,8	38615,2	40,4	40,4
2009	45011,9	47911,6	28,1	24,1

* Складено автором за: даними Головного управління фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації.

У 2003 р. надійшла плата за землю у сумі 18246,2 тис. грн. при плані 17968,7 тис. грн., що на 277,5 тис. грн. більше. У 2004 р. вона становила 19296,9 тис. грн. при плані – 19292,1 тис. грн., що на 4,8 тис. грн. більше. Перевиконання плану в цьому році

є найменшим за період 2003 – 2008 рр. У 2005 р. надходження від плати за землю дорівнювали 21207,7 тис. грн. при плані 20088,7 тис. грн., або на 1119 тис. грн. більше. Протягом 2006 – 2008 рр. ця тенденція зберігається, і фактичне перевиконання надходжень від плати за землю становить понад 2 млн. грн. Наприклад, у 2008 р. при плані 35138,8 тис. грн. фактичні надходження дорівнювали 38615,2 тис. грн., що на 3476,4 тис. грн. більше.

При стабільному перевиконанні плану з надходження плати за землю до бюджету Тернопільської області можна простежити, що незначною є питома вага плати за землю у структурі бюджету області за 2003–2009 рр. (рис. 2.11).

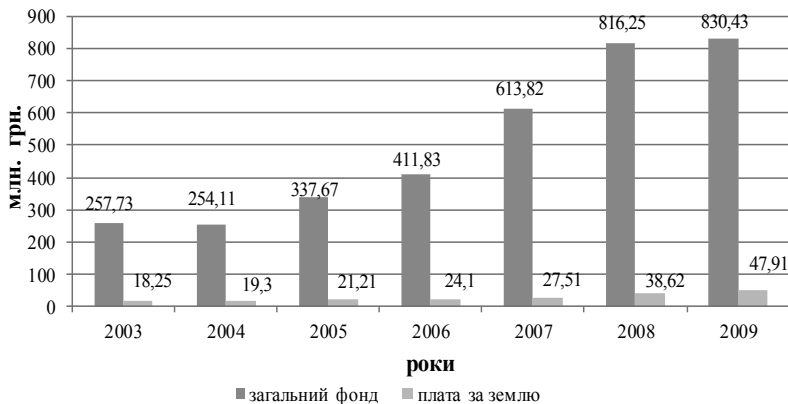


Рис. 2.11. Надходження плати за землю у складі загального фонду бюджету Тернопільської області*

* Складено автором за: даними Головного управління фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації.

Досліджуючи майнові податки в контексті надходжень до бюджету Тернопільської області, крім плати за землю, проведемо детальний аналіз податку з власників транспортних засобів.

Таблиця 2.24

**Надходження податку з власників
транспортних засобів до бюджету Тернопільської області***

Роки	Податок з власників транспортних засобів, тис. грн.		Темп приросту, %	
	план	факт	план	факт
2003	12301,0	12604,7	-	-
2004	13040,9	13397,7	6,0	6,3
2005	17665,1	16224,3	35,5	21,1
2006	20452,1	20598,5	15,8	27,0
2007	27060,2	29067,0	32,3	41,1
2008	31732,8	32687,6	17,3	12,5
2009	34231,4	30117,6	7,9	- 7,9

* Складено автором за: даними Головного управління фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації.

У 2003 р. надходження податку з власників транспортних засобів становили 12604,7 тис. грн. при плані 12301,0 тис. грн., або на 2,5% більше. У 2004 р. при плані 13040,9 тис. грн. фактичне надходження дорівнювало 13397,7 тис. грн., або на 2,7% більше. У 2005 р. це надходження становило 16224,3 тис. грн. при плані 17665,1 тис. грн., або 91,8% від плану. Потрібно вказати, що це єдиний рік за період 2003 – 2008 рр., коли планові показники не було виконано. У 2006 р. план було виконано майже на 100%, фактичне ж його перевиконання дорівнювало тільки 0,7%. У 2007 – 2009 рр. спостерігається тенденція до перевиконання плану.

Податок з власників транспортних засобів у структурі спеціального фонду бюджету Тернопільської області становить незначну частину, але порівняно з платою за землю у структурі загального фонду бюджету його питома вага є вищою (рис. 2.12).



Рис. 2.12. Надходження податку з власників транспортних засобів у складі спеціального фонду бюджету Тернопільської області*

* Складено автором за: даними Головного управління фінансів Тернопільської обласної державної адміністрації.

Проаналізуємо стан мобілізації доходів місцевих бюджетів на прикладі бюджету м. Тернополя та дослідимо місце майнових податків у ньому.

Таблиця 2.25

Динаміка надходжень. до бюджету м. Тернополя, тис. грн.*

Доходи місцевих бюджетів	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Доходи, що враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів							
Разом	69552,2	64524,5	83322,5	106636,1	155769,1	208097,5	200896,4
Дотація вирівнювання	33,1	4166,9	11891,8	26406,0	25477,1	42202,7	64367,7
Разом щодо кошика I	69288,3	68691,4	95214,3	133042,1	181246,2	250300,2	265264,1
Доходи, що не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів							

Продовження таблиці 2.25

1	2	3	4	5	6	7	8
Плата за землю	6874,0	7701,4	8206,6	9061,4	9910,3	12888,9	15275,1
Місцеві податки і збори	5286,1	5630,2	5825,2	6142,3	6706,1	6934,3	6926,6
Разом щодо кошика II	15831,1	16158,8	19700,5	21315,0	23914,8	34884,8	35146,4
Всього кошик I + II	85119,4	84850,2	114914,8	154357,1	205161,0	285185,0	300410,5
Додаткові дотації	1042,7	3100,0	11118,1	2120,0	13448,4	4876,0	15295,6
Субвенції	30059,9	30490,2	33555,1	40995,9	77928,4	91921,9	102295,3
Разом доходів загального фонду	116222,0	118440,4	159588,0	197473,0	296537,8	381982,9	418001,4
Інші надходження	258,7	144,4	273,4	437,2	807,7	218,1	86,5
Всього доходів загального фонду	116480,7	118584,8	159861,4	197910,2	297345,5	382201,0	418087,9
Спеціальні фонди, в тому числі бюджет розвитку							
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	3441,2	3552,8	4644,2	6252,1	9064,3	9702,7	9132,6
Разом доходів спеціального фонду	17597,7	21133,7	34500,3	28683,2	53949,8	65056,4	58379,1
У тому числі бюджет розвитку	6313,5	6694,4	11498,6	5520,5	25579,4	31058,1	10029,6
Всього доходів (без субвенцій і дотацій)	102942,7	101961,4	131690,1	152910,9	232182,3	304000,0	282266,9
Всього доходів	134078,4	139718,5	194361,7	226593,4	351295,3	447257,4	476467,0
Доходи на одного жителя міста, грн.	598,6	633,1	882,3	1034,2	1611,4	2058,2	2193,7

* Складено автором за: даними управління фінансів Тернопільської міської ради.

На основі показників поданої вище таблиці можна зробити висновок, що дохідна частина міського бюджету формується переважно за рахунок податкових надходжень. Водночас необхідно наголосити, що частка дотацій вирівнювання та субвенцій є значною,

а це дає підстави вести мову про фінансову залежність місцевої влади від центрального уряду. Саме за таких умов актуалізується питання вдосконалення міжбюджетних відносин і підвищення рівня власних доходів бюджетів адміністративно-територіальних одиниць¹⁴¹.

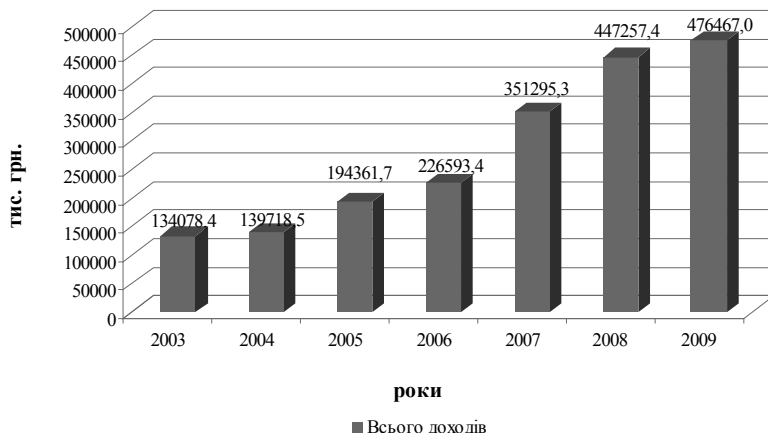


Рис. 2.13. Динаміка надходжень до міського бюджету м. Тернополя*

* Складено автором за даними управління фінансів Тернопільської міської ради.

Як видно з рис. 2.13, надходження у 2004 р. збільшилися відносно 2003 р. на 5640,1 тис. грн., або на 4,2%, у 2005 р. відносно 2004 р. – на 54643,2 тис. грн., або на 39,1%, у 2006 р. відносно 2005 р. – на 32231,7 тис. грн., або на 16,6%, у 2007 р. відносно 2006 р. – на 124701,9 тис. грн., або на 41,8%, у 2008 р. відносно 2007 р. – на 95962,1 тис. грн., або на 27,3%, у 2009 р. відносно 2008 р. – на 29209,6 тис. грн., або на 6,5%.

З 2005 р. надходження до міського бюджету зростали практично на третину. На перший погляд, ця позитивна тенденція свідчить про те, що фінансові ресурси органів місцевого самоврядування динамічно зростають. Однак для того, щоб зробити об'єктивний

¹⁴¹ Буковинський С. А. Удосконалення вирівнювання фінансового забезпечення територіальних громад / С. А. Буковинський // Фінанси. – 1999. – № 5. – С. 80 – 84.

висновок про сучасний стан надходжень до міського бюджету, простежимо динаміку власних надходжень та надходжень без субвенцій і дотацій.

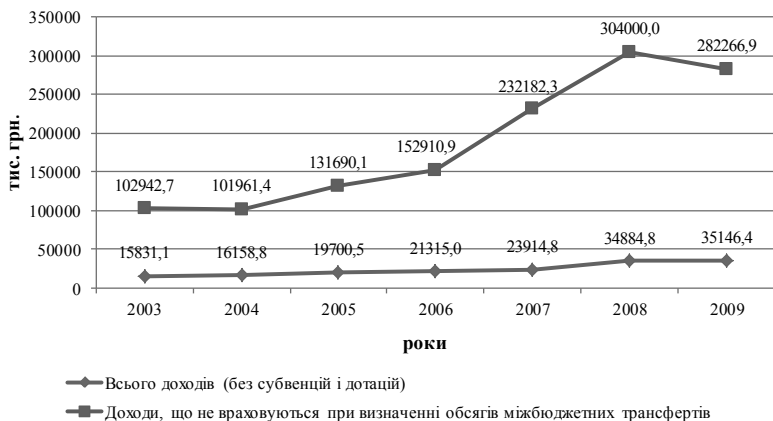


Рис. 2.14. Динаміка доходів міського бюджету м. Тернополя*

* Складено автором за: даними управління фінансів Тернопільської міської ради.

Порівнюючи тенденцію до збільшення загальних надходжень без субвенцій та дотацій до міського бюджету з доходами, які не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів, можемо спостерігати, що темпи приросту власних надходжень є значно нижчими.

Так, у 2004 р. доходи, що не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, становили 16158,8 тис. грн., у 2005 р. вони дорівнювали 19700,5 тис. грн, а приріст становив 3541,7 тис. грн., у 2006 р. приріст дорівнював 1614,5 тис. грн., у 2007 р. – 2599,8 тис. грн., у 2008 р. – 10970,0 тис. грн. і у 2009 р. – 261,6 тис. грн.

Щодо загальних обсягів доходів (без субвенцій та дотацій), то у 2006 р. цей показник становив 152910,9 тис. грн., а у 2007 р. він збільшився до 232182,3 тис. грн., або на 52%, у 2008 р. обсяг доходів зріс до 304000,0 тис. грн., а приріст дорівнював 71817,7 тис. грн., або 31% та у 2009 р. обсяг доходів становив 282266,9 тис. грн., а спад склав 7,1%.

Аналізуючи структуру міського бюджету, виявляємо, що майнові податки (плата за землю, податок з власників транспортних засобів) знаходяться в різних розділах дохідної частини бюджету. Плата за землю належить до доходів, які не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, а податок з власників транспортних засобів – до спеціального фонду міського бюджету.

Таблиця 2.26

**Порівняльна таблиця питомої ваги майнових податків
у структурі доходів міського бюджету м. Тернополя***

№ з/п	Доходи міського бюджету			Плата за землю, тис. грн., питома вага у доходах				Податок з власників транспортних засобів			
	вид доходів	2003 р., тис.грн.	2009 р., тис.грн.	2003 р., тис.грн.	%	2009 р., тис.грн.	%	2003 р., тис.грн.	%	2009 р., тис.грн.	%
1.	всього доходів	134078,4	476467,0	6874,0	5,1	15275,1	3,2	3441,2	2,6	9132,6	1,9
2.	всього доходів (без субвенцій і дотацій)	102942,7	282266,9	6874,0	6,7	15275,1	5,4	3441,2	3,3	9132,6	3,2
3.	доходи загального фонду	116480,7	418087,9	6874,0	5,9	15275,1	3,7	3441,2	3,0	9132,6	2,2

* Складено автором за: даними управління фінансів Тернопільської міської ради.

Аналізуючи цю таблицю, доходимо однозначного висновку, що плата за землю і податок з власників транспортних засобів не відіграють значної фіскальної ролі та становлять у доходах міського бюджету, зокрема в доходах загального фонду, наприклад, у 2003 р. відповідно 5,9% і 3,0%. Ця тенденція за 5 останніх років не поліпшилася, тобто питома вага не збільшилась, більш того, у 2009 р. спостерігається зменшення цієї частки. Так, питома вага плати за землю з 5,9% у 2003 р. знизилась до 3,7% у 2009 р., щодо податку з власників транспортних засобів зміни відбулися у бік зменшення частки цього податку з 3,0% у 2003 р. до 2,2% у 2009 р.

Такі тенденції й реальний фінансовий стан бюджетів органів місцевого самоврядування свідчать про недостатність фінансових ресурсів, зокрема власних податкових надходжень, необхідних для виконання власних та делегованих повноважень.

Тому сьогодні необхідно формувати місцеві бюджети за такою моделлю бюджетної системи, яка водночас була би поштовхом до розвитку і зміцнення місцевих бюджетів, визначала би чіткі міжбюджетні відносини та стала би гарантом самостійності кожної ланки бюджетної системи¹⁴². Вважаємо, що зміцнення місцевих бюджетів має відбуватися шляхом посилення ролі майнових податків.

2.4. Практичні домінанти використання СЕЗ і ТПР в Україні

Сучасний стан функціонування спеціальних режимів оподаткування суб'єктів СЕЗ та ТПР характеризується невизначеністю щодо подальших перспектив розвитку. Скасування вітчизняних спеціальних територіальних утворень не відбулося на законодавчому рівні, проте з відміною всіх податкових пільг, що надавалися інвесторам, СЕЗ та ТПР втратили свою привабливість.

Аналіз змін законодавчого підґрунтя функціонування СЕЗ та ТПР в Україні в історичній ретроспективі показує, що в Україні створення спеціальних економічних зон мало стихійний характер передусім через недосконалість концепції їх розвитку та відсутності її органічного поєднання з державною економічною політикою. Невизначеність системного підходу відобразилась на якісних характеристиках нормативно-правової бази. Наявні правові колізії стали важливою перешкодою та, можливо, головною причиною недостатньої ефективності СЕЗ і ТПР. Для визначення впливу змін у правовому регулюванні на діяльність інвесторів у СЕЗ та ТПР необхідно дослідити зміну кількості суб'єктів господарювання та інвестиційних проектів, що вони виконують, протягом функціонування економічних зон.

До прийняття Закону України від 25.03.2005 р. № 2505-IV «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України», яким були відмінені податкові пільги та спеціальний митний режим, у СЕЗ та на ТПР з початку функціонування (за станом на 31.03.2005 р.) було за-

¹⁴² Гушта О. В. Шляхи зміцнення бюджетів органів місцевого самоврядування / О. В. Гушта // Фінанси України. – 2000. – № 2. – С. 69–73.

тверджено 742 проекти, кошторисна вартість яких становила 7,6 млрд. дол. США, з них іноземні інвестиції – 2,5 млрд. дол. США. Унаслідок змін, що відбулися в законодавстві, лише протягом 2005 р. органами управління СЕЗ та ТПР було скасовано 221 інвестиційний проект, у тому числі: у зв'язку з невиконанням суб'єктами підприємництва договорів (контрактів) скасовано 68 проектів; у зв'язку із закінченням терміну реалізації проектів у пільговому режимі оподаткування – 80; за ініціативою інвесторів – 59; з інших причин – 14 проектів¹⁴³.

На рис. 2.15 проілюстровано динаміку кількості інвесторів у СЕЗ і на ТПР та впроваджуваних ними інвестиційних проектів за період з 1999 р. по 2010 р. включно.

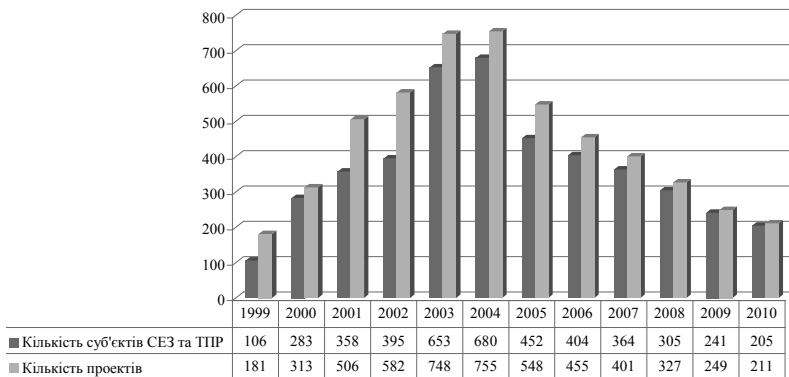


Рис. 2.15. Динаміка кількості суб'єктів інвестиційної діяльності в СЕЗ і на ТПР та інвестиційних проектів, що ними впроваджуються, за період 1999 – 2010 р.¹⁴⁴

За станом на 01.01.2011 року, за даними головного податково-го відомства України, інвестиційною діяльністю у СЕЗ та на ТПР

¹⁴³ Верховна Рада України: Попередній звіт про виконану роботу Тимчасової слідчої комісії з питань перевірки ефективності функціонування спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку в Україні [Електронний ресурс ВРУ]. – Режим доступу : //http://zakon.rada.gov.ua

¹⁴⁴ [Дані ДПАУ щодо аналізу діяльності СЕЗ та ТПР України за 2010 рік] [Електронний ресурс] : відповідь від 8. 12. 2012 за № 2378/6/18-3115 на запит від фіз. особи / С. І. Лєкарь; Державна податкова служба України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2011. – Системні вимоги: Microsoft Word. – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.

займалися 205 суб'єктів господарювання, що впроваджували 211 інвестиційних проєктів, затверджених в установленому порядку Радами з питань територій пріоритетного розвитку і спеціальних економічних зон. Як видно з рисунку, інвестиційна активність на територіях зі спеціальним режимом оподаткування значно знизилась після скасування преференцій. За 2010 р. перелік суб'єктів СЕЗ та ТПР зменшився на 36, а кількість інвестиційних проєктів, що ними впроваджуються – на 38 одиниць порівняно з попереднім роком.

Загалом протягом 2005–2010 рр. суттєво зменшилась кількість суб'єктів, що реалізують інвестиційні проєкти у СЕЗ та на ТПР – у 3,3 разу (на 475 одиниць); інвестиційних проєктів, що ними впроваджуються – у 3,6 разу (на 428 одиниць).

Очевидно, що таке скорочення відбулося не тільки за рахунок закриття проєктів несумлінних інвесторів, а через власну ініціативу суб'єктів господарювання, яким діяльність у новостворених умовах стала не вигідною через відсутність податкових пільг. Більш того, шведський економіст і відомий фахівець у пострадянському просторі А. Аслунд доречно звертає увагу на те, що незрозумілі правила гри в СЕЗ та тіньові схеми надання пільг не тільки не приваблюють західний капітал, а й відлякують іноземних інвесторів¹⁴⁵.

У процесі дослідження ефективності механізму пільгового податкового режиму треба порівняти результати діяльності даних економічних утворень за двома часовими періодами: з початку заснування (1998–2000 рр.) – до відміни податкових преференцій (2005 рік); а також з 2005 року – по сьогоднішній день (період діяльності на загальних умовах оподаткування). Це дасть можливість дослідити недоліки пільгового режиму оподаткування, яким користувались інвестори в СЕЗ та на ТПР до моменту повного їх скасування, а також зробити пропозиції щодо подальших перспектив спеціальних режимів оподаткування територіального типу.

Зауважимо, що пільговий режим, як правило, складався з таких елементів: надання податкових канікул (короткотермінове –

¹⁴⁵ Волошин О. И офшорам стало трудно [Електронний ресурс] / О. И. Волошин // Компаньйон. – 2005. – 25 февр. — Режим доступу : <http://www.companion.ua/>

на 2, 3, 5 років звільнення від оподаткування прибутку); зменшення ставки оподаткування прибутку до 15–20%; звільнення від оподаткування інвестицій; звільнення від сплати ввізного мита і ПДВ сировини, матеріалів, обладнання, устаткування, які ввозяться для потреб реалізації інвестиційного проекту; тимчасове (на період освоєння земельної ділянки) звільнення від плати за землю або зменшення розміру цієї плати; звільнення від сплати ряду обов'язкових платежів.

Пільги встановлювались окремими законами для кожної зони і відрізнялись здебільшого саме митним режимом, що запроваджено для більшості СЕЗ і нехарактерно для ТПР. Схематично преференційним режим оподаткування зображено на рис. 2.16.

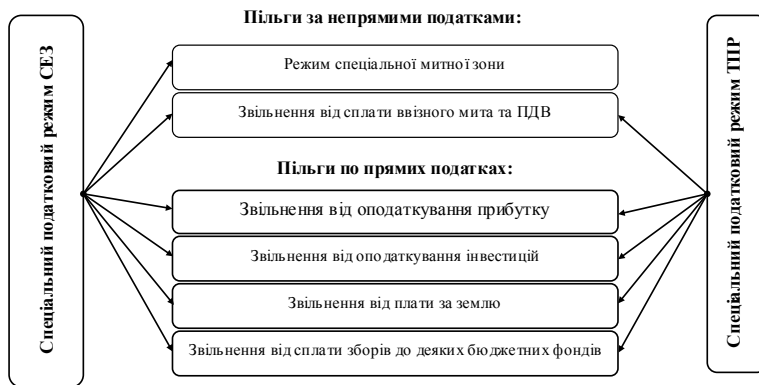


Рис. 2.16. Схема пільгового оподаткування в СЕЗ та ТПР¹⁴⁶

Право на користування пільгами одержували лише ті суб'єкти підприємницької діяльності, які відповідають галузевим пріоритетам, пройшли конкурсний добір, підписали угоду з уповноваженим органом, прийняли рішення виконувати погоджений інвестиційний проект та брали на себе зобов'язання залучити інвестиції, обсяг яких перевищував встановлені граничні показники. Подання достовірної

¹⁴⁶ Інформація про основні пільги, що надаються інвесторам на територіях спеціальних (вільних) економічних зон (СЕЗ) та на територіях із спеціальним режимом інвестиційної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://me.kmu.gov.ua/>

та повної інформації про наслідки запровадження окремих проектів забезпечувала спеціальна методика проведення інвестиційної експертизи проектів, які пропонувались до реалізації у СЕЗ і ТПР.

Тенденції змін обсягів надходжень податків та наданих пільг протягом пільгового періоду функціонування спеціального режиму інвестиційної діяльності суб'єктам господарювання СЕЗ та ТПР чітко простежується на діаграмі рис. 2.17.

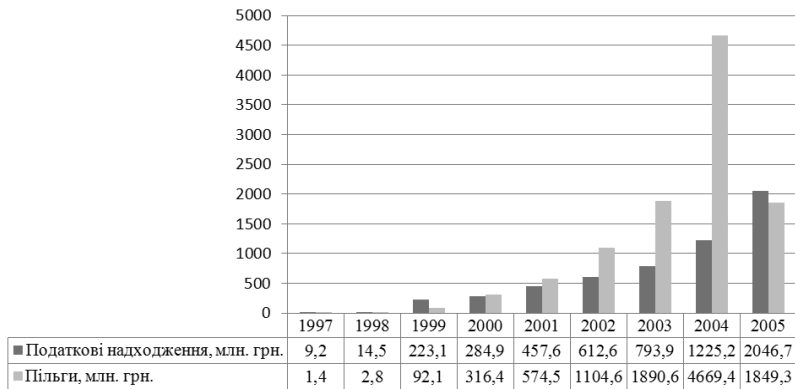


Рис. 2.17. Динаміка та співвідношення сум податкових надходжень від суб'єктів інвестиційної діяльності та наданих їм пільг у межах СЕЗ і ТПР за період 1997–2005 рр.¹⁴⁷

Як видно з рисунка, до 2005 р. простежується позитивна динаміка приросту податкових надходжень та наданих пільг. Обсяг податкових пільг зростав значно швидшими темпами порівняно з сумою сплачених податків та обов'язкових платежів, і в 2005 р. сума надходжень була у 4,6 разу менша, ніж сума отриманих суб'єктами підприємницької діяльності пільг, яка на кінець 2004 р. становила 4 669,4 млн. грн. У 2005 р. обсяг наданих преференцій суб'єктам СЕЗ та ТПР скоротився більш як удвічі порівняно з по-

¹⁴⁷ Верховна Рада України: Попередній звіт про виконану роботу Тимчасової слідчої комісії з питань перевірки ефективності функціонування спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку в Україні [Електронний ресурс ВРУ]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

переднім роком (з 4 669,4 млн. грн. у 2004 р. до 1 849,3 млн. грн. – у 2005 р.), тоді як податкові надходження до бюджету зростали і за підсумком 2005 р. становили 2 046,7 млн. грн. (проти 1 225,2 млн. грн. у 2004 р.). Зважаючи на значне зменшення кількості інвестиційних проектів, таку тенденцію зростання надходжень до бюджету логічно обґрунтувати збільшенням податкового навантаження на суб'єктів СЕЗ та ТПР внаслідок скасування пільгового режиму оподаткування.

В контексті вищевикладеного варто зауважити, що, на наше переконання, некоректно визначати податкові пільги, надані суб'єктам СЕЗ та ТПР, як втрати бюджету, що доволі часто можна зустріти у різних аналітичних джерелах. Саме пільги в оподаткуванні виступають стимулом для інвесторів розмістити свої капітали на територіях зі спеціальним інвестиційним режимом. Тому цілком ймовірно, що за відсутності преференційних умов залучити інвестиції та впроваджувати інвестиційні проекти, внаслідок чого розширюється база оподаткування, було б неможливим. На рис. 2.15, 2.17 простежується тенденції, що підтверджують логічний взаємозв'язок та взаємодетермінованість показників динаміки кількості інвесторів та інвестпроектів з динамікою наданих податкових пільг. Саме з 2005 р. зменшується кількість суб'єктів СЕЗ та ТПР і впроваджуваних ними проектів внаслідок повного скасування стимулюючого режиму оподаткування, що мало негативний ефект, оскільки призвело до відпливу капіталу, скорочення робочих місць, погіршення інвестиційного клімату в регіонах та скорочення надходжень до бюджетів.

За даними ДПАУ, за станом на 01.01.2011 р. від загальної діяльності суб'єктів, що продовжують реалізацію інвестиційних проектів у СЕЗ та на ТПР на загальних умовах оподаткування, надійшло податків і зборів (обов'язкових платежів) за 1 366,5 млн. грн. з урахуванням від'ємного значення показника з податку на додану вартість, яке склалося у розрахунках з бюджетом вказаної категорії платників.

Дані табл. 1 показують, що надходження від усіх податків (окрім ПДВ) до 2009 р. збільшувались порівняно з попередніми роками, при тому, що кількість суб'єктів господарювання постійно скорочувалась.

Так, обсяги податку на прибуток у 2007 р. зросли на 100,8 млн. грн., або на 7,5%, у 2008 р. – на 700,1 млн. грн., або на 48,6 %. У територіальному розрізі податкові поступлення збільшувались по ТПР Донецької області, ТПР у АР Крим, СЕЗ «Закарпаття» та СЕЗ «Миколаїв».

У 2009 р. значно скоротились надходження по основних податках, у тому числі і з податку на прибуток підприємств порівняно з попередніми роками, що певною мірою пов'язане із кризовими явищами в економіці. Проте не варто нівелювати дію негативних ефектів, пов'язаних з ліквідацією пільгового режиму діяльності, в довгостроковій перспективі.

Таблиця 2.27

Надходження податків і обов'язкових платежів від суб'єктів господарювання, що впроваджують інвестиційні проекти у СЕЗ та на ТПР, за 2006 – 2009 рр., млн. грн.

Податки	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
Податок на прибуток	1339,5	1440,3	2140,4	274,5	792,6
Податок з доходів фізичних осіб	524,1	637,8	848,2	568,3	388,8
ПДВ (сальдо)	-1186,3	-1513,8	-3455,2	-2218,1	-195,7
Плата за землю	75,0	77,8	126,2	138,4	81,6
Інші податки	246,5	156,7	200,5	246,1	299,2
Всього податків	998,8	798,7	-139,7	-990,8	1366,5

Якщо в 2005 р. вдалося отримати приріст податкових надходжень при тотальному скороченні обсягу наданих пільг, то вже в наступних роках були виявлені результати недовіри інвесторів та перенесення низкою іноземних компаній своїх виробничих потужностей з українських СЕЗ на території сусідніх держав (Росії, Словаччини та ін.)¹⁴⁸. Як видно з даних таблиці, на загальну суму надходжень податків здебільшого впливають зміни надходжень податку на прибуток та ПДВ.

¹⁴⁸ Україна у 2008 році: щорічні оцінки суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку : моногр. / [за заг. ред. Ю. Г. Рубана]. – К. : НІСД, 2008. – 744 с.

Незважаючи на скасування спеціального режиму оподаткування для суб'єктів СЕЗ та ТПР, на підставі рішень господарських судів, за підсумками 2006–2010 р. декотрі підприємства отримували пільги з податку на прибуток. З таблиці 2.28 видно, що за результатами декларування у 2006–2010 рр. найбільший обсяг пільг з податку на прибуток для суб'єктів СЕЗ та ТПР надавалось ТОВ «Кнауф Гіпс Донбас» (ТПР Донецької області) на загальну суму 32,8 тис. грн. за станом на початок 2011 р. пільг з податку на прибуток для суб'єктів СЕЗ та ТПР не було.

Таблиця 2.28

Обсяги наданих пільг щодо податку на прибуток, відновлених суб'єктами СЕЗ та ТПР у судовому порядку, млн. грн.

СПД, що скористалися пільгою	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
ТОВ «Кнауф Гіпс Донбас»					
(ТПР Донецької області)	2,7	17,0	–	6,9	6,2
ТОВ «Видавнична група «Експрес»					
(СЕЗ «Яворів»)	–	1,6	–	–	–
ТОВ «Бейкер-Україна» (СЕЗ «Яворів»)	–	0,2	–	90,1	–
ВАТ «Новоград-Волинський м'ясокомбінат» (ТПР Житомирської області)	–	–	2,1	–	–
Всього	2,7	18,8	2,1	97,0	6,2

Варто врахувати, що пільги щодо податку на прибуток займають незначну частку у структурі наданих податкових пільг у межах СЕЗ та ТПР. Задля порівняння слушно приділити увагу змінам у структурі умовно нарахованих платежів. На діаграмах рис. 2.18 видно, що чільне місце серед отриманих суб'єктами СЕЗ та ТПР пільг займають непрямі податки.

Так, за станом на 1.01.2005 р. лєвова частка (83,4%) наданих преференцій припадає на ввізне мито та ПДВ. У I півріччі 2008 р.

роль пілг за непрямыми податками дещо зменшується (до 72,4%), проте залишається провідною. На початок 2011 р. обсяг наданих суб'єктам СЕЗ та ТПР пілг щодо ПДВ та ввізного мита значно скорочується порівняно з попередніми періодами, але частка у загальному обсязі пілг також становить 86,6%.

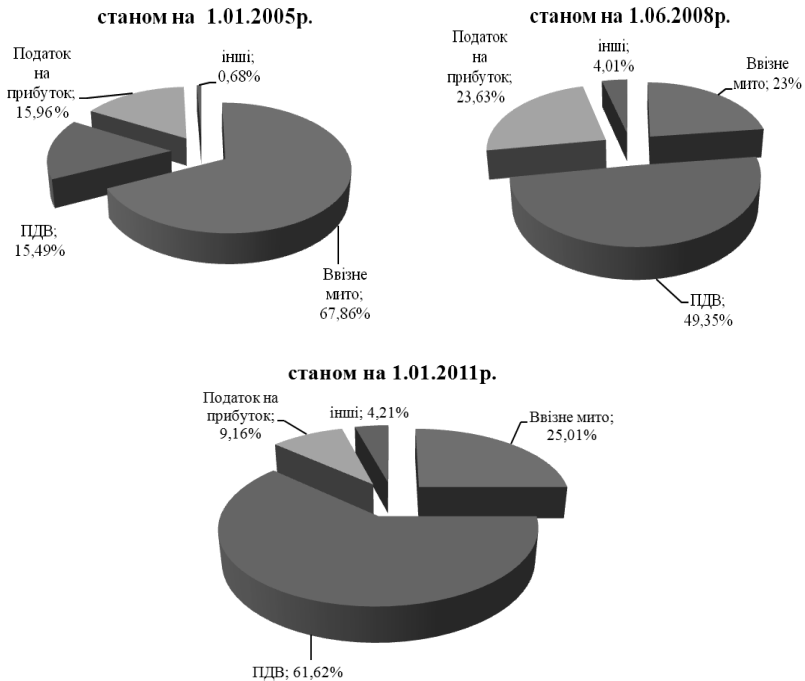


Рис. 2.18. Структура умовно нарахованих платежів суб'єктам СЕЗ та ТПР¹⁴⁹

¹⁴⁹ Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР за 2005-2010 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://me.kmu.gov.ua/>

Серед загального обсягу пільг за непрямими податками є пільги, що передбачені спеціальним митним режимом. Тому необхідно дослідити ефективність пільгового митного режиму у спеціальних територіальних утвореннях. Згідно з главою 36 Митного кодексу України наявність на території СЕЗ митного режиму спеціальної митної зони передбачає наявність кордону, по одну сторону якого діє пільговий митний режим, а по іншу сторону – загальний. Переміщення товарів через цей кордон зумовлює певні правові та економічні наслідки. Для цілей оподаткування товари, ввезені на території спеціальних митних зон, розглядаються як такі, що знаходяться за межами митної території України¹⁵⁰. Таким чином, створюється ситуація, коли на території України, що обмежена єдиним державним кордоном, фактично функціонують локальні митні кордони особливих економічних зон.

Спеціальний митний режим є невіддільним атрибутом передусім експортно-виробничих зон та зон зовнішньої торгівлі. І навпаки – надання пільг інвесторам, що орієнтовані на внутрішній ринок, призводять до порушення принципів справедливої та рівної конкуренції. Специфіка експортно-виробничих зон полягає у спрямованості на залучення зарубіжних інвесторів (за рахунок спеціальних стимулів та привілеїв) для виробництва продукції на експорт. Зони зовнішньої торгівлі – це частина території держави, де товари іноземного походження можуть зберігатися, купуватися та продаватися без сплати мита і митних зборів або з її відстроченням. Щодо комплексних виробничих зон, то вони функціонують у формі експортних виробничих зон, де розвивається насамперед експортне виробництво, орієнтоване на переробку власної сировини, або у формі імпортоорієнтованих зон, головна функція яких – розвиток імпортозамінних виробництв.

Вітчизняні реалії дещо різняться від загальноприйнятої практики надання спеціальним територіям статусу митної зони. Так, із 11 створених СЕЗ митний режим запроваджено на території семи з них, а саме: «Азов», «Донецьк», «Закарпаття», «Порто-

¹⁵⁰ Митний кодекс України № 92-IV від 11 липня 2002 року [Електронний ресурс ВРУ]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

франко», «Рені», «Порт Крим» та «Інтерпорт Ковель» (діяльність останньої не розпочато взагалі). Ще у двох зонах передбачено часткове застосування митного режиму – «Яворів» (на території автопорту «Краковець») та «Миколаїв» (на території суднобудівних заводів). Зауважимо, що експортного спрямування вищеперелічені СЕЗ не досягли. За станом на 2004 р. з початку дії СЕЗ та ТПР на експорт реалізовано товарів, робіт, послуг на суму 15,9 млрд. грн. (32,3% від загального обсягу реалізованої продукції, робіт, послуг). У 2004 р. експортні операції становили 30,6% обсягу реалізації¹⁵¹.

Враховуючи, що більша частина СЕЗ різновекторного спрямування (і експортно-, і внутрішньоорієнтовані), надання режиму митної зони призводить не тільки до значних суперечностей співіснування в межах однієї СЕЗ різних правових режимів (наприклад, розглянутих у праці¹⁵²), а також до утворення легальної діри у митному кордоні для насичення національного ринку іноземною продукцією без сплати ввізного мита та ПДВ.

Важливо, що в період повноправного функціонування спеціального режиму значні обсяги пільг з ввізного мита надавалися суб'єктам СЕЗ та ТПР при ввезенні сировини (передусім товарів 1–24 груп УКТ ЗЕД), а не високотехнологічного обладнання. Якщо у 2001 р. у загальному обсязі імпорту товарів на спеціальні території частка сировини становила 28,6% (47,9 млн. дол. США), то у 2004 р. вона досягла відмітки 51,7% (365,5 млн. дол. США). За результатами діяльності у 2004 р. сума пільг з ввізного мита на сировину становила 3,4 млрд. грн. (або 95,2 % загальної суми пільг з ввізного мита), з них на товари 1 – 24 груп припадає 3,3 млрд. грн. (або 93,3 %) ¹⁵³.

¹⁵¹ Гендлер Г. Податкові пільги як фактор залучення інвестицій у розвиток депресивних територій / Г. Гендлер // Вісник податкової служби України. – 2005. – № 27.

¹⁵² Коссе Д. СЕЗ «Миколаїв»: проблеми оподаткування [Електронний ресурс] / Д. Коссе // Юридичний журнал. – 2003. № 9. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/>

¹⁵³ Верховна Рада України: Попередній звіт про виконану роботу Тимчасової слідчої комісії з питань перевірки ефективності функціонування спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку в Україні [Електронний ресурс ВРУ]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

Ввізне мито та ПДВ при імпорті виступає засобом протекціоністської політики, завдяки чому держава здатна забезпечити справедливі конкурентні умови для національних виробників. Зважаючи, що суб'єкти господарювання в СЕЗ та на ТПР не досягли експортного спрямування інвестиційних проектів і значна частка виробленої продукції реалізується на внутрішньому ринку, можна стверджувати, що повне звільнення від сплати ввізного мита та ПДВ при імпорті створює умови для погіршення конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників аналогічних товарів за межами вільних зон, що породжує негативні екстерналії (наприклад, гальмування процесів технологічного оновлення вітчизняних підприємств, розбудови інфраструктури, збільшення безробіття, зниження попиту на висококваліфіковані кадри тощо).

Тому використовувати податкові пільги при імпорті треба тільки у випадку, коли це не суперечить цілям створення відкритих економічних формувань, сприяє структурній перебудові національної економіки, інтеграції у світовий економічний простір і виключає можливість отримання виграшу в ціновій конкуренції на внутрішньому ринку.

Пільги по ПДВ найбільш значимі у загальній сумі пільг, наданих суб'єктам СЕЗ та ТПР. Заданими ДПАУ, за станом на 1.01.2011 р. у розрахунках з бюджетом показник з ПДВ має від'ємне значення становить – 195,7 млн. грн., при цьому загальна сума фактично сплачених податкових зобов'язань дорівнює 541,6 млн. грн., а сума фактично відшкодованого ПДВ – 737,3 млн. грн. Сума фактично відшкодованого з бюджету ПДВ у 2006 р. у 2,8 разу більша від суми його надходження, у 2007 р. – у 3,2 разу, у 2008 р. – у 6,1 разу. У 2009 р. суми ПДВ, заявлені до відшкодування, навпаки зменшились порівняно з попереднім роком на 65,5%, а в 2010 р. – на 27,3%. У 2010 р. суми відшкодувань перевищували надходження тільки в 1,4 разу.

Таблиця 2.29

Надходження ПДВ від суб'єктів господарювання, що впроваджують інвестиційні проекти у СЕЗ та на ТПР за 2006 – 2010 рр., млн. грн.

	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
Надходження ПДВ	668,3	693,9	674,6	486,1	541,6
Відшкодування ПДВ	1854,7	2207,7	4129,8	2704,2	737,3
ПДВ (сальдо)	-1186,3	-1513,8	-3455,2	-2218,1	-195,7
Всього податків	998,8	798,7	-139,7	-990,8	1366,5

Отже, у розрахунках з бюджетом суб'єктів СЕЗ та ТПР показник з ПДВ за 2008–2009 рр. має від'ємне значення, що призвело до негативного балансу податкових надходжень. Найбільші суми відшкодування ПДВ зафіксовано по платниках, що займаються діяльністю на територіях пріоритетного розвитку у Донецькій області, в АР Крим, а також по суб'єктах СЕЗ «Миколаїв».

За інформацією ДПАУ однією з найбільш поширених причин наявності заявлених до відшкодування сум ПДВ є проведення учасниками СЕЗ та ТПР експортних операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою та передбачають відшкодування ПДВ, сплаченого постачальникам на митній території України.

Важливим є той факт, що згідно зі звітами ДПА України про суми податкових пільг, отриманих юридичними особами, є три основних види пільг щодо ПДВ:

- операції, які не є об'єктом оподаткування;
- операції, звільнені від оподаткування;
- пільга у вигляді оподаткування за нульовою ставкою (в тому числі оподаткування експорту товарів і послуг).

Якщо детальніше розглянути пільгу у формі оподаткування за нульовою ставкою, то виникають сумніви щодо правомірності віднесення до категорії пільг застосування нульової ставки до експорту, оскільки звільнення від ПДВ експорту є технічною процедурою стягнення цього податку в умовах розвинутої міжнарод-

ної торгівлі, коли з метою уникнення подвійного оподаткування додана вартість оподатковується або у країні походження, або у країні призначення, що дає змогу віднести до розряду технічних винятків оподаткування ПДВ за нульовою ставкою з вивезення товарів і послуг за межі митної території України¹⁵⁴. Таке твердження впливає з економічної сутності ПДВ, який є податком на споживання товарів і послуг в середині країни. Тому це звільнення не є пільгою не тільки для суб'єктів господарювання, які займаються діяльністю у спеціальних зонах, а й на митній території України загалом.

У результаті включення до умовно нарахованих платежів звільнення від оподаткування експорту, які не є пільгами, та інші методологічні неточності, що є при розрахунку цього показника, завищуються втрати бюджету від застосування спеціального податкового режиму, що меншою мірою, спотворює показники ефективності функціонування спеціальних зон і негативно впливає на управлінські рішення щодо регулювання їх діяльності.

Проаналізувавши окремі аспекти функціонування СЕЗ та ТПР, необхідно констатувати, що у процесі застосування спеціальних режимів оподаткування як методу залучення інвестицій у депресивні регіони та основні галузі економіки не вдалося досягнути поставлених цілей. Внаслідок концептуальних недоліків та подальших законодавчих змін формат діяльності спеціальних територіальних утворень було суттєво змінено порівняно з успішними світовими зразками, що і відобразилось на ефективності їх роботи. Отже, сьогодні механізм діяльності СЕЗ та ТПР не передбачає преференцій в оподаткуванні для інвесторів, що дає підстави зробити висновок про їхню інертність для економіки, а з іншого боку, відновлення пільг для окремих підприємств судовими органами призводить до поширення дискримінації серед суб'єктів господарюючих. Тому сумнівною

¹⁵⁴ Соколовська А. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення / Соколовська А., Луніна І. // Економіка України. – 2005. – № 9. – С. 21-30.

видається доцільність подальшого функціонування зональних утворень у сучасному форматі.

Для визначення перспектив спеціальних економічних територій в Україні варто врахувати позитивні соціально-економічні ефекти їх функціонування. Перш за все, це – можливості інноваційного розвитку та модернізації економіки, а також властивість вільних економічних зон сприяти відкритості та глобалізації економіки шляхом залучення іноземних інвесторів та розширення світогосподарських зв'язків. Враховуючи вищевикладене, ми переконані, що перспектива реформування СЕЗ та ТПР в напрямку їх трансформації у більш прогресивні форми та використання як ефективного засобу стимулювання інноваційного розвитку має домінувати над ідеєю повної їх ліквідації.

В результаті дослідження прагматики функціонування спеціального режиму оподаткування робимо висновок про значний вплив на активність суб'єктів господарювання пільгових податкових умов. Доведено, що основними інструментами податкового стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності передусім виступали пільги щодо ПДВ та ввізного мита. Значна частка податкових пільг використовувалася без дотримання їх цільового призначення, передусім забезпечення експортного спрямування зон та імпорту високотехнологічного обладнання. Крім того, як показує практика, спеціальний митний режим СЕЗ запроваджувався з порушенням концептуальних положень, що призводило до значних зловживань з боку інвесторів, що користувались пільгами.

Як показує світовий досвід та наукові дослідження, регулюючий потенціал прямих податків вважається потужнішим, оскільки останні безпосередньо пов'язані з об'єктом оподаткування та платником. У загальному результаті внаслідок переваги преференцій за непрямими податками в рамках СЕЗ та ТПР послабилась фіскальна функція податків, проте стимулюючого впливу так і не відбулося, тому що саме податок на прибуток має значний регулятивний потенціал і перш за все, відіграє роль стимулятора інвестиційних процесів та економічного розвитку.

Виникає необхідність дослідження специфіки, напрямків і умов модернізації та трансформації спеціальних режимів оподаткування територіального типу безпосередньо побудованих на основі пільг з податку на прибуток підприємств, що відповідає сучасній світовій практиці оподаткування та матиме більш прозорий характер.

РОЗДІЛ ІІІ

ЕКОНОМІКО-МАТЕМАТИЧНЕ МОДЕЛЮВАННЯ ФІСКАЛЬНИХ ПРОЦЕСІВ НА ЛОКАЛЬНОМУ РІВНІ

3.1. Моделювання оптимальної структури фінансових ресурсів територіальних громад

У процесі вироблення та ухвалення рішень органами управління щодо фінансового забезпечення розвитку територіальних утворень особливим елементом, який дає змогу якісно і кількісно забезпечити цей процес, є економіко-математичне моделювання.

Одне з найважливіших завдань моніторингу податкового потенціалу територій – це вивчення взаємозв'язків соціально-економічних явищ, виявлення та вимірювання причинних залежностей. Бюджетна практика і наукові дослідження зумовлюють виникнення великої кількості 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 важливо вирішити, наприклад, такі завдання, як встановлення існування та оцінка щільності взаємозв'язку між податковими інструментами (податковими пільгами, податковою заборгованістю, відстроченнями сплати податкових платежів й ін.) і фактичними податковими надходженнями в межах певних територій, що водночас відображається на повноті використання податкового потенціалу.

Від ступеня оптимізації обсягів та структури дохідної й видаткової частин бюджету залежить рівень економічного зростання держави. Взагалі бюджетне регулювання має бути спрямоване на реальне економічне зростання у будь-якому районі, місті, області, державі загалом¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Чугунов І. Я. Вплив бюджету на економічний розвиток адміністративно-територіальних одиниць / І. Я. Чугунов // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 42 – 50.

На основі запропонованого автором проекту Закону України «Про податок на будівлі та споруди (майно)» розрахуємо обсяги надходжень від цього податку до міського бюджету, використовуючи засоби економіко-математичних методів.

Визначене завдання має такий зміст: необхідно отримати максимальний дохід до місцевого бюджету (наприклад, м. Тернополя) від адміністрування податку на майно, яке територіально розміщене в місті Тернополі й належить місцевій територіальній громаді. Як обмеження враховуються диференційовані ставки податку на майно залежно від кількості кімнат, загальна площа квартир і вартість метра квадратного майна, можливість обмеження розміру податку залежно від ставки та кількості кімнат.

Відповідні наслідки запропонованих змін до системи оподаткування можуть бути розраховані на основі оптимізаційної моделі лінійного програмування з урахуванням можливого податкового надходження від адміністрування податку на майно і відповідної зміни дохідної частини місцевого бюджету. Запропоновано математичну оптимізаційну модель задачі багатоваріантного вибору податкового надходження до місцевого бюджету з урахуванням можливих змін ставок податку на майно й обмежень, наведених вище.

У загальному вигляді економіко-математична модель має такий вигляд:

$$Z = \text{максимум податкових надходжень} \sum (BK_{ij} \times X_{ij}) \quad (1)$$

за умов:

$$X_{ij} \leq CTM_{ij}, \quad j = 1, \dots, m, i = 1, \dots, n, \quad (2)$$

$$X_{ij} \geq CT_{ij}, \quad j = 1, \dots, m, i = 1, \dots, n, \quad (3)$$

$$BK_{ij} \times X_{ij} \leq A_{ij}, \quad j = 1, \dots, m, i = 1, \dots, n, \quad (4)$$

$$BK_{ij} \times X_{ij} \geq B_{ij}, \quad j = 1, \dots, m, i = 1, \dots, n, \quad (5)$$

$$\sum (BK_{ij} \times X_{ij}) \geq C_{ij}, \quad j = 1, \dots, m, i = 1, \dots, n, \quad (6)$$

$$BK_{ij} = ПЛ_{ij} \times ВР_{ij}, \quad j = 1, \dots, m, i = 1, \dots, n, \quad (7)$$

де $(BK_{ij} \times X_{ij})$ – можливі обсяги податкових надходжень від адміністрування податку на майно; X_{ij} – ставка податку на майно; CTM_{ij} – максимальне значення ставки податку на майно; CT_{ij} –

мінімальне значення ставки податку на майно; BK_{ij} – загальна вартість квартир; A_{ij} – максимальне значення можливих обсягів податкових надходжень; B_{ij} – мінімальне значення можливих обсягів податкових надходжень; C_{ij} – сумарне мінімальне значення можливих обсягів податкових надходжень; $ПЛ_{ij}$ – площа квартир; BP_{ij} – вартість метра квадратного житла; i – множина номерів кількості кімнат у квартирі; J – множина номерів населених пунктів, вулиць, будинків тощо.

Умови (1)–(7) – це пошук варіанта визначення обсягів податкових надходжень від адміністрування податку на майно, що дає максимальний дохід бюджету (1), шляхом варіювання ставки податку за визначених умов (2)–(3) та у заданих межах (4)–(6) й обчислення вартості нерухомості (7).

Розрахуємо можливі податкові надходження від адміністрування податку на майно і ставки податку залежно від кількості кімнат у квартирі, які забезпечать максимальне надходження коштів до бюджету міста Тернополя в 2008 р. Для розрахунку моделі використаємо інформацію, наведену в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Вихідна інформація для розрахунку моделі оптимізації податкових надходжень від адміністрування податку на майно у м. Тернопіль в 2008 р.

Кількість кімнат у квартирі	Площа квартири	Вартість 1 м ² , тис. грн.	Загальна вартість квартири, тис. грн.	Мінімальна ставка податку	Максимальна ставка податку	Мінімальні податкові надходження, тис. грн.	Максимальні податкові надходження, тис. грн.
1	1134669	0,4	453867,6	0,01	0,015	4538	453867,6
2	3188654	0,4	1275462,0	0,01	0,015	12754	1275462,0
3	3878689	0,4	1551476,0	0,01	0,018	15514	1551476,0
4	1015070	0,4	406028,0	0,01	0,020	4060	406028,0
5	158904	0,4	63561,6	0,01	0,022	635	63561,6
6 і більше	139575	0,4	55830,0	0,01	0,025	558	55830,0

Примітка. Побудовано автором самостійно на основі дод. Д, Е1-Е18.

Результати розрахунку реальної моделі наведено в дод. Ж.

На основі інформації табл. 3.1 побудуємо лінійну модель, яка матиме такий вигляд:

$$Z \text{ максимум податкових надходжень} = (453867,6 \times X_{11} + 1275462 \times X_{21} + 1551476 \times X_{31} + 406028 \times X_{41} + 63561,6 \times X_{51} + 55830 \times X_{61}) \quad (1)$$

при умовах:

$$X_{11} \leq 0,015 \quad (2)$$

$$X_{11} \geq 0,01, \quad (3)$$

$$X_{21} \leq 0,015, \quad (4)$$

$$X_{21} \geq 0,01, \quad (5)$$

$$X_{31} \leq 0,018, \quad (6)$$

$$X_{31} \geq 0,01, \quad (7)$$

$$X_{41} \leq 0,02, \quad (8)$$

$$X_{41} \geq 0,01, \quad (9)$$

$$X_{51} \leq 0,022, \quad (10)$$

$$X_{51} \geq 0,01, \quad (11)$$

$$X_{61} \leq 0,025, \quad (12)$$

$$X_{61} \geq 0,01, \quad (13)$$

$$453867,6 \times X_{11} \leq 453867,6, \quad (14)$$

$$453867,6 \times X_{11} \geq 4538, \quad (15)$$

$$1275462 \times X_{21} \leq 1275462, \quad (16)$$

$$1275462 \times X_{21} \geq 12754, \quad (17)$$

$$1551476 \times X_{31} \leq 1551476, \quad (18)$$

$$1551476 \times X_{31} \geq 15514, \quad (19)$$

$$406028 \times X_{41} \leq 406028, \quad (20)$$

$$406028 \times X_{41} \geq 4060, \quad (21)$$

$$63561,6 \times X_{51} \leq 63561,6, \quad (22)$$

$$63561,6 \times X_{51} \geq 635, \quad (23)$$

$$55830 \times X_{61} \leq 55830, \quad (24)$$

$$55830 \times X_{61} \geq 558. \quad (25)$$

$$(453867,6 \times X_{11} + 1275462 \times X_{21} + 1551476 \times X_{31} + 406028 \times X_{41} + 63561,6 \times X_{51} + 55830 \times X_{61}) \geq 38062,24. \quad (26)$$

$$BK_{ij} = PLL_{ij} \times BP_{ij}. \quad (27)$$

Формула (27) застосовувалась для розрахунку загальної вартості відповідних квартир та результати наведені у табл. 3.1, тому не розписуємо детально цю операцію – вона має допоміжний характер. Ставки податку на майно змінювались від 1 до 2,5%.

За результатами розрахунку оптимальні ставки податку на майно можуть бути такими: для однокімнатних квартир – 1,5%; для двокімнатних квартир – 1,5%; для трикімнатних квартир – 1,8%; для чотирикімнатних квартир – 2,0%; для п'ятикімнатних квартир – 2,2%; для шестикімнатних квартир і більше – 2,5%. При наведених ставках у 2008 р. до місцевого бюджету м. Тернопіль у разі запровадження податку на майно могло би надійти 64781,164 тис. грн.

У Дод. К подано результати розрахунку згідно з наведеною вище моделлю, яку можна використовувати як імітаційну при зміні лише меж ставок податку на майно в межах від 1 до 2,2%.

За результатами розрахунку оптимальні ставки податку на майно можуть бути такими: для однокімнатних квартир – 1,1%; для двокімнатних квартир – 1,4%; для трикімнатних квартир – 1,6%; для чотирикімнатних квартир – 1,8%; для п'ятикімнатних квартир – 2,0%; для шестикімнатних квартир і більше – 2,2%. У цьому разі при наведених ставках у 2008 р. до місцевого бюджету м. Тернопіль при запровадженні податку на майно могло би надійти 57480,6116 тис. грн.

З метою прогнозування можливих доходів до місцевого бюджету міста Тернополя в 2009 та 2010 рр. за умови запровадження податку на майно побудуємо економіко-математичні моделі.

Одне з найважливіших завдань прогнозування податкових надходжень до місцевого бюджету – це вивчення взаємозв'язків соціально-економічних явищ, виявлення і вимірювання причинних залежностей. Фіскальна практика та наукові дослідження зу-

мовляють виникнення великої кількості конкретних завдань, які можуть бути реалізовані лише за умови аналітичного підходу, а також з використанням широкого арсеналу прийомів статистичного аналізу та математичного моделювання.

При цьому варто зазначити, що статистичний розподіл характеризується наявністю певного рівня варіації (V) у величині ознаки окремих одиниць сукупності. Саме вивчення залежності варіації аналізованої ознаки від зовнішніх умов становить зміст теорії кореляції. У процесі проведення дослідження податкових надходжень до місцевого бюджету варіація кожної аналізованої ознаки перебуває у щільному взаємозв'язку з варіацією інших ознак, які характеризують описані сукупності.

Таким чином, під час проведення дослідження конкретних залежностей певні ознаки виконують функції факторів, які зумовлюють зміну інших ознак і характеризують причину таких змін. Ці ознаки називають факторними, а ті, які відображають певний наслідок, – результативними. Крім цього, важливо не тільки дослідити взаємозалежності факторних та результативних параметрів, а й з допомогою спектра методів регресійного аналізу здійснити прогнозування параметрів податкових надходжень.

З огляду на це дослідження податкових надходжень від адміністрування податку на майно до місцевого бюджету здійснимо в кілька етапів:

- проведемо факторний дисперсійний аналіз впливу фактора часу на розмір площі квартир різних типів у м. Тернопіль;
- встановимо тенденції впливу факторних ознак на розмір площі квартир різних типів у м. Тернопіль;
- спрогнозуємо параметри розміру площі квартир різних типів у м. Тернопіль у 2009 – 2010 рр.;
- визначимо можливі податкові надходження від адміністрування податку на майно на перспективу з урахуванням вартості квартир і відповідних ставок податку.

Інформаційною базою для подальших математичних викладок стануть статистичні дані про обсяги площ різних типів квартир у м. Тернопіль, вартість одного метра квадратного та ставок податку.

Наступний етап дослідження передбачає використання дисперсійного аналізу, завдання якого полягає у статистичному виявленні впливу фактора на мінливість аналізованої ознаки.

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

Для проведення подальшого дослідження введемо такі позначення:

$Y1$ – загальна площа однокімнатних квартир;

$Y2$ – загальна площа двокімнатних квартир;

$Y3$ – загальна площа трикімнатних квартир;

$Y4$ – загальна площа чотирікімнатних квартир;

$Y5$ – загальна площа п'ятикімнатних квартир;

$Y6$ – загальна площа шестикімнатних квартир і більше;

$X1$ – поточний календарний рік.

Для моделювання використаємо інформацію, наведену у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Площі відповідних квартир у м. Тернопіль

Рік	Площа квартир (м ²)					
	1-кімнатні	2-кімнатні	3-кімнатні	4-кімнатні	5-кімнатні	6-кімнатні і більше
2005	539197	1843386	1438841	306292	13366	11861
2006	541019	1855296	1441711	308052	16109	17177
2007	541498	1871324	1476703	314178	23790	19264
2008	543175	1869080	1474474	324916	27707	24762
2009	543519	1872288	1475956	334374	30065	31135

Примітка. Побудовано автором самостійно на основі дод. Е.

Проведемо дисперсійний аналіз з метою виявлення вигляду залежності й впливу фактора $X1$ (поточний рік) на $Y1$ (загальна площа однокімнатних квартир).

Здійснивши аналітичні дослідження на основі статистичної інформації, можемо припустити, що залежність має вигляд лінійної функції:

$$YI = a + b \times XI, \quad (1)$$

де YI – загальна площа однокімнатних квартир у м. Тернопіль (залежна змінна); XI – поточний календарний рік (незалежна змінна).

Графічну залежність і фактичну інформацію відображено на рис. 3.1.

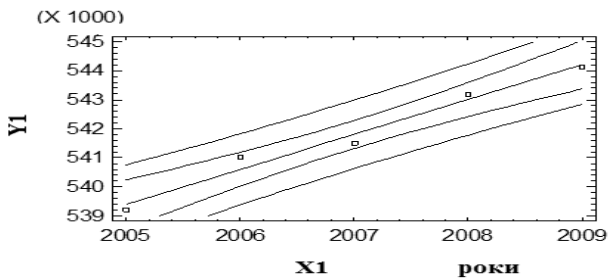


Рис. 3.1. Залежність YI від XI при лінійній функції залежності.

З рис. 3.1 видно, що у м. Тернопіль з кожним роком зростає площа однокімнатних квартир.

Для здійснення моделювання проведемо наступні розрахунки. У табл. 3.3 наведено результати регресійного аналізу, а у табл. 3.4 – розрахунок аналізу дисперсії. На їхній основі отримано такі результати.

Таблиця 3.3

Регресійний аналіз

Параметр	Оцінка	Стандартна помилка	t-статистика	P-значення
константа	-1,87302E6	214479,0	-8,73288	0,0032
X1	1203,2	106,865	11,259	0,0015

Таблиця 3.4

Аналіз дисперсії

Джерело	Сума квадратів	DF	Квадрат середньої величини	F-відношення	P-значення
модель	1,44769E7	1	1,44769E7	126,77	0,0015
залишок	342606,0	3	114202,0		
сума (поправка)	1,48195E7	4			

Коефіцієнт кореляції = 0,988373.

R-квадрат (коефіцієнт детермінації) = 97,6881%.

R-квадрат (зміщений для d.f) (зміщений коефіцієнт детермінації) = 96,9175%.

Стандартна помилка оцінки = 337,938.

Середня абсолютна похибка = 233,76.

Статистика Дарбіна – Уотсона = 3,47633 (P = 0,0001).

Лаг (затримка) 1 залишкової автокореляції = - 0,805833.

Інтерпретацію даних здійснимо за допомогою технології StatAdvisor (статичний консультант). У результаті розрахунку параметрів лінійної моделі першого порядку, яка описує залежність між площею однокімнатних квартир у м. Тернопіль та часом, рівняння набула такого вигляду:

$$YI = - 1,87302E6 + 1203,2 \times XI \quad (2)$$

Оскільки у таблиці P – величина менша, ніж 0.01, то є статистично істотна залежність між YI і XI з вірогідністю 99%. Отже, на основі цього показника ми можемо стверджувати, що на зростання площі однокімнатних квартир у м. Тернопіль час має значний вплив.

Для числового вимірювання впливу часу на зростання площ однокімнатних квартир у м. Тернопіль використаємо статистичний коефіцієнт R у квадраті (коефіцієнт детермінації), який показує, що у побудованій моделі простежуються зміни (приріст чи зменшення) до зростання площ однокімнатних квартир у м. Тернопіль на 97,6881%, що можна пояснити впливом часу. При цьому на

частку інших не внесених у реальному вигляді до моделі факторів, які меншою мірою впливають на зростання площ однокімнатних квартир у м. Тернопіль, припадає 2,4%, тобто значно менше, ніж вплив часу. Коефіцієнт кореляції дорівнює 0,988373 і, вказує на сильну залежність між змінними, внесеними до моделі, та підтверджує правильність вибору впливового фактора часу.

Стандартна похибка оцінки показує середнє квадратичне відхилення залишків, яке становить 337,938. Ця величина надалі використовуватиметься для побудови меж прогнозу зростання площ однокімнатних квартир у м. Тернопіль. На цю величину збільшується прогнозоване значення при оптимістичному прогнозі й відповідно, зменшується – при песимістичному прогнозі.

Середня абсолютна похибка 233,76 – це середнє значення залишків, яке використовується для подальших розрахунків при проведенні статистичного факторного аналізу. Статистика Дарбіна – Уотсона перевіряє залишки, щоб визначити, чи є в них яка-небудь значна кореляція, що базується на порядку, в якому вони трапляються в нашому файлі даних. Оскільки P – величина менша, ніж 0,05, то є можливість існування періодичної автокореляції. Це означає, що при аналізі впливу часу на зростання площ однокімнатних квартир у м. Тернопіль можлива похибка і таким чином може зменшитися точність прогнозних значень у майбутньому.

Перевірка побудованої моделі на адекватність реальному економічному явищу проводиться за критерієм Фішера (F-критерій). У нашому дослідженні значення критерію ($F = 126,77$) значно перевищує табличне при рівні значності $\alpha = 0,05$, тому можна стверджувати, що залежність зростання площ однокімнатних квартир у м. Тернопіль від часу значна та вибір вигляду залежності (лінійний) достовірний. У даному разі це підтверджує правомірність використання побудованої моделі у подальших дослідженнях.

Розраховані вище параметри моделі (2) також потребують перевірки на достовірність. Порівняння розрахункового значення критерію Стюдента (t-критерій) з табличним при рівні значності $\alpha = 0,05$ дає змогу ще раз підтвердити ($t = 11,259$) значний вплив параметра X_1 (час) на Y_1 (зростання площ однокімнатних квартир

у м. Тернопіль) і достовірність цих параметрів та можливість використання економіко-математичної моделі (2) у прогнозуванні на майбутні періоди.

Таким чином, згідно з результатами моделювання зростання площ однокімнатних квартир у м. Тернопіль, можемо констатувати, що залежність від часу є значною і в майбутньому при запровадженні податку на майно, який формуватиме певну частину податкових надходжень до загальної суми фактичних надходжень платежів до місцевого бюджету м. Тернопіль, її необхідно враховувати.

Проведемо дисперсійний аналіз з метою виявлення вигляду залежності та впливу фактора $X1$ (поточний рік) на $Y2$ (загальна площа двокімнатних квартир). Провівши аналітичні дослідження на основі статистичної інформації, можемо припустити, що залежність має вигляд поліноміальної функції:

$$Y2 = a + b \times X1 + c \times X1^2, \quad (3)$$

де $Y2$ – загальна площа двокімнатних квартир у м. Тернопіль (залежна змінна); $X1$ – поточний календарний рік (незалежна змінна).

Графічну залежність і фактичну інформацію відображена на рис. 3.2.

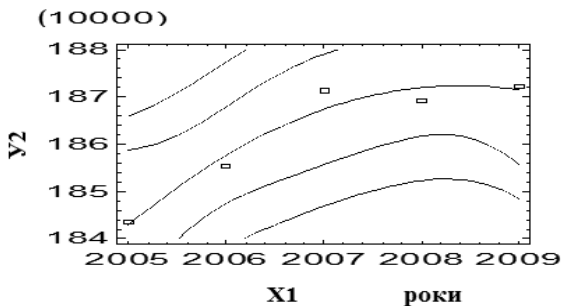


Рис. 3.2. Залежність $Y2$ від $X1$ при поліноміальній функції залежності

З рис. 3.2 видно, що у м. Тернопіль з кожним роком поліноміально зростає площа двокімнатних квартир.

Таблиця 3.5

Регресійний аналіз

Параметр	Оцінка	Стандартна помилка	t – статистика	P – значення
константа	-1,02771E10	214479,0	-2,44233	0,1346
$X1$	1,0236E7	106,865	11,259	0,1347
$X1^2$	-2548,29	1044,66	-2,43936	0,1349

Таблиця 3.6

Аналіз дисперсії

Джерело	Сума квадратів	DF	Квадрат середньої величини	F – відношення	P – значення
модель	6,03397E8	2	3,01698E8	19,75	0,0482
залишок	3,05565E7	2	1,52783E7		
сума (поправка)	6,33953E8	4			

З метою здійснення моделювання проведемо наступні розрахунки. У табл. 3.5 наведено результати регресійного аналізу, а у табл. 3.6 – розрахунок аналізу дисперсії. На їхній основі отримано такі результати.

Коефіцієнт кореляції = 97,56.

R -квадрат (коефіцієнт детермінації) = 95,18%.

R -квадрат (зміщений для d.f) (зміщений коефіцієнт детермінації) = 90,36%.

Стандартна помилка оцінки = 3908,74.

Середня абсолютна похибка = 2108,07.

Статистика Дарбіна – Уотсона = 3,56577 (P = 0,0000).

Лаг (затримка) 1 залишкової автокореляції = -0,79767.

Інтерпретацію даних здійснено за допомогою технології StatAdvisor (статичний консультант). У результаті розрахунку параметрів поліноміальної моделі першого порядку, яка описує за-

лежність між площею двокімнатних квартир у м. Тернопіль та часом, рівняння набуло такого вигляду:

$$Y_2 = -1,02771E10 + 1,0236E7 \times X_1 - 2548,29 \times X_1^2 \quad (4)$$

Оскільки у таблиці P – величина менша, ніж $0,05$, то існує статистично істотна залежність між Y_2 і X_1 з вірогідністю 99% . Отже, на основі цього показника ми можемо стверджувати, що на зростання площі двокімнатних квартир у м. Тернопіль час має значний вплив.

Для числового вимірювання впливу часу на зростання площ двокімнатних квартир у м. Тернопіль використовуємо статистичний коефіцієнт R у квадраті (коефіцієнт детермінації), який показує, що у побудованій моделі простежуються зміни (приріст чи зменшення) до зростання площ двокімнатних квартир у м. Тернопіль на $95,18\%$, що можна пояснити впливом часу. При цьому на частку інших не внесених у реальному вигляді до моделі факторів, які меншою мірою впливають на зростання площ двокімнатних квартир у м. Тернопіль, припадає $4,9\%$, тобто значно менше, ніж вплив часу. Коефіцієнт кореляції дорівнює $97,56$, вказує на сильну залежність між змінними, внесеними до моделі, та підтверджує правильність вибору впливового фактора часу.

Стандартна похибка оцінки показує середнє квадратичне відхилення залишків, яке становить $3908,74$. Ця величина надалі використовуватиметься для побудови меж прогнозу зростання площ двокімнатних квартир у м. Тернопіль. На цю величину збільшується прогнозоване значення при оптимістичному прогнозі й, відповідно, зменшується – при песимістичному прогнозі.

Середня абсолютна похибка $2108,07$ – це середнє значення залишків, яке використовується для подальших розрахунків при проведенні статистичного факторного аналізу. Статистика Дарбіна – Уотсона перевіряє залишки, щоб визначити, чи є в них яка-небудь значна кореляція, що базується на порядку, в якому вони трапляються в нашому файлі даних. Оскільки P – величина менша, ніж $0,05$, то є можливість існування періодичної автокореляції. Це означає, що при аналізі впливу часу на зростання площ двокімнат-

них квартир у м. Тернопіль можлива похибка і таким чином може зменшитись точність прогнозних значень у майбутньому.

Перевірка побудованої моделі на адекватність реальному економічному явищу проводиться за критерієм Фішера (F -критерій). У нашому дослідженні значення критерію ($F = 19,75$) перевищує табличне при рівні значності $\alpha = 0,05$, тому можна стверджувати, що залежність зростання площ двокімнатних квартир у м. Тернопіль від часу значна та вибір вигляду залежності (поліноміальний) достовірний. У даному разі це підтверджує правомірність використання побудованої моделі у подальших дослідженнях, зокрема при розрахунку прогнозних значень.

Розраховані вище параметри моделі (4) також потребують перевірки на достовірність. Порівняння розрахункового значення критерію Стюдента (t -критерій) з табличним при рівні значності $\alpha = 0,05$ дає змогу підтвердити ($t = 11,259$) значний вплив параметра $X1$ (час) на $Y2$ (зростання площ двокімнатних квартир у м. Тернопіль) і його достовірність та незначний вплив параметра $X1^2$ на $Y2$ і його недостовірність. У цьому разі поліноміальна модель може бути зведена до лінійної практично без втрат у достовірності й точності прогнозування на майбутнє.

Таким чином, згідно з результатами моделювання зростання площ двокімнатних квартир у м. Тернопіль, можемо констатувати, що залежність від часу є значною і в майбутньому при запровадженні податку на майно, який формуватиме певну частину податкових надходжень до загальної суми фактичних надходжень платежів до місцевого бюджету м. Тернопіль, її необхідно врахувати.

Проведемо дисперсійний аналіз з метою виявлення вигляду залежності та впливу фактора $X1$ (поточний рік) на $Y3$ (загальна площа трикімнатних квартир). Провівши аналітичні дослідження на основі статистичної інформації, можемо припустити, що залежність має вигляд поліноміальної функції:

$$Y3 = a + b \times X1 + c \times X1^2, \quad (5)$$

де $Y3$ – загальна площа трикімнатних квартир у м. Тернопіль (залежна змінна); $X1$ – поточний календарний рік (незалежна змінна).

Графічну залежність та фактичну інформацію відображено на рис. 3.3.

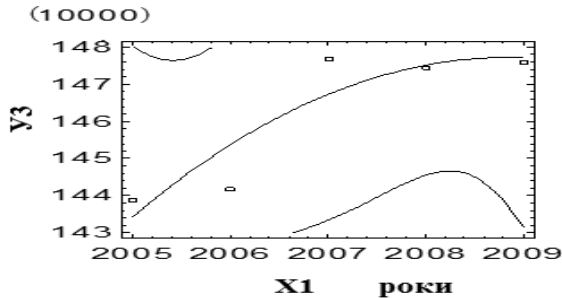


Рис. 3.3. Залежність $Y3$ від $X1$ при поліноміальній функції залежності

З рис. 3.3 видно, що у м. Тернопіль з кожним роком поліноміально зростає площа трикімнатних квартир.

З метою здійснення моделювання проведемо наступні розрахунки. У табл. 3.7 наведено результати регресійного аналізу, а у табл. 3.8 – розрахунок аналізу дисперсії. На їхній основі отримано такі результати.

Таблиця 3.7

Регресійний аналіз

Параметр	Оцінка	Стандартна помилка	t – статистика	P – значення
константа	-1,15279E10	1,21425E10	-0,949378	0,4426
$X1$	1,14784E7	1,21002E7	0,948615	0,4429
$X1^2$	-2856,93	3014,49	-0,94773	0,4433

Таблиця 3.8

Аналіз дисперсії

Джерело	Сума квадратів	DF	Квадрат середньої величини	F – відношення	P – значення
модель	1,25902E9	2	6,29509E8	4,95	0,1681
залишок	2,54441E8	2	1,27221E8		
сума (поправка)	1,51346E9	4			

Коефіцієнт кореляції = 91,21.

R -квадрат (коефіцієнт детермінації) = 83,1881%.

R -квадрат (зміщений для $d.f$) (зміщений коефіцієнт детермінації) = 66,3762%.

Стандартна помилка оцінки = 11279,2.

Середня абсолютна похибка = 5547,44.

Статистика Дарбіна – Уотсона = 3,26325 ($P = 0,0000$).

Лаг (затримка) 1 залишкової автокореляції = - 0,673105.

Інтерпретація даних за допомогою технології StatAdvisor (статичний консультант). У результаті розрахунку параметрів поліноміальної моделі першого порядку, яка описує залежність між площею трикімнатних квартир у м. Тернопіль та часом, рівняння набуло такого вигляду:

$$Y3 = -1,15279E10 + 1,14784E7 \times X1 - 2856,93 \times X1^2. \quad (6)$$

Оскільки у таблиці P – величина більша, ніж 0,01, то існує статистично істотна залежність між $Y3$ і $X1$ з вірогідністю 90%. Отже, на основі цього показника ми можемо стверджувати, що на зростання площі трикімнатних квартир у м. Тернопіль час має певний вплив.

Для числового вимірювання впливу часу на зростання площі трикімнатних квартир у м. Тернопіль використаємо статистичний коефіцієнт R у квадраті (коефіцієнт детермінації), який показує, що у побудованій моделі простежуються зміни (приріст чи зменшення) до зростання площі трикімнатних квартир у м. Тернопіль на 83,1881%, що можна пояснити впливом часу. При цьому на частку інших не внесених у реальному вигляді до моделі факторів, які меншою мірою впливають на зростання площі трикімнатних квартир у м. Тернопіль, припадає 16,9%, тобто значно менше, ніж вплив часу. Коефіцієнт кореляції дорівнює 91,21, вказує на сильну залежність між змінними, внесеними до моделі, та підтверджує правильність вибору впливового фактора часу.

Стандартна похибка оцінки показує середнє квадратичне відхилення залишків, яке становить 11279,2. Ця величина надалі використовуватиметься для побудови меж прогнозу зростання площі трикімнатних квартир у м. Тернопіль. На цю величину збільшується

ся прогнозоване значення при оптимістичному прогнозі й, відповідно, зменшується – при песимістичному прогнозі.

Середня абсолютна похибка 5547,44 – це середнє значення залишків, яке використовується для подальших розрахунків при проведенні статистичного факторного аналізу. Статистика Дарбіна – Уотсона перевіряє залишки, щоб визначити чи є в них яка-небудь значна кореляція, що базується на порядку, в якому вони трапляються в нашому файлі даних. Оскільки P – величина менша, ніж 0,05, то є можливість існування періодичної автокореляції. Це означає, що при аналізі впливу часу на зростання площ трикімнатних квартир у м. Тернопіль можлива похибка і таким чином може зменшитись точність прогнозних значень у майбутньому.

Перевірка побудованої моделі на адекватність реальному економічному явищу проводиться за критерієм Фішера (F -критерій). У нашому дослідженні значення критерію ($F = 4,95$) перевищує табличне при рівні значності $\alpha = 0,05$, тому можна стверджувати, що залежність зростання площ трикімнатних квартир у м. Тернопіль від часу значна та вибір вигляду залежності (поліноміальний) достовірний. У даному разі це підтверджує правомірність використання побудованої моделі у подальших дослідженнях, зокрема при розрахунку прогнозних значень.

Розраховані вище параметри моделі (6) також потребують перевірки на достовірність. Порівняння розрахункового значення критерію Стьюдента (t -критерій) з табличним при рівні значності $\alpha = 0,05$ дає змогу підтвердити ($t = 0,948615$) певний вплив параметра $X1$ (час) на $Y3$ (зростання площ трикімнатних квартир у м. Тернопіль) і його достовірність та певний вплив параметра $X1^2$ на $Y3$ ($t = -0,94773$) і його достовірність.

Таким чином, згідно з результатами моделювання зростання площ трикімнатних квартир у м. Тернопіль, можемо констатувати, що залежність від часу є певною і в майбутньому при запровадженні податку на майно, який формуватиме певну частину податкових надходжень до загальної суми фактичних надходжень платежів до місцевого бюджету м. Тернопіль, її необхідно врахувати.

Використаємо результати факторного аналізу для розрахунку прогнозних значень площ відповідних квартир у м. Тернопіль на основі економіко-математичних моделей. Змоделюємо ситуацію, при якій вартість метра квадратного житла у м. Тернопіль у прогнозний період буде незмінною та дорівнюватиме 0,4 тис. грн. Для прогнозування податкових надходжень від адміністрування податку на майно ставки податку в 2009 – 2010 рр. залишаться незмінними.

При цьому за відповідними економетричними моделями визначимо середні, оптимістичні й песимістичні значення за такими формулами:

$$Y = f(X) - \sigma - \text{середнє значення};$$

$$Y = f(X) - \sigma - \text{песимістичне значення};$$

$$Y = f(X) + \sigma - \text{оптимістичне значення},$$

де σ – стандартна похибка оцінки.

На основі отриманих результатів прогнозування податкових надходжень на період 2009 – 2010 рр., поданих у дод. Л, можна вести мову про приріст загальної суми очікуваних надходжень платежів до місцевого бюджету м. Тернопіль у разі запровадження податку на майно.

Отримані у процесі математичного моделювання результати дають підстави стверджувати, що в 2009 р. загальні надходження від адміністрування податку на майно могли бути такими:

25037,4 тис. грн. – середнє значення;

24894,23 тис. грн. – песимістичне значення;

25180,6 тис. грн. – оптимістичне значення.

У 2010 р. прогнозні значення податкових надходжень від адміністрування податку на майно були би такими:

25117,6 тис. грн. – середнє значення;

24975,40 тис. грн. – песимістичне значення;

25260,8 тис. грн. – оптимістичне значення.

Таким чином, запровадження податку на майно могло би посилити значення місцевого оподаткування і зменшити, а подекуди взагалі дати змогу відмовитися від дотацій з Державного бюджету України.

3.2. Прогнозні ефекти моделювання податкових преференцій

Податкові пільги, з позиції різних наукових підходів до їх трактування визначаються як суперечливий засіб реалізації преференційного оподаткування, оскільки їх застосування в Україні супроводжується низкою негативних факторів. На думку А. Соколовської, Т. Єфименко, І. Луніної, ці фактори породжують відповідні наслідки, до яких належать:

- деформації розподілу фінансових ресурсів, які впливають на відносні ціни методом створення переваг одних видів економічної діяльності над іншими;

- ускладнення податкового законодавства, що створює можливості для економічних зловживань;

- збільшення адміністративних витрат, пов'язаних із контролем за дотриманням податкового законодавства;

- нерівномірний розподіл податкового тиску, що посилює несправедливість в оподаткуванні;

- надання суб'єктам господарювання – отримувачам пільг незалежно від ефективності їх господарської діяльності – переваг у конкурентній боротьбі та спонукання суб'єктів господарювання, позбавлених пільг, шукати інші способи зменшення податкових зобов'язань чи ухилятися від сплати податків як єдиного способу покращення своїх конкурентних позицій;

- сприяння ухиленню від сплати податків;

- породження ланцюгової реакції у міжгалузевій боротьбі суб'єктів господарювання за пільги, спонукаючи їх використовувати наявні ресурси не на підвищення ефективності господарювання, а на лобіювання своїх інтересів у владних структурах для отримання податкових пільг;

- низька адресність, що виходить за межі початкових цілей надання податкових пільг¹⁵⁶.

Для досягнення цілей держава має насамперед дати аналітичну оцінку соціально-економічному середовищу та визначити пріо-

¹⁵⁶ Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : моногр. / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.]. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

ритетні напрями її здобуття на умовах раціонального використання податкових преференцій.

Розмежування податкових преференцій на пільгові та безпільгові допоможе детальніше вивчити їх функціонування та проаналізувати доцільність запровадження кожної з них. На підставі проведеного аналізу необхідно дати певні рекомендації щодо їх скасування, перерозподілу та раціонального застосування.

За період свого існування податкові пільги набули певних ознак. На сьогодні їх характерними рисами визначають:

- обмежену сферу застосування¹⁵⁷ – податкова пільга як елемент податку діє винятково в межах того податку, у конструкцію якого вона вмонтована відповідно до чинного законодавства;

- стимулюючу спрямованість – для стимулювання платників податків до активізації господарської діяльності та підтримки малозабезпечених верств населення податкові пільги забезпечують зменшення податкового зобов'язання;

- необмеженість територією – пільги не класифікуються за територіальною ознакою, а діють відповідно до визначених чинним законодавством умов у межах конкретно визначеного податку;

- мобільність¹⁵⁸ – податкові пільги забезпечують еластичність податку (податкової системи), за допомогою якої податки виконують свою розподільчо-регулюючу функцію.

Отже, податкові пільги визначаються як засіб податкового регулювання, який впливає на зменшення податкового зобов'язання таким методами:

- зменшення об'єкта оподаткування;
- зниження податкових ставок;
- вилучення визначених елементів із об'єкта оподаткування;
- надання податкового кредиту.

Незважаючи на це, податкові пільги були і залишаються одним із поширених засобів сучасного податкового регулювання в Україні,

¹⁵⁷ Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент : [учебное пособие] / Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.

¹⁵⁸ Діяльність податкової служби за 2006 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2007. – 132 с. – (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

що підтверджують статистичні дані ДПС України: за станом на 01.10.1999 р. надано пільги у кількості 187875, наступного, 2000 р., їх кількість збільшилася до 199934, однак уже у 2001 р. – почала поступово скорочуватися включно до 2003 р. (144945). Різке зменшення кількості податкових пільг наступного, 2004 р. – 58208 – стало результатом зміни механізмів, пов'язаних з методикою розрахунку та обліку пільг. За даними ДПС за станом на 1 жовтня 2009 р. в Україні на законодавчому рівні було надано 59522 податкових пільг, а в 2010 р. їх кількість зросла майже в 1,1 разу (63016 пільг)¹⁵⁹.

В Україні динаміка абсолютних показників втрат бюджету через надання податкових пільг відображає певні коливання, відповідно до яких простежується тенденція до зростання сум, що фіксують бюджетні втрати внаслідок пільгового оподаткування. Частка втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування у структурі доходів зведеного бюджету України в 1999 р. перевищувала доходи зведеного бюджету на 22,1%. Уже наступного, 2001 р., частка втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування зменшилася, проте становила 96,6% доходів зведеного бюджету України. Панівних переваг (140,8%) частка втрат набула у 2001 р., перевищуючи доходи бюджету на 40%. Починаючи з 2002 р., сума втрат почала поступово знижуватися, хоч її значення включно до 2003 р. становили більше 1/2 доходів зведеного бюджету України – 96,6% та 65,0% відповідно. Різке зниження показника частки втрат бюджету у 2004 р. (16,4%) зафіксоване з попередньо зазначених причин – зміни методів розрахунку та обліку податкових пільг. Наступне зменшення частки втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування спостерігається до 2006 р. (9,8%), несуттєве її підвищення відбулося у 2007 р. У 2008 р. частка втрат бюджету становить мінімальний відсоток – 9,0% серед інших досліджуваних років. Проте у 2009 р. вона знову збільшується до 10,9%, а в наступному – 2010 р. – до 12%. Варто зауважити, що динаміка змін відносних величин близька до динаміки абсолютних величин, на що вказує лінія тренду і су-

¹⁵⁹ Більша половина української економіки пішла в тінь: (ТСН. ua, 1+1, 27.10.2010 р., 15:50) [Електронний ресурс] – Режим доступу до стор.: <http://tsn.ua/groshti/bilsha-polovina-ukrayinskoyi-ekonomiki-pishla-u-tin.html>

купний коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,883$ (1), за яким відстежено представлену тенденцію. R^2 вказує на високий ступінь взаємозв'язку між варіацією досліджуваних факторів – у цьому випадку частки втрат зведеного бюджету України внаслідок запровадження пільгового оподаткування та отриманого результату (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Динаміка частки пільг у доходах зведеного бюджету України з 1999 по 2010 рр.¹⁶⁰

Математично динаміку частки пільг у доходах зведеного бюджету України можна зобразити так (1):

$$y = 0,341x^3 - 205,3x^2 + 4 \cdot 10^6 x - 3 \cdot 10^9 \quad (1)$$

$$R^2 = 0,883$$

Частка R^2 складає 0,883, що становить 88,3%, і вказує на високу ступінь обумовленості варіації результату з варіацією факторів, тобто доволі тісний зв'язок факторів і результату.

Відповідно до затверджених Міністерством статистики України ще у 1996 р. форм статистичної звітності, фактичні обсяги

¹⁶⁰ Основні показники економічного і соціального розвитку України [Електронний ресурс] / Усе про бюджет : за даними Міністерства фінансів України // Міністерство фінансів України. – 2010. – Режим доступу до стор. : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/281303/file/november.pdf>
Основні соціально-економічні показники [Електронний ресурс] : Україна у цифрах у 2010 році / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. – К.: Державний комітет статистики України, 2011. – (Статистичний збірник). – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua/>

податкових пільг незалежно від форми власності підприємства, яке їх використовує, фіксуються за окремими податками. Відтак відстежуючи динаміку надання податкових пільг, робимо висновок про диспропорції їх надання відповідно до окремих податків (табл. 3.10)¹⁶¹.

Як бачимо, лише з 01.01.2009 р. по 01.07.2011 р. кількість пільг, наданих чинним законодавством щодо основних бюджетоутворюючих податків, змінювалася, в основному, у бік їх збільшення, а максимальних змін набули пільги з ПДВ.

Таблиця 3.9

Динаміка розподілу кількості податкових пільг за основними бюджетоутворюючими податками у 2009–2011 рр.

Податок \ Довідник	Довідник										
	№ 48	№ 49	№ 50	№ 51	№ 52	№ 53	№ 54	№ 55	№ 56	№ 57	№ 58
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Податок на прибуток підприємств, у тому числі:	67	68	69	69	69	69	72	72	72	71	84
економічні експерименти	19	19	19	19	19	18	18	18	18	0	0
пільги з оподаткування неприбуткових установ та організацій	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13	13
спеціальні режими інноваційної діяльності	14	15	16	16	16	17	20	20	20	0	0
інші пільги з податку на прибуток	21	21	21	21	21	21	21	21	21	58	71
збір за першу реєстрацію транспортного засобу ¹	1	1	1	3	3	3	3	3	3	1 ¹	1 ¹
Плата за землю	40	41	42	42	42	43	43	44	44	49	49

¹⁶¹ Довідник пільг № 48, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2009 р. [Електронний ресурс] / Консультативний центр : Навігатор платника податків : Консультативний центр / Державна податкова служба України. – Режим доступу до стор. : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

Продовження таблиці 3.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Податок на додану вартість	132	132	132	141	140	147	147	152	151	99	105
Акцизний податок із вітчизняних товарів ²	12	12	12	12	12	12	14	14	14	20 ²	20 ²
Акцизний податок із імпортованих товарів	13	13	13	13	13	13	13	13	13	15	15
Місцеві податки і збори	7	7	7	7	7	7	7	7	7	2	2

¹ до 01.01.2011 року – податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

² до 01.01.2011 року – акцизний збір.

Кількість пільг з податку на додану вартість за такий короткий період із 01.01.2009 р. до 15.10.10 р. включно постійно збільшувалася і сягнула максимального значення – 152, причому нових пільг за вказаний період налічувалося 20. Незважаючи на те, що пільги з ПДВ у наступному періоді знизилися, що зафіксовано у Довіднику пільг № 56 і № 57 загальною сумою на 53 пільги, що мало б позитивно відзначитися на податкових надходженнях з податку, у Довіднику пільг № 58 (01.07.2011 р.) їх кількість знову зросла на 6 пільг. Щодо податку на прибуток підприємств, то поруч зі скасуванням низки пільг, пов'язаних з економічними експериментами, та спеціальних режимів інноваційної діяльності їх кількість зросла на 17 пільг. Оскільки усі пільги прийнято визначати як загальні втрати бюджету, та чинним законодавством визначено класифікацію податкових пільг відповідно до бюджетних втрат за такими категоріями (табл. 3.11).

Така класифікація має суперечливий характер, адже пільги, що підпадають під класифікаційні категорії В і Z, фактично є втратами бюджету внаслідок запровадження пільгового оподаткування, а отже, спричиняють зменшення податкових надходжень на суму наданих податкових пільгових преференцій. Класифікаційна категорія Н з огляду на опрацьовані трактування поняття «податкова пільга» не підпадає під такі визначення у жодному випадку, а отже, не може називатися податковою пільгою.

Таблиця 3.10

Класифікація податкових пільг щодо бюджетних втрат

Ознаки бюджетних втрат	Класифікаційна категорія пільги
1	2
Пільги, що не зумовлюють втрати бюджету	A
Пільги, що зумовлюють втрати бюджету	B
Переваги в оподаткуванні, що за економічною суттю не є фінансовою підтримкою платника	H
Пільги, що зменшують надходження до бюджету	Z

Кількість пільг, наданих чинним законодавством щодо сплати податків і зборів та інших податкових платежів юридичним та фізичним особам за станом на 01.07.2011 р., згідно з Довідником пільг № 58, відповідно до класифікаційних ознак становила 300 (табл. 3.12). Найбільшу кількість пільг (105) зафіксовано щодо податку на додану вартість, трохи меншу – 84 – щодо податку на прибуток підприємств, кількість інших пільг коливалася у межах від 49 (плата за землю) до 1 (збір за першу реєстрацію транспортного засобу).

Таблиця 3.11

Кількість пільг за основними бюджетоутворюючими податками згідно з Довідником пільг №58 (від 01.07.2011 р.)

Види податків	Класифікаційна категорія пільги				Усього разом
	A	B	H	Z	
Податок на прибуток підприємств, у тому числі:	9	42	33	–	84
пільги з оподаткування неприбуткових установ та організацій	–	–	13	–	13
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	–	1	–	–	1
Плата за землю	30	16	3	–	49
Податок на додану вартість	8	86	11	–	105
Акцизний податок з вітчизняних товарів	–	11	7	2	20
Акцизний податок з імпортованих товарів	–	8	5	2	15
Місцеві податки і збори	–	2	–	–	2
Державне мито	–	24	–	–	24
Усього разом	47	166	72	4	300

Довідник пільг № 59 за станом на 01.10.2011 р. налічує 307 пільг, що на 7 більше, ніж у попередньому – № 58 (табл. 3.13).

Таблиця 3.12

Кількість пільг за основними бюджетоутворюючими податками згідно з Довідником пільг № 59 (від 01.10.2011 р.)

Види податків	Класифікаційна категорія пільги	A	V	Усього разом
Податок на прибуток підприємств, у тому числі:		40	44	84
пільги з оподаткування неприбуткових установ та організацій		33	35	68
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу		–	1	1
Плата за землю		31	19	50
Податок на додану вартість		19	90	109
Акцизний податок з вітчизняних товарів		7	14	21
Акцизний податок з імпортованих товарів		5	11	16
Місцеві податки і збори		–	2	2
Державне мито		–	24	24
Всього разом				307

Збільшення кількості податкових пільг простежується з податку на додану вартість (109), плати за землю (50), акцизного податку з вітчизняних товарів та імпортованих (відповідно 21 та 16). При цьому податок на прибуток хоч і залишився на тих же позиціях (84), проте змінилася структура надання податкових пільг: 68 пільг із загальної кількості стосуються неприбуткових установ та організацій на противагу 13, заявлених у Довіднику пільг № 58. Ще однією позитивною зміною при градації податкових пільг треба вважати скорочення класифікаційних категорій. Так, класифікаційна категорія А, згідно з Довідником пільг № 59, трактується як пільги, що не спричинюють до втрат бюджету, а категорія V – пільги, що є причиною втрат.

Практика підтверджує, що такі диспропорції кількісного розподілу податкових пільг за окремими податками позначаються на їх якісному розподілі, що підтверджують статистичні дані, наведені у табл. 3.13.

Таблиця 3.13

**Структура наданих пільг за окремими податками
із 1999 по 2010 рр., %¹⁶²**

Роки \ Показники	Податок на прибуток підприємств	Транспортний податок	Плата за землю	ПДВ	Акцизний збір з вітчизняних товарів	Місцеві податки і збори	Інші податки
1999	9,017	0,028	2,531	85,033	2,828	0,009	0,554
2000	11,798	0,024	1,862	81,006	4,443	0,006	0,861
2001	10,665	0,018	2,009	81,707	5,06	0,006	0,535
2002	0,962	0,017	2,368	82,868	5,133	0,006	8,646
2003	5,596	0,014	2,037	87,157	5,177	0,004	0,015
2004	7,611	0,078	1,917	87,075	3,201	0,026	0,092
2005	2,817	0,034	1,902	93,331	1,559	0,022	0,335
2006	5,208	0,004	1,726	92,544	0,002	0,017	0,499
2007	7,004	0,469	1,565	90,903	0,006	0,04	0,013
2008	6,756	0,366	2,157	90,666	0,003	0,041	0,011
2009	7,674	0,346	2,456	89,478	0,001	0,022	0,023
2010	5,801	0,271	2,586	91,303	0,0001	0,025	0,014

Як бачимо з табл. 3.13, найбільша частка податкових пільг припадає на основні бюджетоутворюючі податки. Найвагомішу частку у структурі надання податкових пільг займає податок на додану вартість. Саме цей аспект є одним із основних недоліків функціонування універсального акцизу у вітчизняній податковій системі. Частка, яка у структурі наданих пільг за окремими податковими платежами перевищує 80%. Так, у 1999 р. вона становила 85%, у 2000 р. – 81%, 2001 р. – сягнула майже 82%. Максимального свого значення – 168% – частка пільг із ПДВ набула у 2003 р. У 2004 р. частка пільг становить 87%. У 2005–2006 рр. – дещо збільшується, а її показник склав близько 93%. У 2007 та 2008 рр. показник частки пільг становить більше 90%, а 2009 р. він дещо знижується (майже на 2%) і становить 89%. За ста-

¹⁶² Діяльність податкової служби за 2010 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. В. Терещенко]. – К. : ДПА України, 1999 – 2011. – 66 с. – (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

тистичними підсумками 2010 р. частка пільг з податку на додану вартість знову ж таки збільшується майже на 2% і становить 91%. Такий розподіл податкових пільг ще раз вказує на недосконалість податкової політики у сфері призначення податкових пільгових преференцій.

Для більш детального визначення деструктивного впливу вітчизняних методів застосування податкових пільгових преференцій проаналізуємо статистичні показники. За період із 1999 по 2010 рр. фактичний розподіл податкових пільгових преференцій між областями був доволі нерівномірним, і ця ситуація не змінювалася впродовж десяти досліджуваних років. Як показують статистичні дані, найбільший обсяг пільг отримували м. Київ (обсяг пільг становив від 13291771 тис. грн. у 1999 р. до 10542620,6 тис. грн. у 2010 р.), Дніпропетровська та Донецька області (обсяг пільг становив у 1999 р. у Дніпропетровській області 5819008 тис. грн., а у 2009 р. він збільшився до 1423352,9 тис. грн., відповідно у Донецькій області було зафіксовано надання податкових пільг у 1999 р. в обсязі 4845771 тис. грн. та 1174613,6 тис. грн. у 2010 р.). Дещо менше пільг припало на Київську, Одеську і Харківську області. Решту областей мали можливість скористатися надто малим обсягом податкових пільг порівняно з вищезгаданими регіонами. Така ситуація свідчить про необхідність упровадження науково обґрунтованих підстав розподілу та розрахунків соціально-економічної доцільності запровадження податкових пільгових преференцій. На підтвердження цієї тези звернемося до більш деталізованої діагностики статистичних показників, що дасть змогу більш об'єктивно оцінити сучасний стан функціонування податкових пільгових преференцій в Україні.

Статистичні методи в сучасних умовах є, безперечно, основними аналітичними методами оцінювання економічних показників. Для детальнішого вивчення функціонування податкових пільгових преференцій спробуємо дослідити їх розподіл щодо областей України за допомогою визначення статистичної сукупності – певної множини одиниць досліджуваного явища, об'єднаних відповідно до завдань дослідження єдиною якісною основою¹⁶³, а

¹⁶³ Мікроекономіка і макроекономіка : підруч. [для студентів економ. спец. закладів освіти] / [Будаговська С. М. , Кілієвич О. І. , Луніна І. О. та ін.] ; за ред. С. М. Будаговської. – К. : Основи, 1998. – 518, [2] с.

отже, варіацій, тобто коливань чи мінливості значення досліджуваних ознак. Для цього використаємо відносні характеристики варіацій, а саме: розмах варіації ($Rvar$) та коефіцієнт варіації ($Cvar$). Розмах варіації, або інтервал групування – це різниця між найбільшим ($Xmax$) і найменшим ($Xmin$) значеннями ознаки ($Rvar = Xmax - Xmin$), що характеризує межі, в яких змінюється її значення.

За критерій оцінки візьмемо коефіцієнт варіації статистичного ряду, який може змінюватися від 1 до 100%. Чим вищий $Cvar$, тим суттєвішими є коливання показників ряду, тобто їм властиві великі перепади значень.

У теорії статистики загальноприйнятою є така якісна оцінка різних значень коефіцієнта варіації: до 10% – коливання частки пільгових преференцій вважаються несуттєвими; 11–20% – вважаються слабшими; 21–25% – середнього значення (помірні); понад 26–40% – високі коливання, вище 41% – надмірно високі коливання.

За допомогою методів статистичного аналізу, зокрема електронних таблиць (EXCEL), виконано розрахунок описової статистики досліджуваних даних, проаналізовано частку розподілу загальних обсягів пільгових преференцій за областями України, результатом чого є показники, наведені у табл. 3.14.

Таблиця 3.14

Розподіл пільгових преференцій щодо статистичних показників у розрізі за областями України з 1999 по 2010 рр.¹⁶⁴

Територіальна одиниця (область)	Коефіцієнт варіації (C_{var}), %	Середнє арифметичне значення, млн. грн.	Середнє значення частки, %	Мінімальне значення частки, %	Максимальне значення частки, %	Медіальне значення частки, %	Інтервал групування (R_{var}), %	Стандарт. похибка
1	2	3	4	5	6	7	8	9
АРК	17,38	480,536	1,95	1,48	2,32	0,0197	0,84	0,0034
Вінницька	32,91	451,443	1,98	0,93	2,80	0,0175	1,87	0,0065
Волинська	23,71	232,614	0,92	0,57	1,29	0,0096	0,72	0,0022
Дніпропетровська	66,44	4371,050	11,78	3,15	20,85	0,1035	17,7	0,0783

¹⁶⁴ Діяльність податкової служби за 2010 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. В. Терещенко]. – К. : ДПА України, 1999 – 2011. – 66 с. – (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

Продовження таблиці 3.14

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Донецька	49,84	2960,679	8,83	3,76	14,62	0,0928	10,86	0,0440
Житомирська	23,88	262,941	1,09	0,62	1,43	0,0114	0,81	0,0026
Закарпатська	10,14	98,028	0,37	0,30	0,45	0,0036	0,15	0,0004
Запорізька	56,47	1648,818	6,36	2,01	13,50	0,0601	11,49	0,0359
Ів.-Франківська	22,10	263,019	0,90	0,50	1,21	0,0087	0,71	0,0020
Київська	51,66	708,293	3,57	1,87	6,22	0,0275	4,37	0,0184
Кіровоградська	52,22	156,057	0,83	0,39	1,46	0,0083	1,07	0,0043
Луганська	37,65	785,047	2,47	1,35	4,35	0,0223	3,0	0,0093
Львівська	29,54	492,529	2,12	1,38	2,97	0,0182	1,59	0,0063
Миколаївська	12,98	380,056	1,41	1,26	1,80	0,0133	0,54	0,0018
Одеська	21,16	1273,109	4,78	3,55	7,03	0,0466	3,48	0,0101
Полтавська	14,27	799,849	3,13	2,63	4,01	0,0302	1,38	0,0045
Рівненська	31,95	197,581	0,85	0,48	1,27	0,0083	0,79	0,0027
Сумська	12,08	301,064	1,04	0,79	1,22	0,0107	0,43	0,0013
Тернопільська	30,88	407,961	1,32	0,83	2,01	0,0118	1,18	0,0041
Харківська	16,04	1190,187	4,66	3,85	6,18	0,0457	2,33	0,0075
Херсонська	30,99	212,240	0,90	0,55	1,30	0,0089	0,75	0,0028
Хмельницька	51,68	220,425	1,01	0,44	2,11	0,0090	1,67	0,0052
Черкаська	37,47	381,553	1,78	0,90	2,73	0,0160	1,83	0,0067
Чернівецька	37,60	94,424	0,44	0,26	0,65	0,0042	0,39	0,0017
Чернігівська	25,29	310,923	1,26	0,85	1,67	0,0126	0,82	0,0032
м. Київ	22,10	7845,217	33,74	23,66	44,35	0,3445	20,69	0,0746
м. Севастополь	30,69	131,471	0,53	0,31	0,81	0,0052	0,5	0,0016

Як бачимо з табл. 3.14, максимальне значення показника C_{var} фіксується у Дніпропетровській області. Дуже наближені до максимального значення коефіцієнта варіації, які визначаються як надмірно високі коливання (вище 41%) – у Запорізькій, Кіровоградській, Хмельницькій, Київській та Донецькій областях.

Надмірно високий коефіцієнт варіації у Донецькій, Дніпропетровській та Запорізькій областях збігається з найвищими показниками частки обсягу податкових пільгових преференцій у загальних втратах бюджету від пільгового оподаткування. Це вказує

на те, що політика призначення податкових пільгових преференцій упродовж досліджуваних років не є стабільною та не активізує господарської діяльності платників податків. Панівні позиції у розподілі податкових пільг займає м. Київ, середня величина обсягів отриманих пільг за досліджуваний період становить 7845,22 млн. грн., а мінімальний показник середньої величини припадає на Чернівецьку область (94,42 млн. грн.). Для порівняння – Дніпропетровська і Донецька області знаходяться відповідно на другому і третьому місцях після м. Києва із середнім показником обсягів отриманих пільг – 4371,05 млн. грн. та 2960,68 млн. грн. відповідно. Середнє значення частки податкових пільгових преференцій у структурі наданих податкових пільгових преференцій загалом по Україні за досліджуваний період цілком повторює абсолютні показники: м. Київ – 33,7%; Дніпропетровська область – 11,78%; Донецька та Запорізька області – відповідно 8,83% та 6,36%, що підтверджує достовірність результатів попереднього аналізу. Відносний показник медіального значення частки вказує на зміну тенденції, яка почала відбуватися у кожній із областей, починаючи з 2004 р. Такі зміни засвідчені Наказом ДПА України та Державного комітету статистики України від 23.07.2004 року № 419/453 «Про затвердження форми звіту №1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та правил обліку податку на додану вартість з метою удосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України»¹⁶⁵, яким було змінено механізми обрахунку податкових пільг, унаслідок чого відбулося різке їх скорочення із 2004 р.

Розгляд функціонування податкових пільгових преференцій варто продовжити через певні взаємозв'язки, які дадуть змогу об'єктивніше їх оцінити з точки зору перспектив реформування. Із

¹⁶⁵ Наказ Державної податкової адміністрації України та Держкомстату України «Про затвердження форми звіту № 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України» від 23.07.2004 № 419/53 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1031.936.0>

позицій традиційного фінансового рахівництва взаємозв'язок між економічними змінними описується функцією:

$$Y = f(X). \quad (2)$$

Іншими словами, простежимо, як саме змінюватиметься значення залежної змінної Y (податкових надходжень) при зміні функціонально пов'язаної з нею незалежної змінної X (податкових пільг), тобто, визначимо, якою є чутливість податкових надходжень Y до зміни показника податкових пільг X . Якщо розглядати цю функцію відповідно до аналізу абсолютних змін, при якому приріст фактора співвідноситься із приростом залежної змінної, то можна оцінити, наскільки змінюється значення функції при зміні незалежної змінної на одиницю.

Мірою відносних змін є показник еластичності, який визначається як відношення відносної зміни податкових надходжень до відповідної зміни функціонально пов'язаної з нею незалежної змінної – податкових пільгових преференцій. Відтак показник еластичності податкових надходжень може бути використаний для аналізу податкових пільгових преференцій та втрат бюджету від їх надання.

Оскільки еластичність – величина безмірна і не залежить від одиниць вимірювання, її розраховуємо за формулою¹⁶⁶:

$$E_{\text{ПН}} = \frac{\Delta \text{ПН}}{\text{ПН}} : \frac{\Delta \text{П}_n}{\text{П}_n} = \frac{\Delta \text{ПН}}{\Delta \text{П}_n} \cdot \frac{\text{П}_n}{\text{ПН}} \quad (3)$$

$$E_{\text{ПН}} = \frac{\% \Delta \text{ПН} (\text{відсоткова зміна ПН})}{\% \Delta \text{П}_n (\text{відсоткова зміна П}_n)} \quad (4)$$

Податкові надходження можна вважати еластичними, якщо відсоткова зміна податкових пільгових преференцій спричинює відносно більшу (стрімку) відсоткову зміну обсягів податкових надходжень до бюджету (за абсолютними величинами), тобто $|\% \Delta \text{ПН}| > |\% \Delta \text{П}_n|$, а $|E_{\text{ПН}}| > 1$ податкові надходження є еластичними. Нееластичними податкові надходження від надання податкових

¹⁶⁶ Мікроекономіка і макроекономіка : підруч. [для студентів економ. спец. закладів освіти] / [Будаговська С. М., Кілієвич О. І., Луніна І. О. та ін.] ; за ред. С. М. Будаговської. – К. : Основи, 1998. – 518, [2] с.

пільгових преференцій вважаються тоді, коли відсоткова зміна обсягу податкових пільгових преференцій зумовлює відносно меншу (сповільнену) відсоткову зміну обсягів податкових надходжень (за абсолютними величинами), тобто $|\% \Delta ПН| < |\% \Delta П_n|$, тоді $|E_{ПН}| < 1$. Одинична еластичність податкових надходжень має місце, коли відсоткова зміна податкових пільгових преференцій дорівнює відсотковій зміні обсягу податкових надходжень до бюджету, тобто $|\% \Delta ПН| = |\% \Delta П_n|$, тобто $|E_{ПН}| = 1$.



Рис. 3.5. Динаміка еластичності податкових надходжень до зведеного бюджету України та пільгових преференцій з 2000 по 2010 рр.¹⁶⁷

Як бачимо з рис. 3.5, упродовж досліджуваних років еластичність податкових надходжень від податкових пільгових преференцій змінювалася так: у 2000 р. вона була вищою від 1 і становила майже 1,4, проте у 2001 р. показник еластичності податкових надходжень від пільгових податкових преференцій знизився до позначки 0,05, що наблизило його до нуля, а отже, починаючи з 2001 р., фіксуємо нееластичність податкових надходжень. Варто зауважити, що починаючи з 2001 р. еластичність податкових надходжень постійно знижується, а мінімального значення цей показ-

¹⁶⁷ Діяльність податкової служби за 2010 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. В. Терещенко]. – К. : ДПА України, 1999 – 2011. – 66 с. – (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

ник досяг у 2003 р. (-0,49), коли відсоткова зміна податкових пільгових преференцій спричинила 72% втрат бюджету у податкових надходженнях. Найбільший показник еластичності податкових надходжень зафіксований у 2005 р. (14,44), коли відсоткова зміна податкових пільгових преференцій спричинила зростання податкових надходжень на 145%. На нашу думку, ці тимчасові зміни можна пояснити законодавчими змінами щодо обліку податкових пільг, що підтверджує тенденція змін показника еластичності у наступних періодах. У 2006 р. еластичність податкових надходжень становила [3,11], відтак зміна пільг на 1% забезпечила зростання податкових надходжень більш ніж на 3%. У 2007 р. показник еластичності був меншим від 1, а отже, на 1% зростання податкових пільг викликало зростання втрат податкових надходжень на 7%. Негативним моментом можна вважати зростання нееластичності податкових надходжень у 2009 р., коли зростання пільг на 1% спричинило бюджетні втрати у вигляді податкових надходжень на 66%. У 2010 р. показник еластичності дещо зріс (0,14), проте позитивні зрушення у цьому напрямі не спостерігаються.

Оскільки пільги з ПДВ упродовж багатьох років становлять основну частку від усіх загальноприйнятих пільг, то цей факт став причиною суттєвого впливу на обсяги втрат бюджету від надання податкових пільг¹⁶⁸. Незважаючи на те, що вже наступного, 2006 р., показник еластичності знову значно знизився, проте ще не сягає ні від'ємного, ні нульового значення: у 2006 р. показник еластичності становить 3,1; у 2007 р. – 0,9, а отже, можна стверджувати про одиничну еластичність податкових надходжень; у 2008 р. зафіксовано позначку 1,3.

При застосуванні математичного методу вилучення максимального (мінімального) значення отримаємо параболічну залежність із доволі високим показником $R^2(0,969)$ – коефіцієнтом детермінації, що визначає частку вхідних даних, охоплених економіко-математичною моделлю, при чому коефіцієнт кореляції

¹⁶⁸ Довідник пільг № 48, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2009 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків : Консультаційний центр / Державна податкова служба України. – Режим доступу до стор.: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

R у цьому випадку, який становить 0,9844, підтверджує високий взаємозв'язок досліджуваних показників. Математично ця залежність матиме вигляд (5):

$$y = -0,022x^3 + 136,8x^2 - 27446x + 2 \cdot 10^8. \quad (5)$$

Частка R^2 становить 96,9%, що вказує на тісний зв'язок факторів і результату. Графічно ця функція зображена на рис. 3.6.

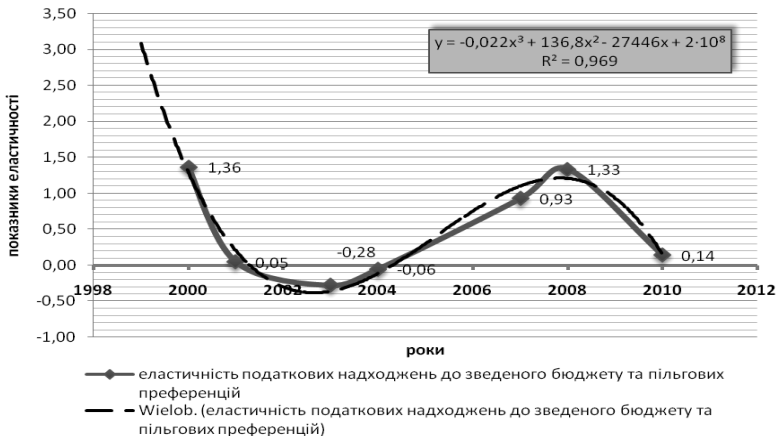


Рис. 3.6. Еластичність податкових надходжень та обсягів податкових пільг із застосуванням методу виключення максимальних (мінімальних) значень

Тенденція еластичності податкових надходжень від податкових пільгових преференцій, починаючи з 2005 р., є позитивною, що підтверджує висновки про те, що збільшення податкових пільг до певної міри зумовлює збільшення податкових надходжень, тому можна припустити, що пільгові податкові преференції позитивно впливатимуть на формування податкових надходжень, а отже, трактування податкових пільг винятково як втрат бюджету, на наш погляд, є питанням дискусійним. Скорочення значної кількості пільгових преференцій у 2009–2010 рр. відобразилося зміною напрямку лінії тренду, що засвідчує зниження еластичності та ще раз підтверджує попередню тезу. Проте для досягнення фіскальної

ефективності від запровадження пільгових податкових преференцій треба зважати на часовий лаг за умови, що пільги сприятимуть збільшенню особистих доходів громадян. При цьому варто враховувати фактори, які безпосередньо впливають на платника податків із позиції його прагнення отримувати більші доходи для покращення соціального становища.

Більш об'єктивну оцінку дієвості функціонування пільгових податкових преференцій можна надати, розглянувши динаміку показників (Додаток М).

Так, пільгозатратність на одного платника податку впродовж дванадцяти досліджуваних років була доволі неоднозначною. У 1999 р. показник пільгозатратності становив 23,1, що виражає його середньостатистичне значення. У 2000 р. він поступово збільшувався (26,5) разом із несуттєвим збільшенням податкових надходжень та загальних надходжень зведеного бюджету України. В цьому випадку можна стверджувати про деяку компенсацію доходів бюджету за рахунок запровадження податкових пільг. У 2001 р. показник пільгозатратності набуває свого максимального значення – 27,2 тис. грн., водночас відбувається максимальний спад показників доходів зведеного бюджету України та податкових надходжень, на що вказують показники темпів зростання податкових надходжень та доходів зведеного бюджету України. Мінімального значення пільгозатратність на одного платника податку набуває у 2005 р., коли її значення дорівнює 2,8 тис. грн., та упродовж 2004 і 2006 рр. У цей період вона становила 3,0 тис. грн. Із 2007 р. до 2009 р. цей показник збільшувався доволі швидкими темпами, і вже у 2010 р. його рівень становив 6,9 тис. грн., що дало негативну оцінку використанню пільгових податкових преференцій.

Щодо іншого показника – вартість пільги – то відстежуємо негативні тенденції. Незважаючи на мінімальне значення, зафіксоване у 2004 р. (147,4 тис. грн.), його максимальний показник припадає саме на 2010 р. і становить 393,6 тис. грн. Такого високого рівня він не сягав у жодному з досліджуваних років, а його значення поряд із доволі низькими темпами зростання доходів бюджету та темпами зростання податкових надходжень вказують на надзвичайно великі суми податкових втраг, що припадають на одну пільгу.

Наступні два показники є ідентичними за своїм змістом та відрізняються щодо спрямованості. Перший з них – пільгомісткість доходів зведеного бюджету – максимальних меж сягнув у 2001 р. і становив 1,41 тис. грн. У той самий період найбільшого значення набув показник темпів зростання пільгомісткості бюджету (145,7%). Аналогічні тенденції простежуються щодо іншого показника пільгомісткості – пільгомісткості податкових надходжень. Максимальне значення його у 2001 р. становило 1,63 тис. грн., а темпи зростання склали 108,9%, що засвідчує доволі високі обсяги втрат зведеного бюджету України та податкових надходжень, які виникають унаслідок функціонування пільгових податкових преференцій. Мінімальних значень показники пільгомісткості доходів бюджету набули у 2008 р. (0,09 тис. грн.) та пільгомісткості податкових надходжень (0,10 тис. грн.). Починаючи з 2009 р., показник пільгомісткості як зведеного бюджету, так і податкових надходжень знову почав зростати доволі швидкими темпами (Додаток М).

Ще одним доволі інформативним показником щодо використання податкових пільгових преференцій в Україні треба визначити питомі пільговтрати, оскільки найнижче значення цього показника зафіксоване у 2005 р. (189,0 тис. грн.), проте у наступні роки окреслилася чітка тенденція до його збільшення, а найвищим він виявився саме у 2010 р. (508,1 тис. грн.).

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що використання податкових пільг в Україні є низькоефективним. Отримання об'єктивних аналітичних опрацювань пільгових преференцій ускладнюється відсутністю загальноприйнятих механізмів верифікації та розрахунку податкових пільг.

Фактичний обсяг бюджетних втрат унаслідок запровадження податкових пільгових преференцій робить наявність пільг неабияким тягарем для держави й суспільства. Неправильний розподіл податкових пільг суттєво звужує базу оподаткування і несправедливо зміщує податкове навантаження на рентабельні фірми, які не користуються преференціями. Крім того, податкові пільги у такому вигляді, як вони функціонують на сьогодні, суттєво деформують умови вільної конкуренції. Щодо аналізу перспектив, то ви-

користаємо математичні розрахунки, зокрема визначення обсягів несплачених податків.

На підставі статистичних показників за 1999–2010 рр. за допомогою пакета опрацювання статистичних даних STADIA¹⁶⁹ побудовано економіко-математичні моделі динаміки обсягів несплачених податків та частки обсягів несплачених податків через надання податкових пільг і обсягів доходів до зведеного бюджету України і зроблено прогнози на п'ять наступних років (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

**Динаміка прогнозних значень
податкових пільгових преференцій з 2011 по 2015 рр.¹⁷⁰**

модель	Показники	Вид залежності та статистичні оцінки, t – інтервал, рік	Прогнозні значення		
			Рік	Точковий прогноз	Довірчий інтервал
(1)	Обсяги несплачених податків, до зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, млн. грн.	$y = 0,1397 + 39,99t - 9,741t^2 + 0,5967t^3$ $R = 0,9696$	2011	55,64	18,48
			2012	108,5	19,37
			2013	184,8	20,37
			2014	288,2	21,45
			2015	422,2	22,60
(2)	Частка несплачених податків у зведеному бюджеті України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, %	$y' = e^{5,895-0,41347}$ $R' = 0,9308$	2011	3,848	1,828
			2012	2,545	1,917
			2013	1,683	2,015
			2014	1,113	2,122
			2015	0,7362	2,236

¹⁶⁹ Івашук О. Т. Методи економічного аналізу даних у системі STADIA / О. Т. Івашук, О. П. Кулаїчев. – Тернопіль : ТАНГ, 2001. – 151 с.

¹⁷⁰ Діяльність податкової служби за 2010 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. В. Терещенко]. – К. : ДПА України, 1999 – 2011. – 66 с. – (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

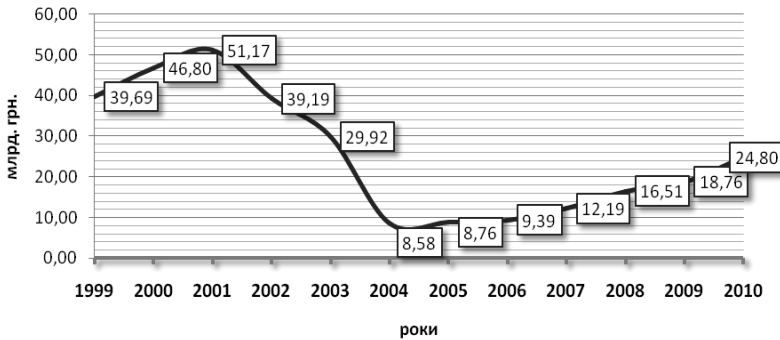
За допомогою багатофакторної лінійної моделі (1) ми спрогнозували обсяги втрат бюджету внаслідок реалізації преференційного оподаткування через застосування пільгових податкових преференцій за період із 1999 по 2010 рр. Загалом невеликі показники довірчого інтервалу цієї моделі вказують на мінімально можливі відхилення прогнозних значень, натомість значення точкового прогнозу абсолютних показників втрат бюджету зростають доволі інтенсивно.

Коефіцієнт кореляції $R = 0,9696$ вказує на те, що між досліджуваними факторами і результативною ознакою є міцний зв'язок.

Прогнозовані показники показують, що вже у 2012 р. втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування становитимуть 108,5 млн. грн. У 2013 р. передбачається, що при сталому розвитку подій щодо реалізації преференційного оподаткування через пільгові податкові преференції втрати становитимуть близько 184,8 млн. грн., що у 1,7 разу перевищує цей показник порівняно з попереднім роком. У 2014 р. абсолютний показник втрат бюджету збільшиться ще у 1,6 разу і сягне позначки приблизно 288,2 млн. грн. У 2015 р. відбудеться чергове збільшення порівняно з попереднім роком ще майже в 1,5 разу і складатиме 422,2 млн. грн. Позитивним фактом є те, що темпи зростання прогнозованих втрат бюджету внаслідок функціонування пільгових податкових преференцій хоч і високі, проте, ймовірно, матимуть тенденцію до зниження і, відповідно до наших розрахунків, становитимуть: у 2012 р. – 195%, у 2013 р. – 170%, у 2014 р. – 155%, у 2015 р. – 146%.

За допомогою моделі (2) спрогнозовано відносні величини втрат зведеного бюджету України внаслідок функціонування преференційного оподаткування шляхом застосування пільгових податкових преференцій у період, аналогічний попередньому. Коефіцієнт кореляції $R^2 = 0,9308$ свідчить про високу ймовірність прогнозованих показників, розрахованих за допомогою моделі 2, яка становить 93%. Варто зауважити, що доволі низькі показники довірчого інтервалу вказують на обмеженість можливих відхилень прогнозованих значень. Ситуація щодо прогнозування частки несплачених податків у зведеному бюджеті України внаслідок надання пільгових податкових преференцій є цілком протилежною до прогнозу їх абсолютних показників.

Згідно з нашими розрахунками, у 2012 р. – цей показник знизиться на 1,3%, ніж у попередньому, 2011 р. і становитиме 2,55%, у 2013 р. – на 0,86%, і становитиме 1,683%, у 2014 р. – на 0,57% (1,113%), у 2015 р. прогнозовані показники знизяться ще на 0,38%, відтак прогнозована частка несплаченого податку становитиме 0,774%. Динаміка обсягів несплачених податків є нестабільною (рис. 3.7).



— сума несплаченого податку через надання податкових пільг, млрд.грн.

Рис. 3.7. Обсяги втрат зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільг

Починаючи з 2001 р., показник втрат бюджету внаслідок преференційного оподаткування через застосування пільгових податкових преференцій мав максимальне значення і становив 51167,75 млн. грн., а в 2004 р. спостерігався спад показників обсягу несплачених податків. У 2004 р. цей показник був мінімальним і становив 8579,997 млн. грн. Надалі спостерігається помітне зростання досліджуваного показника, що підтверджують економіко-математичні моделі (6; 7):

$$y = 5292 + 1928 t \quad (6)$$

$$R = 0,9058,$$

де y – обсяги несплачених податків до зведеного бюджету України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, млн. грн., t – часовий інтервал, рік; R – коефіцієнт кореляції.

$$y' = 6555,11e^{0,1639t}$$
$$R' = 0,9278, \quad (7)$$

де y' – частка несплачених податків у зведеному бюджеті України внаслідок надання податкових пільгових преференцій, %
 R' – коефіцієнт кореляції, t – часовий інтервал, рік; e – експонента.

Згідно з моделлю 6, щорічно обсяг несплачених податків збільшується на 1928 млн. грн. Відносно збільшення демонструє модель 7. З кожним роком обсяги несплачених податків зростають на 17,8%.

Отже, провівши детальний аналіз статистичних показників, можемо зробити висновок, що функціонування податкових пільгових преференцій в Україні на сучасному етапі реалізації преференційного оподаткування є малодієвим. Враховуючи визначені тенденції функціонування пільг, розрахованих на фактичних даних витрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування, зауважимо, що подальше їх функціонування потребує кардинальних змін. Однак зміни мають базуватися винятково на математичних розрахунках з обґрунтуванням соціально-економічної доцільності податкових преференцій та обмеженням адміністративних витрат на їх запровадження й реалізацію. Податкові пільгові преференції варто впроваджувати з урахуванням стимулюючої функції преференційного оподаткування, а реалізовувати у формі державних інвестицій, які в перспективі дадуть позитивний ефект як соціального, так і фіскального характеру. Загалом цей процес є складним і тривалим та вимагає від держави рішучих дій у сфері реалізації соціально-економічних реформ.

Важливим сегментом реформування податкової системи за період незалежності української держави є безпільгові податкові преференції. Починаючи з моменту впровадження, вони менше піддаються критиці з боку фахівців та економічних експертів, адже спрямовані переважно на підтримку малого й середнього підприємництва та створення умов для активізації ділової активності суб'єктів господарювання, що, безумовно, створює позитивний клімат для економічного зростання у державі. Незважаючи на таку позитивну характеристику безпільгових податкових преференцій,

їх функціонування має низку доволі суперечливих ознак щодо дієвості в Україні. Оскільки необхідність їх запровадження є фактом беззаперечним, то очевидним є й те, що механізми та форми їх застосування в Україні потребують кардинальних змін.

Запроваджуючи безпільгові податкові преференції, держава створює умови, необхідні для підтримки та стимулювання платника податків, а саме:

- розвиток стратегічно важливих для внутрішніх і зовнішніх економічних взаємовідносин держави галузей виробництва;
- відповідна реакція малого та середнього бізнесу на податкове оточення, яке впливає на всі фінансові зобов'язання примусового характеру;
- створення сприятливого середовища для відтворення здорової конкуренції між суб'єктами господарювання у контексті забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства;
- забезпечення підтримки тих платників, які з огляду на різні причини стоять перед вибором згортання чи відновлення господарської діяльності тощо.

Ефективність системи заходів, що ґрунтуються на використанні безпільгових податкових преференцій, здебільшого спрямована у бік зменшення загального податкового навантаження на платника податку, що, у свою чергу, супроводжується певним впливом на ділову поведінку суб'єкта господарювання. Суть її полягає у таких аспектах:

- податкові безпільгові преференції, фінансові заощадження від яких не використовуються на розвиток виробничого процесу чи активізацію ділової активності суб'єкта господарювання, загрожують зниженню його конкурентоспроможності;
- запровадження спрощеної системи оподаткування передбачало виведення з тіньового обігу коштів малого та середнього бізнесу, проте фактично стало легальним методом приховування прибутків окремих платників податків, які роздрібноють свою підприємницьку діяльність на окремі види господарювання;
- нівелювання значення неоподаткованого мінімуму суперечить принципам функціонування податкової системи та створює додатковий тиск на малозабезпечені верстви населення;

– запровадження податкових безпільгових преференцій для суб'єктів господарювання у сфері сільського господарства не спонукає їх до розвитку, незважаючи на аграрні переваги в Україні.

Крім того, важливими аспектами при запровадженні безпільгових податкових преференцій, які забезпечують активізацію господарської діяльності у сфері інноваційного виробництва, треба вважати:

– необхідність ідентифікувати ймовірність виникнення ризику, пов'язаного з отриманням доходу (прибутку), і безпосереднього податкового навантаження на платника податку при застосуванні тієї чи іншої преференції;

– перспективи вмілого застосування доступних для платника податків інструментів преференційного оподаткування на практиці за умови подальшого використання наступних податкових преференцій для розширення та удосконалення своєї господарської діяльності.

Для обґрунтування доцільності запровадження безпільгових преференцій та оцінки фіскальних наслідків пропонуємо використовувати такі показники:

– коефіцієнт співвідношення відшкодованого ПДВ та обсягу податкових надходжень із ПДВ;

– вартість відстрочки – відношення суми відстрочених платежів до кількості наданих відстрочок за певний період часу;

– питома вага відстрочених платежів у загальному обсязі податкових надходжень;

– питома вага фіксованого с/г податку у загальних податкових надходженнях до зведеного бюджету, %;

– питома вага єдиного податку в загальній структурі податкових надходжень до зведеного бюджету, %;

– коефіцієнт співвідношення неоподатковуваного мінімуму та мінімальної заробітної плати;

– коефіцієнт співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму.

Використання цих показників дасть змогу оцінити якість запроваджених безпільгових преференцій, а за їх динамікою можна дати прогнозну оцінку результатів (табл. 3.16).

Таблиця 3.16

**Динаміка показників оцінювання доцільності запровадження
безпільгових податкових преференцій¹⁷¹**

Показники	Роки										
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт співвідношення відшкодованого ПДВ та обсягу податкових надходжень з ПДВ	–	4,93	7,04	3,26	3,28	1,23	0,81	1,07	0,76	0,75	0,82
Вартість відстрочки, тис. грн.	–	259,17	97,98	70,69	488,48	1992,26	4950,61	3869,89	6438,69	6040,67	3305,6
Питома вага відстрочених платежів у загальному обсязі податкових надходжень, %	–	14,39	3,33	1,60	4,35	2,59	5,38	5,81	6,05	6,67	4,17
Питома вага фіксованого с/г податку у загальному обсязі податкових надходжень до зведеного бюджету, %	–	1,035	1,136	0,268	0,244	0,249	0,161	0,123	0,078	0,077	0,076
Питома вага єдиного податку у загальній структурі податкових надходжень до зведеного бюджету, %	0,803	3,375	4,071	2,203	2,229	2,035	1,588	1,476	2,603	1,109	1,150
Коефіцієнт співвідношення неоподатковуваного мінімуму та мінімальної заробітної плати	0,230	0,144	0,121	0,092	0,083	0,065	0,049	0,043	0,032	0,028	0,02
Коефіцієнт співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму	0,257	0,356	0,384	0,507	0,530	0,578	0,725	0,762	0,829	0,904	1

¹⁷¹ Діяльність податкової служби за 2010 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. В. Терещенко]. – К. : ДПА України, 1999 – 2011. – 66 с. – (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

Серед представлених показників, які дають якісну оцінку запровадження безпільгових преференцій, найбільш проблематичною в Україні вважається відшкодування податку на додану вартість. Це додатково підтверджує коефіцієнт співвідношення відшкодованого ПДВ та обсягу податкових надходжень ПДВ. Збільшення цього показника у 2002 р. є результатом реалізованих обмежень щодо використання податкових векселів у сукупності з традиційною заборгованістю держави перед платниками податків щодо бюджетного відшкодування ПДВ. Відтак, починаючи з 2003 р., у змінах коефіцієнта співвідношення відшкодованого ПДВ та обсягу податкових надходжень від ПДВ спостерігається негативна тенденція, що несуттєво змінюється лише у 2010 р., однак, вважати це позитивним явищем поки що рано. Отже, заборгованість держави перед платниками ПДВ щодо його відшкодування щороку зростає, а це негативно впливає на економічний розвиток держави загалом, оскільки недоотримані кошти не можуть бути використані на розвиток виробництва та активізацію господарського процесу. Крім того, проблема полягає не лише у методиці повернення податку з державної казни. Починаючи з регламентування методики справляння, адміністрування та сплати ПДВ, визначають певні суперечності функціонування цього податку і забезпечують «недоборчесних» платників можливостями щодо уникнення від сплати універсального акцизу. Така суть проблеми породжує двоякість її сприйняття і має розглядатися як не лише фіскальний, а й психологічний аспект:

– фіскальний полягає у вартісних показниках відшкодування податку на додану вартість з державної казни на користь платника податку;

– психологічний – у поведінці суб'єктів щодо відшкодування.

Введення нульової ставки ПДВ певний час суттєво стимулювало експортну діяльність суб'єктів господарювання. Експортоорієнтованість національної економіки впевнено підтверджували статистичні показники. Так, починаючи з 1998 р., динаміка різниці обсягів експорту й імпорту національних това-

рів та послуг була на користь експорту включно до 2005 р.¹⁷² Це, безумовно, позитивно відображалось не лише на основних макроекономічних показниках бюджету, а й давало змогу зробити висновки про конкуренто-спроможність вітчизняної продукції, яка потрапляла на міжнародні ринки збуту. Відтак парадоксальним виявилось те, що з проблемою відшкодування ПДВ зіштовхнулися насамперед суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності, які реалізують вітчизняну продукцію за межі України. При цьому варто наголосити, що сплата ПДВ відбувається у процесі виготовлення цієї продукції в повному обсязі. Так, починаючи з 2006 р., динаміка різниці між експортом та імпортом в Україні характеризується як від'ємна, тобто обсяги імпорту переважають над обсягами експорту¹⁷³. Вагомий вплив на зміну динаміки цих показників спричинила як світова економічна криза, так і внутрішня економічна ситуація: різке гальмування економічного зростання у державі поряд з інфляцією, безробіттям та іншими, не менш важливими, факторами, стали причиною загострення кризових фінансово-економічних явищ у країні.

На сьогодні Україна поряд із національними економічними проблемами переживає наслідки глобальної фінансово-економічної кризи, за умов якої функціонування преференційної ставки ПДВ стало суттєвим стимулом до зловживань як «недобросовісних» платників, так і держави. Простеживши динаміку надходжень податку на додану вартість та його відшкодування з бюджету (рис. 3.8), зауважимо, що найбільш критичною ситуація щодо відшкодування податку була в період із 2001 по 2005 рр., коли суми відшкодованого податку суттєво перевищували податкові надходження з ПДВ.

¹⁷² Статистичний щорічник України за 2000 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державний комітет статистики України, Техніка, 2001 – 2008. – 598, [1] с.

¹⁷³ Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державний комітет статистики України, Консультант, 2008. – 572, [1] с.



Рис. 3.8. Динаміка надходжень податку на додану вартість та обсягів його відшкодування в Україні за період із 1999 по 2010 рр.

На підставі статистичних показників, представлених на рис. 3.8, зазначимо, що обсяги відшкодованого податку на додану вартість у 2001 р.¹⁷⁴ перевищували надходження з цього податку до зведеного бюджету майже в 5 разів, у 2002 р. — у 7 разів. Найнижчий абсолютний показник відшкодованого податку на додану вартість зафіксований у 2003 р., однак і він перевищував суми податкових надходжень із ПДВ у 3,3 разу; у 2004 р. сума відшкодованого податку підвищилася з збільшенням обсягу податкових надходжень, тому перевищення відшкодованих сум податку було аналогічним до попереднього року (у 3,3 разу). Проте у 2005 р. на фоні загального підвищення досліджуваних абсолютних показників цей показник суттєво знизився, хоч і надалі перевищував надходження із ПДВ у 2,3 разу. Позитивних ознак ця податкова преференція набула у 2006 р., де вперше за досліджуваною динамікою обсяги від-

¹⁷⁴ Із 2001 р. діяв Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» № 2181 – III, від 21. 12. 2000 року [доступний з <<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1087.651.0>>], яким було регламентовано процедуру відшкодування ПДВ з Державного бюджету України для операцій, які оподатковуються за нульовою ставкою податку на додану вартість.

шкодування ПДВ не перевищували обсягів надходжень з податку на додану вартість, а їх частка у надходженнях із ПДВ становила 81,3%. Незначне підвищення абсолютних показників податкових надходжень із ПДВ та сум відшкодованого податку спостерігалось у 2007 р. (0,6 разу). У 2008 р. відшкодовані суми універсального акцизу не перевищили сум податкових надходжень із ПДВ, а їх частка в обсязі надходжень з ПДВ становила 75,6%. У 2009 р. вона дещо знизилася і становила 75,1%. У 2010 р. сума відшкодованого податку всього на 5,17 млрд. грн. відрізняється від загальної суми надходжень універсального акцизу до державного бюджету, що, вочевидь, вказує на доволі сумнівне фіскальне значення цього податку у вітчизняній фінансовій системі. З прийняттям Податкового кодексу поступово введено в дію методику автоматичного відшкодування податку на додану вартість, проте сам механізм цього процесу настільки невідпрацьований, що таке нововведення швидше додало негативних ознак і збільшило перелік недоліків, що асоціюються із податком на додану вартість, ніж додало позитивних якостей універсальному акцизу. Таким чином, ми припускаємо, що застосування нульової ставки податку на додану вартість до експортних операцій є причиною для створення кримінальних схем, які поповнюють низку податкових правопорушень, а нерідко і злочинів у сфері оподаткування. Однак відмовлятися від цієї преференції – означає абсолютно позбавити вітчизняного виробника стимулу для експортних операцій та порушити попередньо укладені угоди щодо попередження подвійного оподаткування. Процедура відшкодування ПДВ неодноразово доповнювалася змінами податкового законодавства, проте в більшості випадків вона не наблизилася до оптимального вирішення цієї проблеми, оскільки її суть базується не лише на фіскальному, а й психологічному аспектах. Крім того, варто звернути увагу на диспропорції щодо територіального відшкодування податку на додану вартість. Подібно, як у випадку з пільгами, нерівномірність застосування такого виду безпільгової податкової преференції зумовлює негативні наслідки регіонального економічного відтворення у державі (табл. 3.17).

За допомогою електронних таблиць та за результатами розрахунків описової статистики проаналізовано обсяги розподілу відшкодованого ПДВ у розрізі областей України, результатом чого є показники, наведені у табл. 3.17.

Таблиця 3.17

Розподіл відшкодування податку на додану вартість відносно статистичних показників у розрізі областей України з 1999 по 2010 рр.

Територіальна одиниця (область)	Коефіцієнт варіації (C_{var}), %	Інтервал групування (R_{gr}), тис. грн.	Середнє арифметичне значення, тис. грн.	Мінімальне значення, тис. грн.	Максимальне значення, тис. грн.	Медіанальне значення, тис. грн.	Стандарт. похибка
1	2	3	4	5	6	7	8
АРК	71,84	726840	312291,00	59848	786688	237339	74785,084
Вінницька	98,31	611800	220130,70	70891	682691	127334	72137,01
Волинська	55,21	444004	255251,56	69613	513617	248532	46970,75
Дніпропетровська	63,61	6117711	3303574,90	1043647	7161358	2066779	700433,99
Донецька	58,09	8624100	4985302,80	760616	9384716	4850444	965311,08
Житомирська	79,26	342506	151436,20	50651	393157	102962	40008,1
Закарпатська	55,98	232119	134732,00	21877	253996	139632	25138,76
Запорізька	50,07	2487814	1511203,00	217913	2705727	1429725	252213
Ів.-Франківська	52,71	559999	296503,20	43936	603935	285460	52096,31
Київська	53,08	611430	403024,70	145606	757036	399204	71304,11
Кіровоградська	80,07	344045	150800,10	33553	377598	78414	10250,22
Луганська	67,49	3226340	1363741,00	195337	3421677	1169892	306808,8
Львівська	102,44	1482407	496424,70	113872	1596279	323426	169506,7
Миколаївська	64,16	1010708	545998,00	54060	1064768	585113	116777,3
Одеська	70,87	1799844	920589,90	377357	2177201	677448	217458,7
Полтавська	52,51	1408435	857206,90	109307	1517742	750112	150031,9
Рівненська	79,40	346073	143902,00	15611	361684	91706	38087,44
Сумська	65,40	405768	217217,60	54792	460560	131774	47356,2
Тернопільська	99,24	216990	77954,11	14429	231419	37760	25787,84

Продовження таблиці 3.17

1	2	3	4	5	6	7	8
Харківська	73,94	1432637	642834,90	183758	1616395	563838	158440,8
Херсонська	74,97	406350	171723,40	39902	446252	114508	42913,04
Хмельницька	68,25	270855	141296,80	24612	295467	102710	32143,91
Черкаська	56,69	423643	253310,40	31503	455146	272073	47867,59
Чернівецька	92,64	154449	59784,56	20293	174742	37486	18461,63
Чернігівська	59,85	316147	166700,70	52538	368685	121393	33254,74
м. Київ	70,49	11859825	6187999,00	1351650	13211475	4451984	1454035
м. Севастополь	94,78	260540	92364,11	17226	277766	52318	29182,03

Отже, нами визначено: чим більший коефіцієнт варіації, тим менша однорідна сукупність досліджуваних ознак. Як бачимо з табл. 3.17, максимальне значення показника коефіцієнта варіації (Cvar) фіксується в одній із прикордонних областей України – Львівській області – і становить 102,44%. Наближеними до максимального значення коефіцієнта варіації, які визначаються як надмірно високі коливання (вище 92%) – у Вінницькій, Тернопільській, Чернівецькій областях та м. Севастополі. Якщо ж співставити коефіцієнт варіації і динаміку абсолютних показників бюджетного відшкодування ПДВ, то побачимо, що найвищий коефіцієнт варіації простежується в тих областях, де показники відшкодування найнижчі. Максимальне відшкодування податку на додану вартість упродовж досліджуваних років традиційно припадає на м. Київ (6187999,00 тис. грн.), а також на Донецьку, Дніпропетровську області – 4985302,80 тис. грн. та 3303574,90 тис. грн. відповідно, дещо менші у Запорізькій – (1511203,00 тис. грн.) та Луганській – 1363741,00 тис. грн. областях. На основі з вищеведеного аналізу зауважимо, що практика застосування безпільгових та пільгових податкових преференцій в Україні є нерациональною, а отже, потребує додаткового опрацювання. Крім того, абсолютно не враховані потенційні можливості кожної з областей, які могли б розвинути за допомогою визначення раціональності призначення податкових преференцій на умовах детального моніторингу їх функціонування та економічного обґрунтування. Щодо нульової ставки ПДВ, то відповідно до наших міркувань, ця преференція на

цьому етапі її реалізації лише спонукає до поглиблення формування корупційних відносин між платниками та виконавчою владою, що спричинює погіршення економічної ситуації в державі та гальмує її розвиток. Поряд з цим найвищий показник інтервалу групування (розмаху варіації), який характеризує межі зміни досліджуваних ознак, простежується щодо м. Києва (11859825 тис. грн.), а також Донецької (8624100 тис. грн.), Дніпропетровської (6117711 тис. грн.) та Луганської (3226340 тис. грн.) областей, які є пріоритетними щодо надання преференцій будь-якого виду. Така динаміка ще раз показує, що відшкодування ПДВ здійснюється відповідно до територіального принципу, а не з урахуванням економічної доцільності запровадження такої преференції. Для того, щоб підтвердити дискусійність застосування нульової ставки податку на додану вартість і надати більш об'єктивну оцінку ситуації, що склалася в нашій державі за останнє десятиліття, проаналізуємо показники, які в Україні відображають темпи зростання ПДВ та темпи зростання його відшкодування з Державного бюджету України (рис. 3.9).



Рис. 3.9. Динаміка темпів зростання обсягів ПДВ та його відшкодування з Державного бюджету України у 2000–2010 рр.

Як видно з рис. 3.9, у темпах зростання податкових надходжень із ПДВ спостерігаються коливання, які можна трактувати як результат неефективного адміністрування податку в частині його відшкодування, що чинить деструктивний вплив на формування дохідної частини

державного бюджету, адже ПДВ є основним бюджетоутворюючим податком із кшталту акцизів, питома вага якого у загальних доходах державного бюджету коливається від 7% до 27% упродовж досліджуваних років¹⁷⁵. Такими самими негативними тенденціями відзначаються і темпи зростання відшкодованого податку на додану вартість, крива яких зображена з помітними коливаннями. Щоправда, темпи зростання відшкодованих сум податку з бюджету внаслідок функціонування податкової безпільгової преференції менш стрибкоподібні, а відшкодовані суми ПДВ у 2002 р. становили 145%. Зафіксовані показники 2003 р. вказують на їх спад – 21,9%, у 2004 р. – 150%.

Однією з основних причин такого зниження темпів вважаємо запровадження облігацій внутрішньої державної позики, які давали змогу державі не виплачувати суми, заявлені для відшкодування ПДВ фактичними коштами. Крім того, що платники податку, які мали можливість скористатися такою преференцією, втрачали у часі, недоотримуючи значні суми, вони втрачали і у фінансовому сенсі, оскільки їх реалізація на вторинному ринку передбачала втрату на номінальній вартості такої облігації близько 25%.



Рис. 3.10. Динаміка частки відшкодованого податку на додану вартість із Державного бюджету України у загальному обсязі фактичних надходжень універсального акцизу з 2001 по 2010 рр.

¹⁷⁵ Соціально-економічне становище України [Електронний ресурс] (щомісячне аналітичне статистичне видання Національного банку України) / [Галь В. М., Андрійчук В. М., Остролуцький М. В.] // Бюлетень Національного банку України – 2009. – № 3 (192). – 196 с. Режим доступу до жур.: http://www.bank.gov.ua/publication/econom/Buletten/2009/bull_03-09.pdf

Як видно з рис. 3.10, динаміка частки відшкодованого податку на додану вартість у загальному обсязі фактичних надходжень з ПДВ вказує на доволі низьку ефективність цієї преференції у функціонуванні сучасної податкової системи. Згідно зі статистичними показниками, обсяги відшкодованого податку суттєво перевищують надходження з ПДВ, або становлять їх вагому частку (81,28% – у 2006 р., та 75,11% – у 2009 р., 82,41% – у 2010 р.).

Проте дослідження преференцій із ПДВ винятково на підставах показників динаміки надходжень та відшкодування податку не дає можливості об'єктивно оцінити його дієвість. Обґрунтованість проведення дослідження додатково підтверджують розрахунки показника продуктивності податку на додану вартість, який ще називають показником С-продуктивності, що розраховується як співвідношення імпліцитної (ефективної) ставки податку до її базової (стандартної) ставки (визначеної чинним законодавством). Скориставшись дослідженнями зарубіжних¹⁷⁶ та вітчизняних¹⁷⁷ науковців, спробуємо детальніше проаналізувати його структуру. Імпліцитну ставку прийнято визначати як частку фактичних надходжень податку за умов ідеальної податкової бази, якою для ПДВ треба вважати всі споживчі витрати домогосподарств¹⁷⁸. Отже, коефіцієнт С-продуктивності показує, який відсоток надходжень за стандартною ставкою становлять фактичні надходження податку (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Динаміка показника С-продуктивності в Україні з 1999 по 2010 рр.

Показники \ Роки	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Базова (стандартна) ставка ПДВ, %	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Ефективна ставка ПДВ, %	11,8	10,2	9,2	10,8	8,6	9,2	13,4	15,8	14,0	15,8	14,3	12,6
Коефіцієнт С-продуктивності ПДВ	59	51	46	54	43	46	67	79	70	79	71,5	63

¹⁷⁶ Bronchi C. The System in the Czech Republic / C. Bronchi, A. Burns // Economics department working papers. – OESD, 2000. – № 245. – P.18.

¹⁷⁷ Молдован О. ПДВ: реформувати не можна скасувати / О. Молдован [Електронний ресурс] // Економічна правда. – 2010. – (16.10.2010 р.). – Режим доступу до сор.: <http://www.epravda.com.ua/publications/4b9f92bc9fce1/>

¹⁷⁸ Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : моногр. / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.]. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

Отже, згідно з нашими розрахунками, в Україні, починаючи з 1999 р. при незмінній базовій (стандартній) ставці ПДВ, яка становила 20%, простежується систематичне зниження ефективної ставки податку від 11,8% у 1999 р. до 8,6% – у 2003 р. Коефіцієнт С-продуктивності ПДВ за цей період також знизився з 59% у 1999 р. до 43% – у 2003 р. (табл. 3.18), а це зумовлює відповідне збільшення втрат бюджету від 41% до 57%. Несуттєве підвищення коефіцієнта С-продуктивності у 2002 р. виникло внаслідок збільшення податкових надходжень ПДВ із увезених на митну територію України товарів завдяки обмеженому використанню запроваджених податкових векселів, а також заборгованості держави перед платниками податків щодо бюджетного відшкодування універсального акцизу. Надалі коефіцієнт С-продуктивності ПДВ знижується і набуває свого мінімального значення у 2003 р. (43%). Із 2004 р. починається його зростання зі 46% у 2004 р. до 79% у 2006 р. Проте підтвердити зростання ефективності ПДВ показниками, які демонструють загальне економічне піднесення в Україні, неможливо, оскільки підвищення коефіцієнта С-продуктивності зазвичай поєднується зі збільшенням сум невідшкодованого податку на додану вартість. У 2007 р. зафіксовано незначний спад цього показника, який становив 70%, а у 2008 р. С-продуктивність ПДВ стала аналогічною до 2006 р. і становила 79%. Крім того, обсяги невідшкодованого ПДВ у 2008 р. є максимальними, починаючи з 1999 р. по 2009 р. Аналогічного з 2006 р. значення коефіцієнт С-продуктивності набуває у 2008 р. (79%), однак у 2009 р. його значення, як і значення ефективної ставки ПДВ (14,3%), знижується (71,5%), що вказує на зростання втрат бюджету на 28,5%. У 2010 р. ефективна ставка ПДВ зменшується майже на 2%, а коефіцієнт С-продуктивності становив 63%.

Практика застосування наступної безпільгової преференції – реструктуризації податкового боргу – характеризується показниками динаміки частки реструктуризованої заборгованості. Циклічність опрацьованих показників указує на чітку тенденцію до збільшення. Крім того, сформована тенденція до збільшення вартості кожної з відстрочок (ціни відстрочки), що дає змогу зробити

припущення про обмеженість використання такої преференції платниками податків.

Динаміка обсягу розстрочених податкових платежів, які припадають на одну відстрочку від початку набрання чинності ЗУ №2181, є доволі неоднозначною. Показник ціни відстрочки у 2002 р. зменшився порівняно з 2001 р. у 2,6 разу, а у 2003 р. – у 1,4 разу порівняно з попереднім 2002 р. Однак, уже починаючи з 2004 р., вартість відстрочки зростає. Так, у 2004 р. вартість відстрочки збільшується порівняно з попереднім 2003 р. у 6,9 разу. Починаючи з 2004 року, суми податкової заборгованості платників податків перед державою зростають разом із сумами, що припадають на одну відстрочку, надану податковим органом. У 2005 р. вартість відстрочки порівняно з попереднім роком збільшується у 4,1 разу; у 2006 р. порівняно з 2005 р. – у 2,3 разу. У 2007 р. відбулося несуттєве зниження ціни відстрочки порівняно з попереднім роком у 1,3 разу, наступного року знову відбулося збільшення вартості відстрочки у 1,7 разу, а в 2009 р. – її зниження майже у 1,1 разу. Переваги щодо використання такої преференції традиційно одержали м. Київ, Дніпропетровська та Донецька області. Щодо інших областей, то в них дуже складно відстежити певну тенденцію. Використання такої преференції для платників податків відбувається з оплатою визначених законодавством України відсотків щодо погашення податкової заборгованості. Починаючи з 2005 р., відбулося збільшення показника, який відображає питому вагу відстрочених платежів у загальній сумі податкових надходжень. Така ситуація вказує на те, що платоспроможність суб'єктів господарювання зменшується, а отже, є безпосередня загроза до приховування отриманого доходу від оподаткування.

Найбільш суперечливі дискусії у вітчизняних наукових колах тривають щодо функціонування спрощеної системи оподаткування, запровадженої не стільки для стимулювання та розвитку малого й середнього бізнесу в Україні, скільки для забезпечення максимально можливих доходів бюджету від підприємницької діяльності та вилучення із тіньового обігу значної частини грошової маси. Запровадження такого методу оподаткування платниками

податків було сприйняте позитивно, розвиток підприємництва ставав дедалі інтенсивнішим, зростала кількість зареєстрованих платників податків – суб'єктів підприємницької діяльності (рис. 3.11).

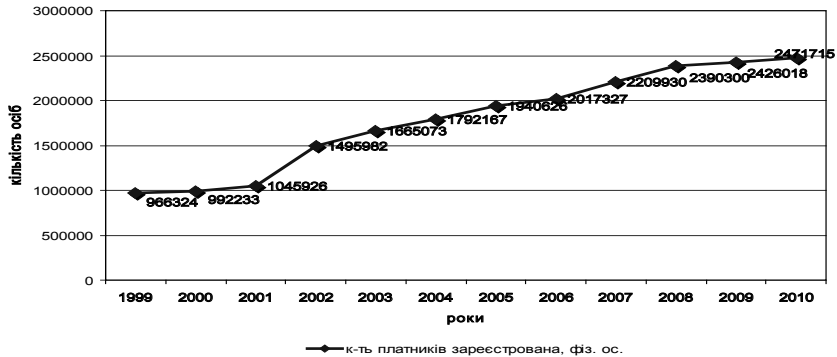


Рис. 3.11. Динаміка кількості фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності з 1999 по 2010 рр.

Зазначимо, що фіскальний результат функціонування спрощеної системи оподаткування є доволі неоднозначним. Якщо відстежити динаміку питомої ваги єдиного податку в структурі податкових надходжень до зведеного бюджету України, то побачимо, що найвище її значення – 4% – було зафіксовано у 2002 р., наступні п'ять років значення питомої ваги знижувалося, і лише у 2008 р. відбулося несуттєве зростання цього показника, пов'язане частково зі збільшенням кількості платників податків, а частково з посиленням фіскального тиску на початку світової фінансової кризи. В результаті цього у 2009 р. питома вага єдиного податку була доволі низькою (більше 1%). Найнижчим цей показник був лише у 2000 р. – менше 1%. У 2010 р. питома вага частково зросла, проте з уведенням у дію Податкового кодексу України до зазначених проблем долучилися проблеми, пов'язані з гальмуванням розвитку приватної ініціативи, зокрема щодо тих платників, що

використовують у своїй господарській практиці спрощені системи оподаткування у вигляді сплати єдиного податку. Дещо гірше склалася ситуація із практикою запровадження наступної податкової безпільгової преференції – фіксованого сільськогосподарського податку, адже динаміка питомої ваги цього податку в структурі податкових надходжень до зведеного бюджету відображає чітку динаміку до зниження, що вказує на те, що така преференція не виконує своїх функцій у повному обсязі.

В умовах соціально-орієнтованої ринкової економіки важливою характеристикою преференційного оподаткування є застосування безпільгової преференції щодо оподаткування доходів громадян у формі неоподаткованого мінімуму. В згаданому контексті пропонуємо використати показник, який не тільки б відображав абсолютну величину неоподаткованого мінімуму, а й давав змогу якісно охарактеризувати цю безпільгову податкову преференцію. Таким показником, на нашу думку, може слугувати коефіцієнт співвідношення неоподаткованого мінімуму та мінімальної заробітної плати. Простеживши динаміку коефіцієнта співвідношення неоподаткованого мінімуму та мінімальної заробітної плати, зауважимо однозначне зниження цього показника. Така характеристика є швидше позитивною, ніж негативною, однак недоліком є те, що неоподатковуваний мінімум не змінювався упродовж усього досліджуваного періоду – з 1999 по 2010 рр. і становить усього 17 грн. На сьогодні неоподатковуваний мінімум втратив своє буквальне значення, його функціонування ніяк не впливає на визначення податкового зобов'язання, а отже, позбавлений будь-яких ознак преференції. Все ж у ситуації, яка склалася в Україні, позбавлення громадян такого роду преференції негативно відображається не лише на доходах населення, а й на загальному добробуті. Водночас розмір неоподаткованого мінімуму в Україні є доволі низьким і практично не відповідає сучасним вимогам. Згідно з нашими міркуваннями, його варто було б порівняти до розміру мінімальної заробітної плати. Щодо коефіцієнта співвідношення мінімальної заробітної плати та прожитко-

вого мінімуму громадян, то цей показник щороку збільшується, що визначається як позитивний факт. На сьогодні вітчизняним законодавством забезпечено відповідне вирівнювання цих двох показників – мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму громадян, однак, як уже зазначалося, вартісна оцінка наповнення споживчого кошика потребує якісних змін.

Для забезпечення розвитку територій застосовуються комбіновані (змішані) податкові преференції для більш ефективного їх використання, збільшення робочих місць, а також створення сприятливого клімату для залучення іноземних інвестицій. В Україні використовується єдиний вид безпільгових податкових преференцій, запровадження якого передбачає застосування податкових пільг. Проте на сьогодні преференції, пов'язані з виокремленням територій пріоритетного розвитку, не відтворюють очікуваного результату. На практиці такий вид преференцій став дієвим засобом для створення так званих офшорів, або економічних оаз, де основним видом доходів платників податків є формування та збільшення тіньового сектору економіки. Можливості для створення схем з ухилення та уникнення від сплати податків надають переваги розвитку свого бізнесу практично без особливих затрат. Крім того, з'явилася можливість вивозити за межі митної території України доходи, отримані в результаті залучення до господарської діяльності іноземних інвесторів. Отже, стверджувати про ефективність запроваджених територіальних преференцій у тому вигляді, якому вони функціонують на сьогодні, дуже складно. Варто також звернути увагу на географію вільних економічних зон, що завжди були і залишаються лакуною у проведенні сучасних економічних реформ. Спроба запровадження удосконалень функціонування спеціальних правових режимів економічної діяльності (СПРЕД) представлена у табл. 3.19.

Таблиця 3.19

**Динаміка розрахунків з бюджетом підприємств,
що реалізують інвестиційні проекти у рамках СПРЕД
з 2003 по 2010 рр. (за станом на кінець року), млн. грн.¹⁷⁹**

СПРЕД	по 2003 р.*	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.**
Платежі до бюджетів та державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів									
СЕЗ	313,4	191,1	245,7	546,4	776,1	1 027,9	1 294,3	587,3	1,927
ТПР	1 808,7	797,2	1 227,9	1 726,6	1 409,8	1 561,5	1 524,1	745,8	797,021
ТП	135,4	91,0	116,5	148,6	230,0	209,2	66,2	37,6	373,097***
Суми отриманих пільг з оподаткування, зокрема:									
СЕЗ	169,1	92,0	157,2	48,9	60,0	514,8	44,5	72,5	295,600
ТПР	3 063,5	1 471,8	3 761,0	835,4	387,9	797,1	8,6	7,3	123,655
ТП	214,1	128,3	172,9	34,2	35,2	22,3	3,3	6,1	–
Бюджетний баланс									
СЕЗ	144,3	99,1	88,5	497,5	716,1	513,1	1 249,8	514,8	–293,673
ТПР	–1 254,8	–674,6	–2 533,1	891,2	1 021,9	764,4	1 515,5	738,5	637,4
ТП	–78,7	–37,3	–56,4	114,4	194,8	186,9	62,9	31,5	–

Примітка: *за сумою інвестиційних проектів з початку звітного року на кінець року; **сплачено податків та зборів до зведеного бюджету України (за даними Державної податкової служби України); *** від загальної діяльності підприємств.

Вдавшись до аналізу показників табл. 3.19, впродовж 2003–2010 рр. зазначимо позитивну тенденцію збільшення ресурсної бази бюджетів та державних цільових фондів від реалізації інвестиційних проектів у межах спеціальних економічних зон та зон пріоритетного розвитку. Проте у 2009 р. ці показники суттєво знижуються, детальніше – надходження від реалізованих інвестиційних проектів у межах спеціальних економічних зон (СЕЗ) скоротилися більш ніж у 2 рази, територій пріоритетного розвитку (ТПР) знизилися майже в 1,5 разу (1,3). На противагу цим показникам, доходи бюджетів та державних цільових фондів від реалізації ін-

¹⁷⁹ Жаліло Я. А. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / [Молдован О. О., Шевченко О. В., Єгорова О. О.] ; за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2010. – 80 с. – (Аналітична доповідь).

вестиційних проєктів у рамках функціонування технопарків (ТП), які вважаються наймасштабнішими центрами технологічного та інноваційного розвитку, зростають, починаючи з 2003 по 2006 рр., та стрімко знижуються у період із 2007 по 2009 рр. Відтак найвищий показник надходжень щодо технологічних парків упродовж досліджуваного періоду було зафіксовано у 2006 р. Він становив на той час 230 млн. грн., уже наступного, 2007 р., він знизився майже у 1,1 разу, 2008 р. – у 3,2 разу. Зниження надходжень у 2009 р. ще у 1,8 разу фіксує показник надходжень платежів до бюджетів та централізованих державних фондів від реалізації інвестиційних проєктів на найнижчому рівні, який становив 37,6 млн. грн. Водночас відбувалася доволі неоднозначна зміна показників, які вказують на обсяги отриманих пільг з оподаткування. Позитивним аспектом, на наш погляд, було їх скорочення в межах дії технопарків та територій пріоритетного розвитку. Проте щодо СЕЗ, то їх зміна відбувалася доволі неоднозначно. Так, у 2003 р. показник пільг із оподаткування становив 92,0 млн. грн., наступного, 2004 р., обсяги пільг були на 65,2 млн. грн. більшими, ніж попереднього. У 2005 р. обсяги пільг скоротилися на 108,3 млн. грн., а у 2006 р. – знову збільшилися на 11,1 млн. грн. У 2007 р. показник отриманих пільг, дорівнював 5144,8 млн. грн., що було більше ще на 454,8 млн. грн., ніж попереднього, 2006 р. Проте уже в 2008 р. показник пільг знову скоротився на 470,3 млн. грн., а в 2009 р. знову підвищився на 28 млн. грн. У 2010 р., як показують статистичні показники ДПС України, у межах СЕЗ втрати бюджету від застосування пільгових податкових преференцій становлять більше 293 млн. грн. Такі неоднорідні показники податкових пільгових преференцій є результатом їх необґрунтованого запровадження та нерационального використання. Внаслідок такої нестабільної динаміки статистичних показників – відбулося зниження інвестиційної активності, що спонукало керівництво держави запровадити низку компенсаційних заходів у межах СПРЕД для залучення втрачених інвесторів. До таких заходів можна віднести надання можливостей суб'єктам зовнішньоекономічної діяльності надавати державній митній службі України прості векселі на суму ввізного мита та ПДВ за умови вве-

ження на митну територію країни обладнання. Проте ці заходи не лише не покращили ситуації, а й відверто сприяли виникненню та реалізації певних схем щодо мінімізації податкового зобов'язання з податку на додану вартість. Таким чином, усі спроби стимулювати розвиток депресивних територій у межах функціонування спеціальних правових режимів економічної діяльності для суб'єктів господарювання не лише не спричинив до позитивних результатів, а й уведений в дію заходи щодо залучення іноземних інвесторів було скасовано. На підставі викладеного зауважимо, що запровадження преференцій, пов'язаних із функціонуванням СЕЗ, ТПР та ТП, вимагає більш обґрунтованого підходу для того, щоб мінімізувати втрати бюджету, поєднані з функціонуванням такого типу преференцій, та зробити території пріоритетного розвитку більш фінансово стійкими, що сприятиме розподілу ризиків, пов'язаних із функціонуванням СЕЗ, ТПР та ТП.

На сьогодні безпільгові податкові преференції реалізуються з метою захисту суб'єктів господарювання від можливих наслідків функціонування ринкового механізму, що стимулює розширення виробництва, інноваційну діяльність, створення нових робочих місць, забезпечує конкурентоспроможність інноваційних підприємств, а також платоспроможність платників податків. Заходи податкового регулювання, які застосовує держава для фінансової підтримки платників податків та їх стимулювання у формі безпільгових податкових преференцій, є доволі суперечливими, оскільки внутрішній механізм їх реалізації дуже близький до змісту пільгових податкових преференцій, особливо тоді, коли це стосується активізації ділової активності суб'єктів господарювання у СЕЗ, ТПР та ТП, а також преференційних заходів, пов'язаних зі стимулюванням окремих виробничих галузей. Відверте протистояння економічних інтересів щодо застосування безпільгових податкових преференцій передуює виникненню низки проблем, поєднаних із доцільністю їх запровадження. Таким чином, функціонування безпільгових податкових преференцій на нинішньому етапі розвитку податкової системи України потребує більш детального вивчення із перспективою системного застосування на практиці.

Отже, функціонування безпільгових податкових преференцій визначає новий спектр завдань щодо їх раціонального розподілу між платниками податків для ефективного функціонування преференційного оподаткування в Україні. Основним завданням держави у застосуванні безпільгових податкових преференцій є забезпечення економічної стабільності з метою збалансування соціальних інтересів платників податків та гарантування їх фінансової безпеки в подоланні наслідків економічної кризи.

3.3. Вплив режиму оподаткування на інвестиційно-інноваційну діяльність суб'єктів господарювання

Податки як інструмент впливу держави на розвиток економіки відіграють важливу роль. Тому завдання підвищення інвестиційно-інноваційної активності суб'єктів господарювання зумовлює необхідність вироблення ефективних важелів та методів податкового регулювання і стимулювання, адже податкові стимули у межах спеціальних режимів оподаткування поступово були ліквідовані. Однією з найважливіших причин цього стала їхня недостатня економічна ефективність. Водночас, більшість зі скасованих податкових пільг і преференцій не були неефективними. Причина їхньої низької ефективності полягала в недостатній продуманості умов і нечіткому обґрунтуванні цілей їх надання. Замість того, щоб зміцнити цільове призначення податкових пільг і на цій основі змінити умови їх надання, було прийнято найбільш просте управлінське рішення про скасування спеціальних режимів оподаткування або суттєво зниження їхньої стимулюючої ролі. Особливо яскраво це проявилось в частині податкового стимулювання інвестиційно-інноваційного розвитку.

Варто погодитись із висновками професора А. І. Крисоватого, який, досліджуючи українську практику провадження податкової політики, доречно зауважує, що «недоцільно нехтувати регулюючим потенціалом окремих податків та всієї системи оподаткування країни. Цей потенціал, що відображає сутність податків як економічної категорії, останнім часом був недостатньо реалізованим у загальній структурі інструментів державного регулювання еко-

номіки. Можливо, саме тому економічна історія України містить більше прикладів втрачених можливостей, аніж досвіду ефективної реалізації запланованих дій»¹⁸⁰.

На наше переконання, базовим елементом податкових трансформацій має бути ґрунтовна розробка концепції соціально-економічного розвитку із залученням кваліфікованих фахівців та провідних науковців. Зважаючи на широкий спектр дії податків, зміни в оподаткуванні потребують комплексного, всебічного підходу до їх розробки. Тому вважаємо, що реформування спеціальних податкових режимів у межах удосконалення податкової системи має розглядатися відповідно до обраної програми розвитку держави. Саме від адекватної оцінки наявних потреб розвитку економіки та суспільства буде в значною мірою залежати подальший шлях впровадження змін та їх вплив на ситуацію в державі.

Податкову систему, перш за все, потрібно реформувати відповідно до обраних національних пріоритетів, враховуючи виклики часу й особливості розвитку міжнародної економіки. Беззаперечно, що для держави на сучасному етапі, який характеризується кризовим станом економіки, зміни в оподаткуванні актуальні та необхідні з огляду на низький рівень виконання податками як фіскальної, так і розподільчо-регулюючої функції.

Доказом низької ефективності податкової системи є оцінки фахівців Світового банку та американської аудиторської компанії PricewaterhouseCoopers. У рейтингу Paying Taxes 2011 Україна за критерієм зручності сплати податків (ease of paying taxes) посіла 181-е місце у світі (зі 183 досліджуваних країн) поряд із такими країнами, як Білорусь, Конго, ПАР, Венесуела, Болівія. Якщо розглянути цей індикатор за окремими параметрами, то Україна посіла 149-е місце – за показниками податкового навантаження, 183-е – за кількістю платежів, 174-е – за витратами часу на сплату податків (або 657 годин)¹⁸¹.

¹⁸⁰ Крисоватий А. І. Теоретичні домінанти і практика реалізації податкової політики в Україні: монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 375 с.

¹⁸¹ Paying Taxes 2011. The Global picture. // The World Bank Doing Business Report. The World Bank and PricewaterhouseCoopers, 2010. – p. 75. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing%20business/documents/special-reports/paying-taxes-2011.pdf>

Зазначимо, що протягом останніх років цей рейтинг для України у бік покращення не змінювався.

Звичайно, може виникнути низка запитань щодо методики розрахунків та оцінювання цих показників, проте беззаперечним, на нашу думку, є той факт, що податкова система України доволі складна, обтяжлива для суб'єктів бізнесу, а процес справляння податків занадто витратний. При таких інвестиціях часу та коштів у процес податкових розрахунків із державою не вистачає ресурсів на підвищення конкурентоспроможності не тільки в приватних підприємств, а й в окремих бізнесових структур.

Необхідність використання регулюючого впливу податків посилюються також з огляду на те, що в останні роки значного поширення у світі набув феномен міжнародної податкової конкуренції. Старший аналітик із проблем політекономії Фонду «Спадщина» Даніель Мітчелл (США), розглядаючи податкову конкуренцію як позитивне явище, що сприяє розвитку глобальної економіки, стверджує, що «країнам з високими податками не подобається податкова конкуренція; використовуючи міжнародні бюрократичні структури, зокрема ЄС, Організацію об'єднаних націй (ООН), Організацію по економічному співробітництву і розвитку (ОЕСР), такі уряди пропагують різні схеми гармонізації податків, щоб заборонити відтік підприємств і капіталів в орієнтовану на ринок економіку»¹⁸². Окрім того, на думку провідного українського науковця у сфері фінансів професора С. І. Юрія, враховуючи сучасний кризовий вибух, економіка не може регулюватися за традиційними, універсальними правилами. Тому сьогодні в Європі більше притримуються позиції, що податкове законодавство необхідно скоріше координувати, а не гармонізувати¹⁸³.

Таким чином, при впровадженні податкової реформи важливо враховувати вплив глобалізаційних та інтеграційних тенденцій

¹⁸² Митчелл Д. Конкуренция налоговых законодательств и налоговой реформы: налоговая политика должна способствовать экономическому росту / Д. Митчелл // Матеріали IV щорічної міжнародної конференції «Україна та свобода підприємництва» (Київ, 17 травня 2007 р.). – К. 2007. – 60 с.

¹⁸³ Майбуров И. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : моногр. / [под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого]. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.

на національну економічну безпеку, оскільки для України важливо не тільки використати переваги євроінтеграції, а й уникнути можливих негативних наслідків глобалізації, що в останні роки стали предметом досліджень науковців та практиків. Зокрема, на конференції ООН із торгівлі та розвитку (UNCTAD) було наголошено, що від глобалізації виграли переважно західні держави з розвинутою ринковою економікою, а серед країн, що розвиваються, значні вигоди отримав тільки Китай¹⁸⁴. Отже, цілком погоджуємося, що при виборі форм та методів податкового регулювання, визначальним чинником мають бути національні пріоритети соціально-економічного розвитку.

В контексті адаптації української податкової практики до європейських стандартів, Україна взяла на себе низку міжнародних зобов'язань, що до певної міри визначають параметри податкового регулювання. Варто враховувати, що використання режиму оподаткування суб'єктів СЕЗ як інструменту інвестиційної та регіональної політики суперечать вимогам ЄС щодо обсягів та форм державної допомоги. Зокрема, пільги, що надавались у межах спеціальних режимів оподаткування, в Україні не відповідали вимогам *acquis communautaire*, хоча вони запроваджувалися після набуття чинності Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та ЄС. Така неузгодженість міжнародних зобов'язань України і внутрішнього законодавства об'єктивно створювала політико-правові перешкоди для реалізації обраного стратегічного курсу на євроінтеграцію. Таким чином, при подальшому використанні важелів податкового регулювання необхідно віднайти збалансовану позицію, яка дасть змогу максимально реалізувати внутрішні інтереси та не суперечитиме вимогам інтеграційних об'єднань, співробітництво з якими є пріоритетним.

Звернемо увагу, що в рамках СОТ податкові пільги також розглядаються як одна із форм прямої фінансової підтримки виробників. Ці питання чітко врегульовані в міжнародній угоді «Про

¹⁸⁴ World Economic and Social Survey. – UNCTAD, 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.un.org/en/development/desa/policy/wess/wess_archive/2006wess.pdf

субсидії та компенсаційні заходи»¹⁸⁵. Надання податкових пільг виробникам прямо не суперечить вимогам СОТ, якщо не доведено причинно-наслідковий зв'язок між пільгами і негативними наслідками для конкурентів українських виробників. Крім того, Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» встановлює, що нормативно-правові акти, які суперечать *acquis communautaire*, можуть прийматися урядом, але лише за наявності достатнього обґрунтування необхідності прийняття такого акта та на чітко визначений термін¹⁸⁶.

Найбільші труднощі при координації законодавства викликає обсяг наданих податкових пільг. З цього приводу, як відомо, велися найбільші дискусії при вступі до ЄС нових членів (Польщі та країн Балтії), хоча в рамках Євросоюзу надання пільг не виключено повною мірою. Регламенти ЄС допускають за певних обставин окремі види державної допомоги, які узгоджуються з податковими правилами ЄС, а саме:

– державна допомога при оподаткуванні підприємницької діяльності;

– державна допомога на науково-дослідні та дослідно-конструкторські дослідження;

– державна допомога на розвиток екологічно безпечних галузей.

Зокрема, державна підтримка у вигляді податкових заходів в інтересах юридичних осіб вважається сумісною з правилами ЄС, якщо вона спрямована на підтримку економічного розвитку. Така допомога може бути надана на основі регіональних критеріїв, особливо, якщо вона спрямована на ліквідацію значних регіональних проблем.

Обсяг наданих резидентам СЕЗ податкових пільг у різних країнах суттєво відрізняється. Для країн Східної Європи, які недавно вступили до ЄС, характерний більший їхній обсяг. У зв'язку

¹⁸⁵ Міжнародна Угода «Про субсидії та компенсаційні заходи» № 981-015 від 15.04.1994р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15>

¹⁸⁶ Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15>

з цим проблема скорочення податкових пільг у СЕЗ стала предметом важливих дискусій. Зокрема, у перемовинах Польщі з ЄС Європейська Комісія не погоджувалася прийняти встановлені інвестиційні привілеї, надані інвесторам на підставі колишнього законодавства, проте Польщі вдалося відстояти 14 СЕЗ на своїй території на 6 років для виконання умов перед інвесторами, вирішення складних демографічних проблем.

Державна допомога на НДДКР може бути застосовна щодо техніко-впроваджувальних СЕЗ, створення яких передбачено європейським законодавством і не суперечить нормативним актам ЄС, із метою стимулювання винаходів, наукових досліджень та технологічного розвитку. Відповідно до статті 163 Договору «Про заснування Європейської Спільноти»¹⁸⁷ заохочуються зусилля підприємств, дослідницьких центрів та університетів у сфері наукових досліджень і розробки високоякісних технологій.

Промислово розвинені європейські країни переважно відійшли від створення промислово-виробничих та сервісних зон. Загальною тенденцією розвитку СЕЗ в Європі є значне поширення техніко-впроваджувальних зон, а саме: наукових, промислових та технологічних парків. Створення та розвиток таких інноваційних структур стає одним із перспективних напрямків економічного та науково-технічного розвитку країн ЄС.

Детальніший огляд правил ЄС та СОТ дає підстави стверджувати, що загалом створення сприятливих умов діяльності національним виробникам через механізми спеціальних зон можливе, але такі механізми мають бути чітко визначеними. Як форми підтримки можуть використовуватись тимчасові звільнення підприємств від сплати імпортного мита та ПДВ на комплектуючі, сировину, інвестиційні товари за умови, що товари мають реекспортуватися і не потрапляти на територію України. Такі вимоги потребують створення митних зон для проведення митного контролю за суб'єктами господарювання.

¹⁸⁷ Договір «Про заснування Європейської Спільноти» №994/017 від 25.03.1957 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=994_017

Вищезазначене ще раз підтверджує, що використання спеціальних режимів оподаткування в Україні доцільно спрямовувати на інтенсифікацію інвестиційно-інноваційної діяльності та застосовувати практику стимулювання виробництва окремих галузей, видів товарів, створення сприятливих умов для окремих категорій платників.

Світовий досвід показує, що країнам із несприятливим інвестиційним кліматом податкові стимули допомагають активізувати інвестиційно-інноваційні процеси, а отже, бюджетні витрати виправдані. Використання податкового інструментарію в напрямку стимулювання інвестицій та інновацій, починаючи від 70-х років минулого століття, стало глобальним явищем. Сьогодні в податковій політиці провідних промислово розвинутих країн відбувся поворот від податкового стимулювання інвестицій загалом до податкового стимулювання власне інвестиційно-інноваційної діяльності.

Світова практика оподаткування має в арсеналі широкий спектр інструментів, за допомогою яких можна стимулювати трансформацію нерозподіленого прибутку та заощаджень населення в інвестиції, а також сприяти доступності кредитних ресурсів та залучати капітали іноземних інвесторів. Основні інструменти податкового стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності пов'язані з прямими податками, а саме: з податком на прибуток підприємства та з податком на доходи фізичних осіб. Одним із винятків є спеціальні режими оподаткування в СЕЗ та технопарках, де поряд із пільгами за прямими податками можуть використовуватися пільги з непрямих податків – ПДВ та мита.

Як показують проведені дослідження, усі спеціальні режими оподаткування в Україні, що впроваджувались у С(В)ЕЗ, ТПР та технопарках, побудовані на системі податкових пільг, тобто базовими елементами в спеціальному режимі цього типу є пільги, поширення яких обмежувалось певною територією. Тому проблема визначення напрямів розбудови спеціальних режимів оподаткування полягає у дослідженні ефективності податкових пільг у межах спеціального режиму та необхідності їх використання загалом. Зазначимо, що головною метою пільгової податкової полі-

тики, в тому числі і спеціальних режимів оподаткування в С(В)ЕЗ, ТПР та технопарках, є залучення капіталу в економіку та розвиток інновацій, а в подальшому – активізація інших економічних та соціальних процесів. Тому наше дослідження зосереджуватиметься на визначенні можливих шляхів підвищення ефективності податкових преференцій у сфері інвестиційно-інноваційної діяльності.

В Україні з 1 січня 2010 р. набув чинності Податковий кодекс, який вніс значні зміни до податкового режиму стосовно інвестиційної діяльності. Зокрема, сьогодні немає норм щодо спеціальних режимів оподаткування суб'єктів господарювання, що реалізують інвестиційні проекти в С(В)ЕЗ, ТПР та технопарках. Натомість Податковим кодексом внесено зміни в оподаткування прибутку підприємств, що спрямовані на стимулювання інвестиційно-інноваційної складової економіки. Найбільш значущими нововведеннями є такі:

- 1) зниження ставки оподаткування прибутку;
- 2) звільнення на певний період від оподаткування прибутку окремих категорій підприємств, які відповідають встановленим критеріям («податкові канікули»);
- 3) використання механізму прискореної амортизації.

Окрім того, зважаючи на важливість розвитку освіти та науки, формування потужного інтелектуального потенціалу суспільства, Кодексом передбачено віднесення до валових низки витрат на відтворення та розвиток людського капіталу.

Ці положення ПКУ передбачають посилення стимулюючої функції податків та спрямовані на забезпечення активізації науково-технічної та інноваційної діяльності в Україні. Тому проведемо дослідження стимулюючого впливу нових законодавчих норм податкової політики та норм чинного до 2010 р. податкового законодавства на інвестиційно-інноваційні процеси. Порівнявши результати, визначимо вплив сучасної податкової політики на реальний сектор економіки, а також врахуємо основні стимулюючі та стримуючі фактори. Це дасть можливість зробити висновки щодо реалізації регулюючого потенціалу податків в Україні та встановити залежність активізації інвестиційно-інноваційної діяльності від податкових стимулів, закладених у ПКУ.

Численні наукові праці в галузі державних фінансів, наприклад, дослідження таких західних економістів, як: А. Ауербах, К. Хассет, Б. Чірінко (США), Дж. Мінтц, М. Смерт (Канада) та ін.¹⁸⁸, показують, що положення податкового законодавства окремих держав суттєво впливають на інвестиції та акумулювання капіталів. Концептуальною основою багатьох сучасних світових досліджень щодо оцінювання впливу податкового регулювання на інноваційно-інвестиційну активність є роботи професора Гарвардського університету Д. Йоргенсона¹⁸⁹, присвячені саме передумовам інноваційно-інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання під впливом норм податкового регулювання. З огляду на актуальність задана тематика викликає особливий інтерес в економістів.

Скористаємося моделлю, розробленою М. Кінгом та Д. Фуллертоном, що набула популярності в наукових колах. Ми застосуємо концептуальні положення моделі з адаптацією до української податкової системи. Відповідно до моделі переважно оподаткування впливає на інвестиції через зміну вартості капіталу, а величина цього впливу вимірюється граничною ефективною податковою ставкою (*marginal effective tax rate*, METR). Для низки гіпотетичних граничних інвестиційних проектів розраховується величина так званого «податкового клину» (детальний опис моделі та концептуальні обґрунтування методології розрахунків див. у дослідженні М. Кінга та Д. Фуллертона¹⁹⁰).

Сучасні модифікації моделі застосовуються для оцінювання впливу оподаткування на інвестиції в нематеріальні активи, робочу силу, а також для проведення міжнародних порівнянь особливостей оподаткування корпорацій. Незважаючи на обмеження, передбачені у моделі Кінга-Фуллертона, міжнародні експерти визнали її основну перевагу, що полягає в простоті підходу. Це уможливило

¹⁸⁸ Auerbach A. Taxation and Corporate Investment: The Impact of the 1991 Swedish Tax Reform / Auerbach A., Hassett K. and Sodersten J. – NBER Working Paper. – 1995. – No. 5189. – 45 p.

¹⁸⁹ Hall R.E. Tax policy and investment behaviour / Hall R.E., Jorgenson D.W. // *American Economic Review* 57, 1967. – No 3, June. – P. 391–414.

¹⁹⁰ King M. The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States / [Електронний ресурс]. King M., D. Fullerton, eds. – United Kingdom, Sweden, and West Germany (Chicago: University of Chicago Press), 1984. – 368 p. – p. 9–10. – Режим доступу : <http://www.nber.org/books/king84-1>

визначення результативних кількісних показників, які охоплюють основні положення податкового законодавства, для порівняння податкових режимів. Зауважимо, що розширення моделі за рахунок включення додаткових умов замість гіпотетичних конструкцій, запропонованих авторами, збільшує кількість конкретних випадків і, таким чином, збагачує інтерпретацію загальних результатів та висновків.

Для розрахунку граничного податкового навантаження на інвестиції в Україні використаємо положення попереднього податкового законодавства (чинних до прийняття ПКУ), норми Податкового кодексу та врахуємо поточні економічні параметри (темпи інфляції, реальну ринкову ставку відсотка тощо). Під граничними інвестиціями треба розуміти одиничний приріст до рівня реальних інвестицій в українському реальному секторі за рахунок одиничного приросту заощаджень домогосподарств. Відстежується потік прибутку на конкретні гіпотетичні граничні інвестиції, що одержує власник інвестиційних ресурсів – домогосподарства.

Зазначимо, що емпіричне дослідження обмежується внутрішніми заощадженнями та інвестиціями. Безперечно, міжнародні потоки капіталу відіграють важливу роль для економіки, проте тонкощі договорів про уникнення подвійного оподаткування значно ускладнять розрахунки. Тому цей напрям може стати предметом окремого дослідження. У будь-якому випадку більша частина інвестицій в Україні фінансується з внутрішніх джерел. Інвестиції з державного сектору також виключені з нашого дослідження, оскільки вони не залежать від специфіки податкової системи, а наша увага зосереджена саме на оподаткуванні.

Відповідно до моделі розраховується частка реальної норми прибутку на інвестиції, яка, за податковим законодавством, оподатковується на двох рівнях – рівні підприємства та при оподаткуванні особистих доходів заощадника. Розрахункові граничні ефективні податкові ставки репрезентують повне податкове навантаження на граничні інвестиції.

Величина «податкового клину» залежить від таких чинників, як особливості оподаткування підприємств та особистих доходів

фізичних осіб (приріст капіталу, відсотки або дивіденди); вплив інфляції; особливості амортизації активів та ін. Величина податкового навантаження на граничні інвестиції залежить від галузі інвестування, виду активів, типу фінансування інвестицій та категорії інвестора (домогосподарства, інститути спільного інвестування, пенсійні фонди, страхові компанії тощо).

Для розрахунків використаємо версію моделі з фіксованою реальною нормою прибутку на інвестиційний проект до оподаткування – p (*fixed-p version*). Передбачається, що проект фінансується домогосподарством або інститутом заощаджувачів. Заощаджувач отримує після оподаткування реальну норму прибутку – s . «Податковий клин» – w – це різниця між реальною нормою прибутку до та після оподаткування, тобто

$$w = p - s. \quad (1)$$

Гранична ефективна податкова ставка (*METR*) дорівнює:

$$METR = (p - s) / p. \quad (2)$$

Позитивні високі значення *METR* означатимуть високий рівень податкового навантаження, під яким треба розуміти частку реальної норми прибутку на граничний інвестиційний проект, що сплачується при оподаткуванні корпоративних і особистих доходів. Негативні значення *METR* вказують на «негативне податкове навантаження», тобто про наявність стимулів, що надається державою через систему оподаткування. Якщо *METR* дорівнює нулю, то податкова система не створює ні стимулів, ні антистимулів інвестору. Хоча за інтегральним нульовим показником *METR* можуть стояти різні комбінації податкових навантажень та стимулів, як на корпоративному, так і на особистому рівнях¹⁹¹.

Наступним кроком є визначення витрат на проект (*cost*) і вартості (*value*) проекту. Передбачається, що гіпотетичні граничні інвестиції мають однакову реальну норму прибутку до оподаткування $p = 10\%$. Положення податкового законодавства щодо ста-

¹⁹¹ King M. The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States [Електронний ресурс] / King M., D. Fullerton, eds. – United Kingdom, Sweden, and West Germany (Chicago: University of Chicago Press), 1984. – 368 p. – p. 9–10. // Режим доступу: <http://www.nber.org/books/king84-1>

вок податку на прибуток, норм амортизації матеріальних активів, різного роду податкових відрахувань та ін. визначають ставку реальної норми прибутку до та після оподаткування.

Для обчислення «податкового клину» та $METR$ на інвестиції спочатку розраховується внутрішня суб'єктивна ставка дисконтування грошових потоків для інвестора – ρ . У загальному випадку ρ – це номінальна ставка відсотка після оподаткування, яку підприємство в змозі сплатити за використаними фінансовими ресурсами. Реальна норма прибутку на проект (p) в моделі задається екзогенно, тим часом ρ – це ендогенна величина, яка зрівнює теперішні витрати (з урахуванням податкових правил) на граничні інвестиції (C) з теперішньою вартістю проекту (V), тобто теперішньою вартістю прибутку після оподаткування, одержаного протягом терміну корисного використання активу.

$$C = V. \quad (3)$$

Величина ставки дисконтування (ρ) залежить як від економічних параметрів, так і від положень податкового законодавства. Витрати на граничні інвестиції (C) рівні одиниці, оскільки при маржиналістському підході розглядається остання додана одиниця капіталу за мінусом теперішньої вартості відрахувань та пільг (A), які, згідно з податковим законодавством, передбачаються для цього виду інвестування, тобто:

$$C = I - A. \quad (4)$$

Вартість інвестиційного проекту (V) дорівнює дисконтованому потоку прибутків від інвестицій.

Співвідношення між номінальною ринковою ставкою відсотка (i) та реальною нормою прибутку після оподаткування (s) для заощадника залежить від оподаткування особистого доходу. Є декілька типів індивідуальних та інституційних вкладників. Індивідуальні вкладники інвестують шляхом розміщення своїх заощаджень на банківських депозитних рахунках, придбання цінних паперів та інших фінансових інструментів. Нехай m – ставка податку на відсотковий дохід, тоді для невисоких темпів інфляції:

$$s = (1 - m) i - \pi. \quad (5)$$

Суб'єктивна ставка дисконтування фірми (ρ) пов'язана з ринковою ставкою відсотка. У разі боргового фінансування, коли виплата відсотків за позиковими коштами повністю дозволена до відрахування з бази податку на прибуток:

$$\rho = (1 - \tau) i, \quad (6)$$

де τ – ставка податку на прибуток. Для обчислення *METR* при екзогенно заданій величині (p) спочатку обчислюється r із рівнянь, які будуть виведені нижче і які за своєю суттю є прирівнюванням витрат на проект до вартості проекту ($C = V$). Далі, використовуючи (6) та (5), знаходимо i та s . За заданим r та знайденим s обчислюється податкове навантаження *METR*.

У роботі обчислюються податкові навантаження для низки гіпотетичних граничних інвестиційних проектів, які розрізняються комбінаціями факторів. У цій моделі обрано такі елементи: 1) види активів (будівлі/споруди, машини та обладнання/комп'ютери, права на об'єкти промислової власності); 2) заощадники (домогосподарства); 4) тип фінансування (боргове фінансування за рахунок банківських кредитів та шляхом розміщення цінних паперів).

Зіставлення розрахункового податкового тягаря для заданих значень r дає картину стимулів або антистимулів, що створює податкова система для різних інвестиційних проектів. Очікування такі, що залежно від різних податкових навантажень (при інших рівних умовах) більше стимулів буде інвестувати в проекти з меншим податковим навантаженням.

У розрахунках використовуються такі припущення: ставки оподаткування незмінні протягом терміну корисного використання об'єкта інвестицій; відсутність невизначеностей; постійний рівень інфляції.

Позначимо граничну реальну норму прибутку на одиницю інвестиції в матеріальні активи за *MRR*. Припустимо, що матеріальний актив має експонентний тип зносу з показником ступеня δ . Тоді $p = MRR - \delta$.

Нехай τ – ставка податку на прибуток, π – темп інфляції, тоді теперішня вартість проекту (V), розрахована як вартість потоку прибутку і її можна представити, як:

$$V = \int_0^{\infty} (1 - \tau) \cdot MRR e^{-(\rho + \delta - \pi)u} du = \frac{(1 - \tau)}{\rho + \delta - \pi} \cdot MRR \quad (7)$$

Теперішня вартість витрат на проект $C = 1 - A$, де A – теперішня вартість грантів (пільг, відрахувань) та нарахованої амортизації, дозволених до вирахування з бази податку на прибуток для цього активу. Величина A може мати такі компоненти: 1) стандартну нараховану величину амортизації (Ad); 2) суми, дозволені до вирахування з бази податку на прибуток; 3) податкові кредити, які дозволені до вирахування з суми податку (Ac). В нашому випадку враховується тільки Ad . Тоді суб'єктивну дисконтну ставку прибутку (ρ) можна визначити так:

$$\begin{aligned} p &= \frac{1 - A}{1 - \tau} (\rho + \delta - \pi) - \delta; \\ p + \delta &= \frac{1 - A}{1 - \tau} (\rho + \delta - \pi); \\ (p + \delta) \cdot \frac{1 - \tau}{1 - A} &= \rho + \delta - \pi; \\ \frac{(p + \delta) \cdot (1 - \tau)}{1 - A} - \delta + \pi &= \rho. \end{aligned} \quad (8)$$

Величина нарахованої амортизації, на яку зменшується база оподаткування податком на прибуток ($PVTDA$) або (Ad), залежить від способу амортизації (лінійний, зменшуваного залишку та ін.). Для лінійної амортизації активу з терміном служби L років $PVTDA$ виражається так:

$$PVTDA = A_d = \int_0^L \tau \cdot \frac{1}{L} e^{-\rho u} du = \frac{\tau \cdot (1 - e^{-\rho L})}{\rho L}. \quad (9)$$

Крім того, в моделі застосовується показник економічної амортизації активів, який характеризує зниження ціни активу в результаті його старіння, фізичного та морального зносу. Норма економічної амортизації може бути визначена як зниження продуктивності та, відповідно, ціни активу у відсотках за певний період часу.

Використаємо норми реальної економічної амортизації, які визначили американські вчені Ч. Халтен та Ф. Вікофф¹⁹². У своєму дослідженні вони з'ясували, що ціна низки активів знижується в геометричній прогресії залежно від віку активу, та розрахували норми економічної амортизації для матеріальних активів.

Згідно з нормами Податкового кодексу, метод амортизації на підприємстві визначається наказом про облікову політику і може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод. Для розрахунку податкового навантаження на матеріальні активи 3-ої групи основних засобів обираємо лінійний метод нарахування амортизації. Зазначимо, що для 4-ї групи дозволяється застосовувати метод прискореного зменшення залишкової вартості, що є одним з головних нововведень ПКУ. Очевидно, що суб'єкти господарювання віддадуть перевагу саме цьому методу, оскільки застосування прискореної амортизації має стати стимулом оновлення матеріально-технічної бази.

Відповідно до ПКУ, при застосуванні лінійного методу річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на термін корисного використання. Отже, місячна норма амортизації для кожного об'єкта визначається за формулою:

$$d_m = \frac{1}{n}, \quad (10)$$

де d_m – норма амортизації у відсотках до первісної вартості об'єкта; n – термін корисного використання цього об'єкта ОЗ, виражений у місяцях.

¹⁹² Hulten C. R. The Measurement of Economic Depreciation [Електронний ресурс] Hulten C. R., F. C. Wykoff // Depreciation, Inflation and the Taxation of Income from Capital, 1981. – pp. 8–125. // – Режим доступу: <http://econweb.umd.edu/hulten/webpagefiles/original%20hulten-wykoff%20economic%20depreciation%20study.pdf>

Формула теперішньої вартості амортизаційних відрахувань за лінійним методом має такий вигляд:

$$PVTDA = \frac{\tau}{n} \cdot \sum_{i=1}^n \frac{1}{(1+\rho_m)^i} = \frac{\tau}{n} \cdot \frac{(1+\rho_m)^n - 1}{(1+\rho_m)^n \cdot \rho_m}, \quad (11)$$

де ρ_m – місячна ставка знижки підприємства (дисконтна ставка), яка належить до річної ставки так: $(1+\rho m)^{12} = (1+\rho)$.

Зазначимо, що платники податку мають право проводити переоцінку об'єктів ОЗ, застосовуючи щорічну індексацію вартості ОЗ, що амортизується, та суми накопиченої амортизації на коефіцієнт індексації, який визначається за формулою:

$$K_i = \frac{I(a-1) - 10}{100} = 0,01 \cdot I(a-1) - 0,1, \quad (12)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація. Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться. Вартість об'єктів ОЗ, що амортизується, збільшується станом на кінець року (дату балансу), за результатами якого проводиться переоцінка та використовується для розрахунку амортизації з першого дня наступного року.

У такому випадку необхідно застосовувати офіційний показник інфляції, розрахований Державним комітетом статистики. Тоді $PVTDA$ дорівнює:

$$PVTDA = \tau d_m \cdot \sum_{i=1}^n \left(\frac{1+\pi_m}{1+\rho_m} \right)^i = \tau d_m \cdot \frac{(1+\pi_m)(1+\rho_m)^n - (1+\pi_m)^{n+1}}{(1+\rho_m)^n \cdot (\rho_m - \pi_m)}. \quad (13)$$

Зазначимо, що, відповідно до Листа ДПА України від 09.02.2011 р. № 2769/6/15-0315, платники податку мають право збільшувати вартість об'єктів основних засобів, які амортизуються, на суму переоцінки вартості основних засобів за станом на 01.01.2012 р. Оскільки, відповідно до Постанови КМУ від 11 серпня 2010 р. № 701 «Про схвалення основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2011 рік», прогнозний індекс споживчих цін становить 108,9 %,

припускаємо, що індексація застосовуватись не буде. Окрім того, багато підприємств не використовують свого права на переоцінку активів через громіздку процедуру індексації.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості близький до експоненційного списання балансової вартості. При застосуванні методу прискореного зменшення залишкової вартості сума нарахованої річної амортизації визначається як добуток залишкової вартості на початок звітного року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації) на річну норму амортизації. Річна норма амортизації обчислюється відповідно до терміну корисного використання і подвоюється.

Отже, місячна норма амортизації для кожного об'єкта визначається за формулою:

$$d_m = \frac{2}{n} \cdot \quad (14)$$

Залишкова вартість за n -ий місяць становитиме:

$$RV_i = IV - \sum_{i=1}^{n-1} DA_i, \quad (15)$$

де RV_i – залишкова вартість на кінець n -го місяця, а IV – початкова вартість активу, яка дорівнює одиниці в граничному інвестиційному проекті, DA_i – амортизаційні відрахування за i -ий місяць та $DA_i = d_m \cdot RV_i - 1$.

Формула теперішньої вартості амортизаційних відрахувань за методом прискореного зменшення залишку має такий вигляд:

$$PVTDA = \frac{\tau d_m}{(1 + \rho_m)^n} \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - (1 - d_m)^n}{\rho_m + d_m}. \quad (16)$$

Відповідно до норм колишнього законодавства, а саме п. 8.3. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», суми амортизаційних відрахувань звітного періоду розраховувались шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних засобів на початок звітного періоду.

Податковий метод зменшення залишкової вартості за положеннями, що діяли до прийняття ПКУ, дає можливість визначити теперішню вартість амортизаційних відрахувань за виразом (16).

Розрахувавши A , яке дорівнює A_d , визначаємо ρ для матеріальних активів:

а) для лінійного методу амортизації

$$1 - \frac{\tau}{n} \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - 1}{(1 + \rho_m)^n \cdot \rho_m} = (1 - \tau) \frac{p + \delta}{\rho + \delta - \pi}; \quad (17)$$

б) для методу прискороного зменшення залишку

$$1 - \frac{\tau d_m}{(1 + \rho_m)^n} \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - (1 - d_m)^n}{\rho_m + d_m} = (1 - \tau) \frac{p + \delta}{\rho + \delta - \pi}. \quad (18)$$

Проміжні результати реальної норми прибутку за проектом ($S1$) та, відповідно, проміжні результати $METR$ ($M1$) визначаються (19):

$$S1 = \frac{1 + \rho}{1 + \pi} - 1, \quad M1 = \frac{p - S1}{p} \quad S1 = \frac{I + p}{I + \pi} \quad M1 = \frac{p - S1}{p}. \quad (19)$$

Наступний крок розрахунків моделі пов'язує норму дисконтування фірми (ρ) з ринковою ставкою відсотка (i). За відсутності невизначеності та оподаткування вони б збігалися, однак за наявності податків норма дисконтування може відрізнитися від ставки відсотка. Загалом, це залежить від типу фінансування.

Оскільки, згідно з п. 141.1 ст. 141 ПКУ, при борговому фінансуванні витрати підприємства, пов'язані з нарахуванням відсотків за борговими зобов'язаннями (в тому числі за будь-якими кредитами, позиками, депозитами), якщо такі нарахування здійснюються у зв'язку з провадженням господарської діяльності платника податку, входять до складу витрат, то ставка, за якою фірма дисконтує потік коштів після оподаткування, дорівнюватиме ставці ринкового відсотка після оподаткування:

$$\rho = (1 - \tau) i. \quad (20)$$

Зазначимо, що пп. 5.5.1 п. 5.5 ст. 5 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» містив ідентичні положення щодо віднесення витрат, пов'язаних із виплатою або нарахуванням відсотків за борговими зобов'язаннями, до складу валових.

При фінансуванні за рахунок розміщення цінних паперів, згідно з пп. 3.5 ст. 153 ПКУ, дивіденди, що виплачуються фізичним особам, не підлягають оподаткуванню податком на прибуток. Тому для розрахунку і застосовуємо попередню формулу. Відповідно до колишніх правил оподаткування, дивіденди не підлягали вирахуванню з бази податку на прибуток. Ця форма доходу оподатковувалась податком на прибуток за ставкою 25 % на рівні підприємства, тому: $i = \rho$.

Реальна дохідність ($S2$) та проміжні значення податкового навантаження на проект ($M2$) до оподаткування на рівні окремої особи:

$$S2 = \frac{1+i}{1+\rho} - 1 = \frac{i-\rho}{1+\rho}, \quad M2 = \frac{p-S2}{p} \quad S2 = \frac{1+i}{1+p} - 1; \quad M2 = \frac{p-S2}{p} \quad (21)$$

На цьому етапі враховується положення про вирахування відсоткових платежів з бази податку на прибуток.

Далі необхідно врахувати ставки оподаткування доходів фізичних осіб (t), отриманих у вигляді відсотків чи дивідендів.

Відповідно до Податкового кодексу, ставка податку з відсотків на депозитний рахунок встановлена у розмірі 5%, проте, згідно з пп. 164.2.8 ст. 164 розділу XIX «Прикінцеві положення» норми Кодексу щодо оподаткування процентів набувають чинності з 1 січня 2015 р. Тому у випадку боргового фінансування $t_{o.ф.} = 0$.

Зауважимо, що відповідно до Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» відсотки за депозитами мали б оподатковуватись за ставкою 5%, починаючи з 2010 р. Зважаючи на кризову ситуацію, дія цієї норми була відкладена до 2015 р.

Із 01.01.2011 р. дивіденди, нараховані на користь фізичної особи емітентом корпоративних прав, оподатковуються за ставкою 5%, тобто в цьому випадку $t_o = 0,05$. За попереднім законодавством

дивіденди, виплачені фізичній особі, оподатковувались податком із доходів фізичних осіб за ставкою 15 %, тобто $t_o = 0,15$.

Реальна норма прибутку інвестора – фізичної особи – після оподаткування визначається так:

$$S = \frac{1+i-t}{1+\pi} - 1 = \frac{i-t-\pi}{1+\pi}; \quad S = \frac{1+i-t}{1+\pi} - 1. \quad (22)$$

Результати розрахунків $S1$, $S2$, S , і $M1$, $M2$ та $METR$ для кожного обраного проекту представлені в дод. Н.1 та Н.2. Отримані результати показують, що податкове навантаження на граничні інвестиції при різних правилах оподаткування залежить від типу активу та методу фінансування.

Значення $METR$ s, розраховані згідно з положеннями ПКУ, вказують на нерівномірність розподілу податкового навантаження. Зокрема, для граничних інвестицій у будівлі $METR$ вищий (0,330), ніж для машин та обладнання (0,015), та найнижчий для комп'ютерів (-0,514). Очевидно, що це зумовлено можливістю застосовувати норми прискореної амортизації для четвертої групи основних засобів.

Боргове фінансування більш привабливе з точки зору оподаткування, оскільки відсотки виплачуються за нульовою ставкою, а при оподаткуванні дивідендів застосовується ставка 5%. Крім того, у випадку залучення коштів через фінансово-кредитні установи $METR$ набуває від'ємного значення, що вказує на дію податкових стимулів. Проте, зважаючи на недоступність кредитних ресурсів у сучасних кризових умовах, очевидно, що активізації інвестиційних процесів за рахунок цього фактора не відбудеться.

Введення нових правил оподаткування з прийняттям ПКУ призвело до таких наслідків у режимі оподаткування інвестицій:

– значення $METR$ s значно знизились, особливо за умови фінансування інвестиційного проекту шляхом розміщення цінних паперів, оскільки правила оподаткування виплачених дивідендів були надто жорсткими;

– введення прискореної амортизації позитивно вплинуло на зростання очікуваної інвестором норми прибутку. Якщо за поло-

женнями старого законодавства цей показник мав у більшості випадків від'ємне значення, що вказують на збитковість інвестицій, то з прийняттям Податкового кодексу ситуація значно покращилась і в окремих випадках реальна норма прибутку після оподаткування становить від 11% до 20%.

Зважаючи на світові тенденції технологічної та інноваційної політики зі стимулювання витрат на наукові дослідження та розробки, вважаємо за доцільне розрахувати податкове навантаження на інвестиції у права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, комерційні тасмниці, в тому числі ноу-хау тощо), що в ПКУ об'єднані в четвертій групі нематеріальних активів для нарахування амортизації. Для цього застосуємо розширену модель Кінга-Фулертонна, запропоновану в праці¹⁹³. На ці активи може нараховуватись амортизація протягом терміну дії права користування, але не менш як 5 років. Норми і правила амортизації збігаються з правилами для матеріальних активів. Для визначення *METR*s на інвестиції в науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки у вигляді нематеріальних активів для повністю успішного інвестиційного проекту використаємо вираз:

$$(1 + \rho) - \tau d_m \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - 1}{(1 + \rho_m)^n \cdot \rho_m} = (1 - \tau) \cdot \frac{(p + \delta)}{(p + \delta - \pi)}. \quad (23)$$

Відомо, що в реальних умовах господарювання ризик інноваційного проекту дуже високий. Дослідження показують, що в середньому з 11 наукових ідей з'являється 2 реальних технічних рішення, 49 рішень забезпечують 4 патенти, 8 патентів – 1 впроваджений у виробництво винахід, а 5 впроваджених винаходів – лише 1 очікуваний комерційний результат¹⁹⁴. Тому проведемо оцінку *METR*s для

¹⁹³ Gordon K. Marginal Effective Tax Rates on Physical, Human and R&D capital [Електронний ресурс] Gordon K., H. Tchilinguirian. – OECD Economics Department Working Papers, 1998. – No.190, ECO/WKP (98) 12. – P. 31 – Режим доступу : <http://www.oecd.org/dataoecd/34/50/1864973.pdf>

¹⁹⁴Скрипко Т. О. Інноваційний менеджмент : підручник [Електронний ресурс]. / Т. О. Скрипко. – К. : Знання, 2011. – 423 с. // – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/15840720/medzhment/innovatsiyniy_menedzhment_-_skripko_to

частково успішних інвестицій (де половина граничних інвестицій була результативною, а інша – ні) за виразом:

$$(1 + \rho) - 0,5 \cdot \tau d_m \cdot \frac{(1 + \rho_m)^n - 1}{(1 + \rho_m)^n \cdot \rho_m} = 0,5 \cdot (1 - \tau) \cdot \frac{(p + \delta)}{(p + \delta - \pi)}. \quad (24)$$

Розрахунки проводились для двох типів НДДКР: а) з терміном корисного використання 5 років; б) з терміном корисного використання 20 років. Враховувались різні темпи інфляції – π (8,9% – прогноз уряду на 2011 р., 10% та 11% – прогноз Світового банку), а також різні норми віддачі проекту – p (0,05; 0,10; та 0,50). Норми економічної амортизації – δ використаємо такі самі, що й у вищезазначеному дослідженні.

Реальна норма прибутку після оподаткування (s) розраховується:

а) при борговому фінансуванні з виплатою відсотків

$$s = \frac{1 + (1 - m^i) \cdot i}{1 + \pi} - 1;$$

б) при фінансуванні через розміщення цінних паперів

$$s = \frac{1 + (1 - m^i) \cdot i}{1 + \pi} - 1,$$

де m^i та m^d – ставка податку на відсотковий дохід за депозитами та ставка податку на дивіденди відповідно.

Результати розрахунків, наведені в додатку Н.3, показують, що податкове навантаження, навіть для успішних інвестицій в НДДКР, що фінансуються за рахунок позикових коштів, високе. При інфляції 11% та 10%-ій реальній нормі прибутку до оподаткування для НДДКР із корисним терміном використання 5 років *METR* становить 0,4606. Для НДДКР із корисним терміном використання 20 років навантаження становить відповідно 0,0675. Для проектів, що фінансуються за рахунок випуску цінних паперів, податкове навантаження більше і становить відповідно 0,5371 та 0,1637. Як бачимо, навантаження на інвестиції в НДДКР вище, ніж на інвестиції в матеріальні активи. Згідно з розрахунками *METR*s,

проведеними для країн ОЕСР, якщо податкове навантаження становить 30 – 35% від норми прибутку до оподаткування, воно вважається нормальним, у той час як навантаження в розмірі 60 – 90% – надто високим, а вище від 90% – неприпустимо високим.

Інвестиції в НДДКР відрізняються підвищеним ризиком. При частковій невдачі інвестицій у НДДКР податкові навантаження стають надзвичайно високими. Це, перш за все, відображає той факт, що теперішня вартість прибутку на інвестиції для частково невдалого проекту значно менша, ніж для успішного.

Результати розрахунків для частково безуспішних інвестицій у НДДКР наведено в додатку Н.3. Розраховані податкові навантаження для інвестицій із тривалим терміном використання виявляються вкрай високими практично для всіх комбінацій p і π . Вони дещо нижчі для проектів із більшими значеннями очікуваного прибутку та знижуються при вищих темпах інфляції.

Розрахунки, проведені для інвестицій у НДДКР із коротким життєвим терміном, показують, що в результаті зниження прибутковості проекту (на 50% у нашому випадку) норма прибутку в номінальному обчисленні позитивна тільки при високому значенні p , а з урахуванням темпів інфляції реальна норма прибутку знижується.

Очікування неприпустимо високих податкових навантажень на інвестиції та навіть негативних значень реальної норми прибутку після оподаткування на частково неуспішні інвестиції утримують інвесторів від капіталовкладень у ризикові проекти. Податкова політика, що проводиться в більшості розвинутих країн, щодо ризикових інвестицій у НДДКР базується на спеціальних стимулах, оскільки за їх відсутності частина інноваційних проектів не буде виконуватися взагалі, що гальмуватиме інноваційний розвиток. Отже, через систему пільг, в тому числі і податкових, держава розподіляє ризик з інвесторами.

РОЗДІЛ IV

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ТА НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ РЕГІОНАЛЬНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

4.1. Недоліки реалізації вітчизняної регіональної фінансової політики та вектори її реформування

Фінансова криза, що охопила економіку провідних країн світу, зачепила й Україну. Сподівання на те, що порівняно низький рівень нашої інтегрованості у світові фінансові ринки може слугувати своєрідним амортизатором, буфером щодо розвитку негативних процесів, не виправдалися. Зараз гостро стоїть питання протидії їм, інакше країні в черговий раз доведеться сплатити надвисоку соціальну ціну за порятунок національного господарства.

На сучасному етапі наша країна переживає складні часи в економічному та соціальному розвитку. Одним з основних елементів регулювання економіки для держави виступає система оподаткування. Однак, яким буде це регулювання та наскільки ефективним з точки зору впливу податків на вирішення соціально-економічних проблем, неможливо визначити без чітко обґрунтованої державної податкової політики, яка охоплює і регіональну податкову політику та в ідеалі має відповідати об'єктивним економічним, соціальним, політичним реаліям і бути спрямованою на виконання бюджетів усіх рівнів¹⁹⁵.

195 Магопець О. А. Формування податкової політики на основі використання механізму податкового адміністрування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2010_18_2/stat.../24.pdf

Природа фіскальних проблем полягає в тому, що їх не вдається вирішити повністю. Вони можуть відроджуватися не тільки у разі надзвичайних ситуацій (наприклад, війни або стихійного лиха), негативного зовнішнього шоку або просто погіршення економічної кон'юнктури. Уповільнення темпів необхідних інституційних і структурних реформ, а також ослаблення фінансової дисципліни дуже швидко приводять до значних фіскальних труднощів. В даний час особливо гостро виявилися недоліки фіскальної політики, які стримують економічний і соціальний розвиток України. До них належать:

- догматичний (нетворчий) характер фіскальної політики, її нездатність швидко реагувати на умови розвитку нашої держави, що змінюються;
- відсутність стратегічних розробок;
- проведення часткових, малообґрунтованих тактичних заходів, орієнтованих на короткочасну вигоду;
- відрив фіскальної політики від фактичного стану справ в економіці;
- порушення збалансованості державного бюджету України;
- залишковий підхід при визначенні фінансової бази задоволення соціальних потреб громадян.

Все це прямо позначається на нерозвиненості бюджетної системи і фіскальної політики країни. Сьогодні економіка України знаходиться на «кейнсіанському» відрізку, тобто в тій фазі розвитку, коли виробництво не досягло ще рівня повної зайнятості. Отже, завдання державного регулювання має полягати не в обмеженні сукупного попиту (який і без того має дуже вузькі межі), а в стимулюванні його розширення.

Входження української економіки у фазу ринкових відносин відмічене різким посиленням інфляційних тенденцій. Багатократне зростання цін висунуло до першочергових завдань розробку і реалізацію антиінфляційних заходів як основи формування сприятливого виробничого і інвестиційного клімату. Наростання інфляційних процесів у перехідний період привело до різкого загострення бюджетних коштів і збільшення дефіциту державного бюджету, що об'єктивно змусило державні органи управління підвищува-

ти податки. Наявність громіздкого держсектору, що несе вантаж диспропорцій і структурних перекосів соціалістичної економіки, примушувало підтримувати високий рівень державних витрат, що вимагало відповідної прибуткової частини, що формується переважно за рахунок податкових надходжень.

Інфляція в поєднанні зі спадом виробництва і різкими коливаннями кон'юнктури поставила формування раціональної податкової системи в ряд найпріоритетніших завдань. Проте вибір пакету податкових інструментів (як і рекомендацій за іншими напрямками реформи – лібералізації цін, грошово-кредитному і валютному регулюванню) відбувався у відриві від об'єктивних умов і потреб розвитку економіки.

Сьогодні очевидно, що наявна податкова стратегія потребує зміни пріоритетів, а податкова система – значної лібералізації. Ресруктивний, фіскальний характер сформованої на етапі реформ системи, її перевантаженість надмірною кількістю податків і дуже високий рівень податкового тягаря, заплутаність законодавства зіграли не останню роль в поглибленні трансформаційної кризи і криміналізації економіки.

Зараз фіскальна орієнтація податкової системи, як і раніше, є найважливішою перешкодою для економічного пожвавлення і зростання ділової та інвестиційної активності. Податкова система в її нинішньому вигляді створює перешкоди навіть простому відтворенню, не кажучи вже про розширене, тому її лібералізація представляє життєво необхідний крок, здійснення якого відкладається вже декілька років. Багато в чому це пояснюється тим, що сьогодні, як і раніше, немає науково обґрунтованої концепції реформ.

Останніми роками податкова система гальмувала розвиток вітчизняного товаровиробника, її деструктивний вплив посилюється збільшенням тиску на легально діючі підприємства за практичної відсутності дієвих заходів щодо залучення до сфери легального обороту продукції і коштів «тіньової» економіки. Проте головна причина надмірного податкового тягаря – глибоке падіння виробництва та криза забезпеченості оборотними коштами, що призвело до зростання питомої ваги податкових відрахувань в активах підприємств.

Нагромадження зазначених диспропорцій спонукає державу активізувати контроль за дотриманням фіскальної та платіжної дисципліни. Це супроводжується розширенням розподільчої та фіскально-репресивної функцій багатьох ланок виконавчої влади, викликає протистояння бізнесу і влади та втечу бізнесу в «тінь», розмиває довіру до влади. Одним з найгірших наслідків затягування реальних реформ є критичний життєвий рівень переважної більшості населення. Сьогодні саме це заважає забезпечити соціальний консенсус, об'єднати націю навколо ідей фіскальних реформ.

У табл. 4.1 наведені основні недоліки податкової політики в Україні та форми їх прояву. Ці недоліки є загальними і мають у своєму складі цілу низку невирішених проблем.

Таблиця 4.1.

Недоліки податкової політики України¹⁹⁶

Недоліки	Форма прояву
Відсутність цілеспрямованості	Суперечливі цілі та вимоги, нечіткість соціально-економічної доктрини держави, неузгодженість складових економічної політики
Переважно фіскальний характер	Ускладнює реалізацію інших функцій податків, особливо регулюючої та стимулюючої, що не забезпечує реалізацію економічної політики держави
Неефективна структура податкової системи	Переважна частина податків сплачується юридичними особами
Переважання непрямих податків	Перекладаються на кінцевих споживачів, виступають чинником зростання внутрішніх цін, звуження внутрішнього ринку
Широке розповсюдження податкових пільг	Втрати податкових надходжень у зв'язку з безсистемним наданням пільг, відсутністю чітких критеріїв їх надання і методів контролю за цільовим використанням коштів, що знеможлижені в результаті надання пільг; втрати надходжень у зв'язку з незаконним одержанням пільг
Високий рівень податкового тягаря і нерівномірність його розподілу	Не стимулює до розвитку підприємницької діяльності, зростає недоїмка за податковими платежами у бюджет; сприяє тінізації доходів, їх приховування від оподаткування тощо

¹⁹⁶ Магопець О. А. Формування податкової політики на основі використання механізму податкового адміністрування / [Електронний ресурс] / О. А. Магопець. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Npknntu_e/2010_18_2/stat.../24.pdf

Однією з найактуальніших проблем до сьогодні в Україні були невідпрацьованість і неузгодженість податкового законодавства, яке визначає склад податкової системи та механізм визначення і сплати податків. Наша держава, не маючи достатнього практичного досвіду й наукового обґрунтування фіскальної політики, розвивалася експериментальним шляхом, нерідко роблячи на ньому хибні кроки. З метою усунення тиску накопичених помилок і забезпечення комплексного підходу до системи оподаткування Державною податковою адміністрацією України розроблено і прийнято Податковий кодекс України.

Новий Податковий кодекс, який набрав чинності з 1 січня 2011 р., містить позитивні аспекти, проте він не вирішує основні проблеми податкової політики та адміністрування. Таку оцінку Податковому кодексу висловили у Світовому банку (СБ). «Податковий кодекс майже не знижує складність і обтяжливість податкового адміністрування», – йдеться в макроекономічному огляді СБ. Серед негативних аспектів у всесвітньому банку називають зниження податкової бази податку на прибуток (ППП) та податку на додану вартість (ПДВ) через введення податкових пільг. «Таким чином, зниження ставки прямих податків стає фіскально більш складним», – підкреслюється в макроекономічному огляді СБ. Також у СБ незадоволені відстрочкою реформи системи єдиного податку, яка призначена для охоплення малого бізнесу в усіх сферах діяльності і зниження ухилень від сплати податків. Серед досягнень зазначили оптимізацію місцевих податків, реформування податку на прибуток для страхових компаній і консолідацію окремих частин податкового законодавства в єдиний кодекс¹⁹⁷.

Пріоритетне значення у створенні ефективного механізму регіонального розвитку та забезпеченні фінансової стійкості територіально-адміністративних одиниць має удосконалення податкової політики з метою формування стабільної дохідної бази місцевих бюджетів, розмежування повноважень між центром і регіонами, обґрунтування рівня регіональних видатків і преференцій.

¹⁹⁷ Кравчук О. Місцеві податки і збори за новим Податковим кодексом України / О. Кравчук // Дебет-Кредит. – 2011. – № 4. – С. 27–31.

На сучасному етапі економічного розвитку у державі та регіонах спостерігаються значні фіскальні суперечності між:

1) рівнем соціально-економічного розвитку, обсягами податкового потенціалу та величиною податкового навантаження;

2) податковим навантаженням та обсягом наданих регіонам трансфертів;

3) рівнем соціально-економічного розвитку, обсягами податкового потенціалу та фінансової допомоги з боку держави.

Такі суперечності значною мірою зумовлені:

– надмірною централізацією бюджетних ресурсів;

– штучним завищенням прогнозованих показників податкових надходжень у місцеві бюджети, що не дає можливості виконувати витратні повноваження органам місцевої влади та порушує збалансованість місцевих бюджетів за доходами і видатками;

– низьким рівнем забезпечення місцевих бюджетів власними доходами;

– щорічним переглядом нормативів відрахувань від регульованих податків на користь держави, що не дає змоги органам місцевої влади прогнозувати на перспективу власні доходи та не сприяє зацікавленості у нарощуванні власного податкового потенціалу;

– відсутністю вагомих стабільних дохідних джерел на договірній основі;

– неефективним перерозподільчим механізмом преференцій регіонам без урахування їх рівня соціально-економічного розвитку та можливостей щодо сплати податків, що не викликає економічної зацікавленості органів місцевої влади у збільшення податкових надходжень від власних доходів;

– відсутністю об'єктивної оцінки податкоспроможності регіонів та рівнів їх соціально-економічного розвитку, що стоїть на заваді ефективній реалізації регіональної податкової політики.

Прийняті раніше Верховною Радою України Закони «Про місцеве самоврядування в Україні» і «Про бюджетну систему України» визначали, що «місцеві ради народних депутатів у межах свої компетенції самостійно розробляють, затверджують і виконують бю-

джети відповідних територій». Здавалося б, що все логічно, але «межі своєї компетенції» так замикаються на рівні Кабінету Міністрів і Верховної Ради України, що протягом минулих років і держава загалом, і регіони «звично» затверджують бюджети зі значними запізненнями, а в деяких випадках – і наступного року. Немає необхідності говорити про те, як негативно це впливає на розвиток економіки. Такого стану на регіональному і місцевому рівнях могло б і не бути, якби кожна ланка бюджетної системи мала чітку, визначену законом дохідну базу.

Аналіз проблем місцевих бюджетів України, а також теорії та практики побудови багаторівневих бюджетних систем у країнах з ринковою економікою дає змогу зробити висновок, що вітчизняна система формування місцевих бюджетів має суттєві недоліки:

- висока ступінь концентрації фінансових ресурсів у державному бюджеті країни, що знижує значення регіональних і місцевих бюджетів у вирішенні життєво важливих для населення завдань;
- регулюючі доходи відіграють домінуючу роль у структурі надходжень до регіональних і місцевих бюджетів, в той час як частка закріплених за територіями податкових платежів низька;
- практично щорічна зміна видів податків, що зараховуються до місцевих бюджетів;
- відсутність єдиних правил кореляції доходів місцевих бюджетів і регіональних податкових надходжень, а також науково обґрунтованої методики міжрегіонального перерозподілу доходів;
- великі затрати місцевих бюджетів зі справляння місцевих податків і зборів, що ледь покриваються надходженнями цих платежів до бюджету.

До сьогодні найбільш проблемним було питання взаємовідносин між бюджетами різних рівнів з приводу розподілу між ними доходів і видатків. Діючий бюджетний механізм, за якого місцеві ради вищого рівня встановлювали нормативи відрахувань від регулюючих податків і зборів та суми дотацій, призводили до погіршення функціонування місцевих бюджетів нижчого рівня. Це не

давало змоги профінансувати всі необхідні видатки, що зумовлювало погіршення стану соціально-економічного розвитку¹⁹⁸.

Відсутність чіткого взаємозв'язку між обсягами зібраних податків і доходами місцевих бюджетів призводить до таких негативних наслідків на регіональному рівні:

- місцеві органи влади позбавлені стимулів до збільшення державних доходів і пошуку раціональної структури бюджетних видатків;
- створюються умови для загострення проблеми нестачі бюджетних коштів не тільки на місцевому, а й на загальнодержавному рівні;
- посилюється несправедливість чинної податкової системи, оскільки деякі регіони отримують дотації з державного бюджету за рахунок інших регіонів;
- пасивна система вирівнювання доходів (на стадії бюджетного планування) за умов відсутності дійових економічних стимулів щодо збільшення власних доходів місцевих бюджетів і порушення принципу фіскальної еквівалентності не приносить бажаних результатів.

Вищезазначені висновки актуалізують питання щодо збільшення частки власних фінансових ресурсів регіонів у доходах місцевих бюджетів. Важливим резервом їх зростання мають стати місцеві податки і збори, які на сьогодні в Україні не відіграють суттєвої ролі в доходах місцевих бюджетів¹⁹⁹.

Податкова система України також характеризується незгодженістю та протиріччям окремих норм податкового законодавства, їх нестабільністю, безсистемним наданням пільг та перекручування сутності окремих видів податків; витратами на адміністрування певних податків, які значні порівняно з доходами бюджету, що формується за рахунок їх справляння²⁰⁰.

¹⁹⁸ Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : моногр. / Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 286 с.

¹⁹⁹ Крисоватий А. І. Моніторинг реалізації податкової політики України / Андрій Крисоватий // Вісник ТДЕУ. – 2006. – №1. – С. 17–25.

²⁰⁰ Тарангул Л. Л. Трансформаційні процеси та регуляторна політика в економіці України: монографія / Л. Л. Тарангул, П. В. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 222 с.

Можна зробити висновок, що податкова політика України, як і регіонів, загалом, має ряд недоліків. По-перше, спрямованість на фіскальне наповнення бюджету, яке характеризується, наприклад, ситуацією щодо виконання у IV кварталі 2009 р. податкових надходжень за рахунок сплачених податків за I квартал 2010 р., що призвело до неможливості виконання податкових надходжень у поточному році. По-друге, вона характеризується високим податковим навантаженням на підприємців. Аналізуючи рівень цього показника за 2007–2009 рр., податкове навантаження на економіку України впродовж досліджуваного періоду зростало. Якщо у 2007 р. цей показник становив 33,3%, то у 2008 р. – 39,2%, а вже у 2009 р. він зріс до 56,1%. Головними причинами таких негативних тенденцій було значне зростання державного боргу протягом 2008–2009 рр. та падіння економіки у 2009 р. Тобто цей показник перевищив навіть показники в розвинених країнах. По-третє, податкова система характеризується значною затратою часу платниками податків на ведення та організацію податкового обліку та звітності і значними фінансовими витратами. За даними рейтингу, який був складений Всесвітнім банком, у минулому році Україна посіла 181 місце в списку з 183-х країн за простотою сплати податків (табл. 4.2).

Таблиця 4.2.

Сприятливість податкових систем країн світу²⁰¹

Країна	Кількість платежів	Затрачений час, год	Навантаження на прибуток, %	Рейтинг
1	2	3	4	5
Данія	9	135	29,2	13
Канада	9	119	43,6	28
Швеція	2	122	54,6	42
Латвія	7	279	33,0	45
Франція	7	132	65,8	59
США	10	187	46,3	61
Грузія	18	387	15,3	64
Німеччина	16	196	44,9	71

²⁰¹ Paying Taxes 2010: The global picture / PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2010. – P. 77-88.

Продовження таблиці 4.2.

1	2	3	4	5
Греція	10	224	47,4	76
Болгарія	17	616	31,4	95
Росія	11	320	48,3	103
Азербайджан	22	376	40,9	108
Чехія	12	613	47,2	121
Угорщина	14	330	57,5	122
Японія	13	355	55,7	123
Китай	7	504	63,8	125
Аргентина	9	453	108,1	142
Румунія	113	202	44,6	149
Бразилія	10	2600	69,2	150
Польща	40	395	42,5	151
Індія	59	271	64,7	169
Україна	147	736	57,2	181
Білорусь	107	900	99,7	183

Загальна кількість податків, які сплачують суб'єкти господарювання в Україні, в середньому становить 147 податків, що займає 736 годин. На адміністрування податків бізнес щорічно витрачає понад 4 млрд. гривень. У цьому рейтингу Україна стоїть в одному ряді з такими країнами, як Ямайка, Гамбія, Узбекистан і Конго²⁰².

Загалом до найбільш характерних рис недосконалості діючої податкової політики, що склалися з об'єктивних причин, належати:

- порівняно низька можливість акумулювати законодавчо встановлений обсяг податкових доходів;
- переміщення податкового навантаження на значно вужчий сектор та коло платників податків;
- перетворення податкової системи у чинник пригнічення економічного зростання та інвестиційної активності, стимулювання ухилення від сплати податків та відплив капіталів за кордон²⁰³.

²⁰² Веленчук А. Проблеми реформування податкової політики України / [Електронний ресурс] / А. Веленчук – Режим доступу : <http://intkonf.org/velenchuk-a-problemi-reformuvannya-podatkovoyi-politiki-ukrayini/>

²⁰³ Напрями підвищення ефективності регіональної податкової політики / Т. О. Дулік, Т. Ю. Александрюк, Л. Г. Маркова, В. Є. Тараненко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vddfã/2010_1/Dulik.pdf

За допомогою збалансованої політики управління фінансовою системою, в тому числі виділення бюджетних трансфертів та інших державних субсидій, уряд може прискорити або, навпаки, уповільнити темпи економічного розвитку певного регіону. Тому добре визначена, організована та впроваджена політика в системі бюджетних відносин має забезпечити повне фінансування усіх необхідних витрат на публічні послуги. В Україні саме у функціонуванні цих процесів простежуються проблеми, які потребують нагального вирішення.

У розвинених державах через бюджети розподіляється приблизно 1/5 валового національного продукту або 40–50% річного національного доходу. Такі засоби дають змогу проводити структурну перебудову виробництва, освоювати новітні технології та розробляти великомасштабні науково-технічні програми²⁰⁴

Процес становлення фіскальної політики в Україні йде складно. На перших етапах перебудови держава загубила контроль за господарською діяльністю, ціноутворенням, не створила правову основу податкової системи. Із зростанням ставок оподаткування припинився приплив інвестицій у сферу матеріального виробництва, капітал зосередився в торгово-посередницькій сфері, яка набула майже кримінального характеру.

Зважаючи на проблемний характер фіскальної політики, пропонуються такі орієнтири вдосконалення:

- основою всієї системи оподаткування мають бути прямі податки на землю, майно, капітал, доходи фізичних і юридичних осіб і прибуток юридичних осіб;

- непрямі податки потрібно застосовувати у формі акцизів із метою захисту власного виробника, обмеження споживання окремих видів товарів, а також на предмети розкоші і на доходи виробника-монопліста;

- застосування при оподаткуванні диференційованих ставок залежно від величини одержуваного доходу;

- ліквідація необґрунтованих пільг при оподаткуванні²⁰⁵.

²⁰⁴ Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

²⁰⁵ Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=244334&cat_id=244333.

Реформування фіскальної політики на регіональному рівні є нагальною потребою сьогодення, яка обумовлена як потребами підвищення якості життя населення, інфраструктури регіонів, так і потребами сучасного державотворення. На сучасному етапі в Україні обрано шлях на глибокі реформи та системну модернізацію країни.

Основою передумовою подальшого розвитку громадянського суспільства визначена глибока і системна реформа місцевого самоврядування, яка в найближчій перспективі має охоплювати створення його економічного фундаменту. Метою реформи державних фінансів визначене посилення зв'язку між фіскальною та соціально-економічною політикою держави. Потрібно впровадити середньострокове бюджетне планування, припинити порочну практику «проїдання» бюджетних коштів, максимально їх спрямування на пріоритетні інвестиційні проекти та соціальні реформи²⁰⁶.

Вступ України до СОТ та прагнення нашої держави до євроінтеграції, зокрема план дій Україна-ЄС, визначає певні загальні рекомендації для фіскальної політики та адаптації до стандартів ЄС. Зокрема, у сфері фіскальної політики рекомендується зміцнити стабільність фіскальної системи, у тому числі шляхом проведення податкової реформи та реалізації заходів, спрямованих на вирішення проблем пенсійної системи в середньостроковій перспективі.

Складна ситуація щодо застосування пільгового режиму зумовлює потребу запровадження нагальних заходів щодо реформування податкової системи та, зокрема, механізму надання пільг. Одним із таких заходів стала «Стратегія реформування податкової системи», яка нещодавно була затверджена урядом. Вона спрямована на виведення України з фінансово-економічної кризи та її поступальний розвиток.

Основною метою цієї Стратегії є проведення в період до 2018 р. податкової реформи, що дала б змогу б Україні вийти на новий рівень розвитку та стати конкурентоспроможною країною на теренах Європейського Союзу. Проте зазначений документ містить суттєві недоліки, що, на нашу думку, можуть загальмувати цей процес.

Згідно зі Стратегією, одним із шляхів проведення податкової реформи буде скорочення податкових пільг юридичним особам та

²⁰⁶ Гальчинський А. Основи кейнсіанської моделі регулювання економічного циклу: питання теорії / А. Гальчинський // Вісник НБУ. – 2009. – № 1 (155).

надання пільг фізичним особам винятково з урахуванням рівня їх річного доходу незалежно від професійної або галузевої ознаки. Водночас планується ліквідація пільгових категорій платників єдиного податку, що, на наш погляд, лише сприятиме подальшій тенденції тінізації заробітної плати серед населення.

На цьому етапі надання пільг має доволі хаотичний та необґрунтований характер. Крім цього, поряд із нераціональними пільгами є й необхідні податкові преференції на зразок тих, що діють у багатьох країнах світу. Це насамперед податкові канікули, податковий інвестиційний режим, спрощена система оподаткування для малого бізнесу та спеціальний режим оподаткування у вигляді фіксованого податку.

Для підвищення сплати податків потрібно вжити регуляторні заходи:

- змістити акценти щодо відповідальності за податкові порушення з підприємств на конкретних посадових осіб, які відповідають за фінансовий стан підприємств;
- упровадити практику великих покупок лише за безготівковим розрахунком з використанням пластикових карток;
- створити групу швидкого реагування на прогалини в податковому законодавстві²⁰⁷.

Крім того, потрібно налагоджувати партнерські відносини з платниками податків, до яких підходять диференційовано, ураховуючи функціональні можливості, платоспроможність, самодисципліну. Один із дійових напрямів співробітництва – відстрочка податкових платежів для підприємств, що добросовісно виконують вимоги законів і свої зобов'язання з метою підвищення платоспроможності та запобігання фінансовому краху, надання їм можливості використати власні обігові кошти на потреби виробництва. Порівняно із загальним зниженням податкових ставок або скасуванням податків така селективна податкова політика має перевагу.

Платники, які претендують перейти на пільговий податковий режим на законних підставах повинні виконати такі умови:

- провести реструктуризацію боргів;
- закрити безперспективні виробництва;

²⁰⁷ Гурова С. Ю. Податкова політика в сучасній економічній системі / С. Ю. Гурова – Йошкар-Ола : ГОУ ВПО «Марійський гос. тех. ун-т», 2007.

– вилучити невиправдані витрати;
– перейти в бухгалтерському обліку на облік реалізованої продукції в міру її відвантаження²⁰⁸.

Виконання цих умов дасть змогу легалізувати тіньові фінансові потоки і перекрити «бюджетні доходи, що випадають».

Питання вдосконалення преференційних режимів в Україні є одним із першочергових, оскільки дозволить налагодити надходження податкових платежів до бюджетів усіх рівнів. Податковим пільгам потрібно повернути їх основну стимулювальну функцію, а податковій системі України – принцип справедливості та рівномірності. Так, доцільно було б розширити податкову базу шляхом зменшення кількості пільговиків, адже вони становлять за деякими податковими платежами (податок на прибуток, плата за землю) у регіонах більш ніж 20%, а за акцизним податком питома вага пільговиків у загальному обсязі платників сягає майже 70%.

Також при реформуванні системи надання пільг потрібно звернути увагу на преференційне заохочення інноваційної діяльності, оскільки інтенсивні шляхи розвитку економіки – єдиний можливий шлях виведення України із кризи. Так, для стимулювання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт потрібно передбачити зниження бази оподаткування з податку на прибуток на повний обсяг останніх.

Треба визначити пріоритети подальшого розвитку України і реформувати систему надання пільг таким чином, щоб об'єкт пільгового оподаткування відповідав цим пріоритетам. Податкові пільги мають бути цільового характеру, надаватися на реалізацію конкретних проектів, стати об'єктом контролю державних органів влади, бути ефективними та гнучкими.

Надані пропозиції щодо оптимізації фіскальної політики у стратегічній перспективі мають стати в Україні базовими принципами побудови ефективної системи державного управління регіональною фіскальною політикою. Успішна реалізація наведених заходів дасть змогу національним промисловим підприємствам сфокусуватися

²⁰⁸ Дадалко В. А. Оподаткування в системі міжнародних економічних відносин / В. А. Дадалко – Мн.: Артеміда-Світ, 2010.

на вирішенні складних завдань щодо забезпечення їх ефективного функціонування та основних проблемах підвищення власної конкурентоспроможності. Таке системне відновлення промисловості від наслідків глобальної фінансово-економічної кризи забезпечить позитивну динаміку зростання внутрішнього валового продукту та високі показники соціально-економічного розвитку України.

Таким чином, недосконала податкова політика є дестабілізуючим фактором соціально-економічної сфери. Наведене вище вимагає удосконалення податкової системи для забезпечення сталого економічного та соціального розвитку регіонів.

4.2. Стратегія розвитку регіону в контексті податкової активізації інвестицій

Загострення актуальності проблематики регіональної конкуренто-спроможності з позиції здатності захищати свої конкурентні переваги призвело до того, що інвестиційна привабливість регіонів дедалі частіше опиняється у полі зору влади, міських громад, підприємців-інвесторів. Враховуючи, що інвестиції в економіку регіонів на сьогодні виступають одним з основних джерел економічного розвитку, активізація процесу іноземного інвестування в економіку України вимагає застосування інноваційних підходів, в тому числі в напрямку податкового регулювання. Оскільки ефективне використання податкових важелів управління інвестиційними процесами в регіоні здатне підвищити рівень інвестиційної привабливості територіальної одиниці, що забезпечить приплив коштів у соціально значущі та економічнообґрунтовані регіональні проекти та програми.

Інвестиційну привабливість регіону доцільно розглядати як створення належних умов інвестування з метою збільшення обсягу інвестиційних коштів в економіку регіону. Проте, на думку В. Литвинової, інвестиційна привабливість регіону – це інтегральна характеристика середовища інвестування, яка формується на підставі оцінки інвестиційного потенціалу та інвестиційного ризику, що відображає суб'єктивне сприйняття регіону потенційним інвестором²⁰⁹.

²⁰⁹ Литвинова В. В. Теоретические и методологические аспекты оценки инвестиционного климата региона / В. В. Литвинова // Молодой ученый. – 2011. – № 4. Т.1. – С. 161–169.

Для прикладу можна розглянути ситуацію в Тернопільському регіоні, в якому відповідно до даних Головного управління статистики у Тернопільській області²¹⁰, за останні 5 років інвестиційна привабливість щодо прямих іноземних інвестицій характеризувалась неоднорідними показниками розвитку (рис. 4.1).

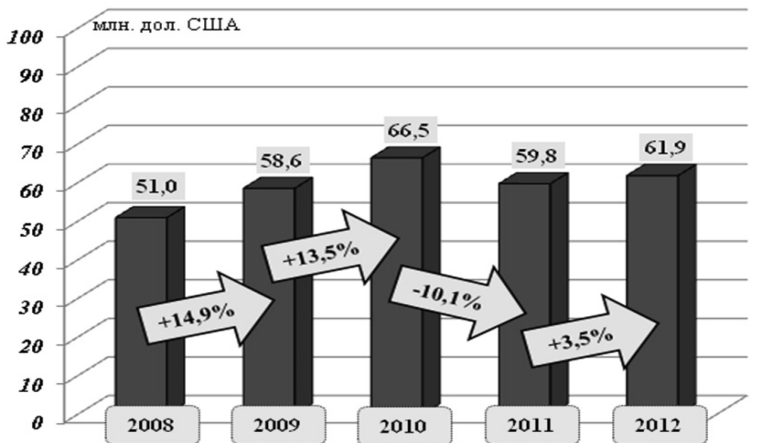


Рис. 4.1. Прямі іноземні інвестиції в Тернопільську область (наростаючим підсумком за станом на початок року)

Як видно з рис. 4.1, іноземний капітал у 2011 р. набув тенденції приросту на 3,5% після доволі помітного спаду цього показника на у 2010 р. на 10,1%. Збільшенню обсягів інвестицій у регіон перешкоджає наявність адміністративних аспектів регулювання інвестиційної діяльності, недосконала законодавча база, політична нестабільність та низький рівень захищеності інвесторів. Послаблюють потенційні можливості створення сприятливих інвестиційних умов господарювання чинники, що стосуються відсутності прозорості в регіональній банківській системі, великі екологічні проблеми, непередбачуваність податкової політики, відсутність процедури страхування регіональних інвестиційних ризиків, а також слабка судова система.

²¹⁰ Офіційний сайт Головного управління статистики у Тернопільській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ternstat.tim.net.ua/>

Що стосується структури розподілу інвестиційний ресурсів в основний капітал Тернопільського регіону за видами економічної діяльності у 2011 р., то найбільший обсяг їх зосереджено у сільському господарстві області (21%), будівництві (13,9%), діяльності транспорту та зв'язку (10,4%) та особливо вагома частка інвестицій в операції з нерухомим майном (40,3%), що видно з табл. 4.3.

Таблиця 4.3

**Структура інвестицій у Тернопільську область
за видами економічної діяльності у 2011 р.²¹¹**

	Освоєно (використано) інвестицій в основний капітал		
	у фактич- них цінах, тис. грн.	у % до	
		2010 р.	загального обсягу
Усього	2629173	102,4	100,0
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	550853	98,8	21,0
Рибальство, рибництво	–	–	–
Промисловість	365737	139,8	13,9
Будівництво	25337	127,4	0,9
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	201381	101,3	7,7
Діяльність готелів та ресторанів	20435	184,8	0,8
Діяльність транспорту та зв'язку	273796	134,5	10,4
Фінансова діяльність	17519	5,5	0,7
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	1060071	118,5	40,3
Державне управління	15932	170,0	0,6
Освіта	56677	189,6	2,1
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	15400	91,3	0,6
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	26035	135,9	1,0

²¹¹ Офіційний сайт Головного управління статистики у Тернопільській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ternstat.tim.net.ua/>

В регіональному аспекті залучення прямих іноземних інвестицій в 2001 р. в Тернопільську область знаходиться на рівні 0,13% від загального обсягу в Україні, а освоєння інвестицій в основний капітал – 1,1% від загального показника по Україні²¹². Таким чином, підвищення рівня інвестиційної привабливості Тернопільського регіону є доволі актуальним в сучасних умовах розвитку економічних процесів і безпосередньо пов'язане з інноваційними підходами в напрямку модернізації та реформування:

- політики раціонального природокористування (запровадження маловідходних технологій, використання прогресивної техніки);

- бюджетно-податкової політики (зниження окремих податкових ставок та надання податкових пільг перспективним інвесторам);

- соціально-економічної політики (проведення реформ у напрямку інформування учасників інвестиційних процесів про можливість настання певних ризиків);

- фінансово-кредитної політики (зменшення кредитних ставок для певних видів інвестиційної діяльності, запровадження механізму страхування капіталовкладень);

- політики зменшення рівня корупції в регіоні та підвищення рівня довіри інвесторів (посилення контролю за чітким виконанням договорів, що стосуються певного виду діяльності);

- діяльності туристично-рекреаційного комплексу регіону тощо²¹³.

З урахуванням сучасних тенденцій розвитку економіки України, можна констатувати про актуальність податкової політики, як дієвого засобу макроекономічного впливу на інвестиційний розвиток територіальних громад. Вона має широкий спектр дії, оскільки з одного боку, впроваджуючи помірне податкове навантаження, держава залишає в розпорядженні суб'єктів господарювання частину фінансових ресурсів, які можуть бути використані як інвестиції у формі капітальних вкладень в основний капітал

²¹² Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

²¹³ Кахович О. О. Система управління регіональною структурно-інвестиційною політикою / О. О. Кахович // Економіка та держава. – 2010. – № 3. – С. 111–113.

для розширення власного виробництва і створення додаткових робочих місць, а також інноваційного розвитку; з іншого, податки мають фіскальний характер і покликані наповнювати бюджет для фінансування пріоритетних та соціально-важливих напрямів розвитку регіону. Крім того, державний вплив на інвестиційні процеси часто необхідний для того, щоб підвищити рівень інвестиційної привабливості регіону та зацікавити перспективних суб'єктів господарювання організувати там свою діяльність.

Під податковим регулюванням інвестиційної привабливості регіону доцільно розуміти досягнення державою рівноваги між попитом та пропозицією на інвестиційному ринку держави та регіону за допомогою фіскальних механізмів, спрямованих на поліпшення умов інвестування, зокрема на впорядкування обсягів, якості й напрямів інвестування суб'єктів господарювання всіх форм власності. Така рівновага може досягатися шляхом стимулювання інвестицій, стримування інвестиційної активності та стабілізацією інвестиційних потоків²¹⁴.

Інвестиційна діяльність як об'єкт податкового регулювання має особливі риси, що зумовлюють закономірності використання інструментів податкової політики:

1) інвестиційна діяльність – це складний довготривалий процес, тому засоби її податкової підтримки не можуть обмежуватися інструментами разового характеру. Наприклад, звільнення від оподаткування доходу у вигляді інвестицій стосується тільки отримання інвестицій та не вирішує проблему створення стимулюючих умов для подальшої реалізації інвестиційного проекту реципієнтом, що потребує використання додаткових інструментів податкової політики, термін застосування яких співставний зі строком окупності інвестицій.

2) динаміка основних показників реалізації інвестиційного проекту свідчить про необхідність зміни інтенсивності державної податкової підтримки на різних етапах життєвого циклу інвестицій. Найбільша інтенсивність застосування податкових пільг є доцільною на етапі впровадження, коли інвестиції ще не дають відда-

²¹⁴ Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України : моногр. / [під ред. А. І. Крисоватого]. – Тернопіль : Вектор, 2012. – 356 с.

чі. В міру збільшення доходу від реалізації інвестиційного проекту фінансові показники діяльності підприємства – реципієнта – покращуються, що дає змогу звузити спектр застосовуваних інструментів податкового регулювання та зменшити їх інтенсивність²¹⁵;

3) найбільші резерви податкового регулювання містяться в оподаткуванні прибутку підприємств та плати за землю, але у випадку стимулювання залучення прямих іноземних інвестицій особливого значення набувають інструменти податкового стимулювання, вбудовані в конструкцію податку на додану вартість та мита. З огляду на це податкова підтримка інвестицій має бути системою, що є характерним для спеціальних податкових режимів інвестиційної діяльності, які можуть застосовуватися для суб'єктів спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку;

4) обмеженість фінансових ресурсів держави не дає змоги застосовувати податкові преференції до будь-яких інвестицій. Тому інструменти податкового стимулювання мають бути зосереджені на тих інвестиціях, які є пріоритетними з позицій національної економіки. Практика підтверджує хибність встановлення пріоритетів за галузевою ознакою. Тому доцільним критерієм для надання податкових пільг є інноваційний характер інвестицій. Це потребує встановлення системи кількісних (за обсягами капіталовкладень) та якісних характеристик «інноваційності» інвестиційних проєктів та встановлення прозорого порядку їх кваліфікації;

5) поряд з первинним інвестуванням важливе значення має створення заохочувальних умов для реінвестування прибутку, отриманого від інвестиційної діяльності. Тому податкова підтримка інвестицій має охоплювати комплекс заходів щодо податкового регулювання корпоративних відносин. Аналіз української практики оподаткування дивідендів вказує на її ліберальний характер, але серед недоліків у цій сфері варто відзначити, перш за все, дискримінацію інвесторів – фізичних осіб, які, на відміну від юридичних осіб, не звільняються від оподаткування доходів, отриманих у вигляді ди-

²¹⁵ Іванов Ю. Б. Методика оцінки ефекту від упровадження податкових пільг з податку на прибуток підприємств / Ю. Б. Іванов, Г. В. Комарова // Економіка розвитку. – 2008. – № 3 (47). – С. 79–84.

відендів. Це певною мірою є перешкодою для залучення інвестиційних ресурсів фізичних осіб, що суперечить світовим тенденціям²¹⁶.

Фіскальне регулювання інвестиційної привабливості стає можливим завдяки зміні суб'єктів і об'єктів оподаткування, податкової бази, податкової ставки, джерела сплати податку, податкового періоду тощо. Найважливішим елементом цього переліку є податкова ставка, зниження, підвищення або диференціація якої для різних видів діяльності, суб'єктів господарювання чи територіальних одиниць впливає на умови інвестування²¹⁷.

Зменшення податковою ставки, особливо у сфері оподаткування прибутку підприємств, позитивно впливає на діяльність суб'єктів господарювання, що призводить до підвищення інвестиційної активності. Базова ставка податку на прибуток розміром 25%, яка діяла в Україні до 1 квітня 2011 р., робила відчутне податкове навантаження. Тому з метою зниження податкового тягара вітчизняна податкова політика була спрямована на поступове зменшення ставки податку на прибуток. Зокрема, з 1 квітня 2011 р. ставка податку на прибуток становила 23%, з 1 січня 2012 р. становить 21%, з 1 січня 2013 р. становитиме 19%, а з 1 січня 2014 р. – 16%²¹⁸.

Стимулювання інвестиційної привабливості практично неможливе без використання нульових ставок, зокрема в оподаткуванні прибутку підприємств, яка сьогодні поширюється на суб'єкти господарювання, які створені після 1 квітня 2011 р., за винятком тих, які виникли шляхом реорганізації, приватизації, корпоратизації. Діючі підприємства, щорічний обсяг доходів яких за останні три роки не перевищував 3 млн. грн., а кількість працівників – 20 осіб, теж можуть скористатись нульовою ставкою оподаткування. Ця ж умова поширюватиметься на колишніх платників єдиного податку, якщо обсяг їхньої виручки останнього року був не більшим

²¹⁶ Корецький О. М. Податкова політика як один із важелів інвестиційної діяльності держави / О. М. Корецький // Науковий вісник Академії муніципального управління – 2011. – Вип. 3. – С. 265–270. (Серія «Управління»).

²¹⁷ Герчаківський С. Д. Податкові аспекти державного регулювання інвестиційної діяльності в регіоні / С. Д. Герчаківський, Ф. П. Ткачик // Фінансова система держави: проблеми та перспективи розвитку: зб. наук. праць. – К.: ДКС Центр, 2011. – 238 с.

²¹⁸ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

1 млн. грн., а кількість співробітників – менше 50 осіб. Цікаво, що офіційна зарплата працівників на таких підприємствах має бути не меншою за дві мінімальні зарплати.

З метою стимулювання інвестиційної активності було вирішено тимчасово звільнити від оподаткування деякі види господарської діяльності. Зокрема, це стосується виробників біопалива на період до 1 січня 2015 р., газовидобувних підприємств – до 1 січня 2020 р., готельного бізнесу (для готелів, введених в експлуатацію до 1 вересня 2012 р.), підприємств легкої промисловості, електроенергетики, суднобудування, літакобудування, машинобудування для агропромислового комплексу – з 1 січня 2011 р. до 2020 р., видавничої діяльності – до 1 січня 2015 р.

У Податковому кодексі для зазначених підприємств сформовано умову: кошти, вивільнені від оподаткування, потрібно спрямовувати на збільшення обсягів виробництва (надання послуг), переоснащення матеріально-технічної бази, запровадження новітніх технологій. Тим не менш, сучасні методи податкового регулювання інвестиційної привабливості на державному та регіональному рівнях поділяються на пасивні та активні. Зниження ставок оподаткування належить до пасивних методів. Формально виникає ситуація, коли держава за власної ініціативи дає змогу суб'єктам господарювання залишати собі більшу частку отриманих прибутків. Такі дії пов'язані з метою майбутнього пожвавлення інвестиційного клімату в регіонах. Проте в цьому ракурсі є проблема, оскільки не відомо, що платники податків використовують зекономлені кошти на інвестиційні проекти. У кращому випадку лише третина таких додаткових прибутків буде зосереджена на фінансово-економічному розвитку підприємства, а решта відійде в тіньову сферу. Лауреат Нобелівської премії з економіки 2001 р. Джозеф Стігліц у цьому контексті висловився так: «Просте зниження податків призначене не для стимулювання економіки, а для передання грошей тим, у кого їх і так багато»²¹⁹.

Значно доцільніше було б використати для економічного зростання політику цільового стимулювання інвестицій за допомогою податків (рис. 4.2).

²¹⁹ Joseph E. Stiglitz. The Perils of 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.project-syndicate.org/commentary/stiglitz147/English>

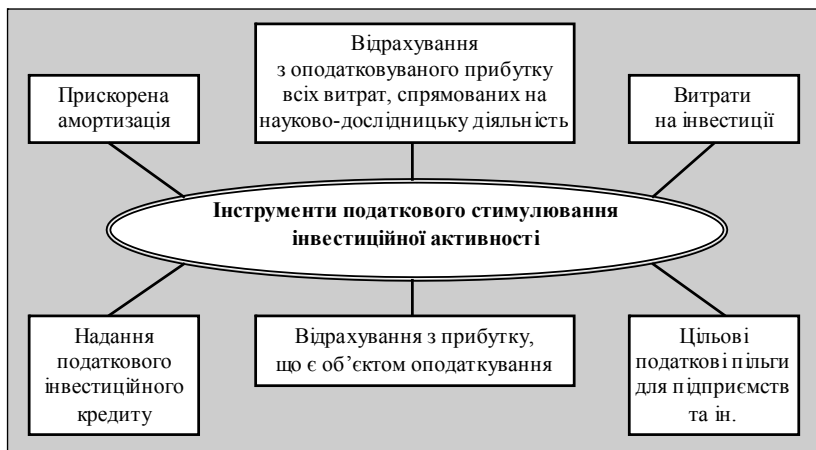


Рис. 4.2. Інструменти податкового стимулювання інвестиційної активності в регіоні

Унікальність зазначених інструментів полягає у тому, що державні та регіональні владні інституції свідомо надають суб'єктам господарської діяльності додаткові кошти з отриманого ж ним прибутку, якщо зекономлені на оподаткуванні ресурси підуть у сферу інвестиційної діяльності. Таке опосередковане бюджетне фінансування для підприємницьких бізнес-структур більш вигідне, ніж залучені під аналогічні цілі дорогі кредитні кошти. Зазначимо, що при використанні активних методів податкового стимулювання надаються пільги підприємствам тільки після здійснення ними інвестиційної діяльності. Якщо отриманий прибуток витрачається не на інвестиційні цілі, то з нього доведеться сплачувати податок у повному обсязі.

Як доказ успішності такої моделі можна навести податкову практику США. Там за останні півстоліття спостерігалось випереджальне зростання обсягів амортизаційних відрахувань. За 1950 – 2003 рр. вони зросли у 90,2 разу, а податок на прибуток – лише в 13,1 разу. У 2003 р. амортизаційні відрахування становили 1135,9 млрд. дол. США, що на 114,8 млрд. дол. перевищувало загальну суму оподаткованого прибутку підприємств і аж на 901 млрд. дол. США – суму сплаченого податку на прибуток. Ще у середині XX ст. у розвинутих

країнах світу частка амортизаційних відрахувань у структурі інвестицій становила 25–30%, сьогодні – близько 70–80%. Частка прибутку, який витрачається на інвестиції, скоротилась від 50% до 5–10%. Позикові кошти сьогодні теж не є базою для інвестиційно-інноваційного розвитку економіки. Їх частка у загальному обсязі інвестицій не перевищує 15% (раніше досягала 30%). Для порівняння, в Україні частка амортизації в структурі інвестицій становить 15–20%²²⁰

Отже, використання чинника прискореної амортизації як основи для інвестиційного стимулювання пояснюється його внутрішніми властивостями. Прискорена амортизація є субсидією на інвестиційну діяльність за рахунок державного бюджету. Амортизаційні відрахування за своєю природою є найстабільнішим джерелом коштів для підприємства, які не залежать від зміни зовнішньої ситуації. Крім того, вони є власними коштами суб'єкта господарювання, що дає можливість йому не залучати позики у вигляді недешевих кредитів для інвестування. Контроль державних органів за цільовим призначенням амортизаційного фонду і штрафи у вигляді додаткового податкового навантаження є найкращою запорукою для того, щоб витратити його на модернізацію і розширення виробництва. Прискорена амортизація дає змогу отримати гроші вже сьогодні, тобто у перші роки після введення основних фондів, і спрямувати їх на подальший розвиток.

На основі цього можна стверджувати, що саме зменшення податкових ставок та сумнівна практика пільг, які є в Україні, не є гарантіями економічного зростання певного регіону. Для реального стимулювання регіонального інвестиційного клімату потрібно провести значно глибші реформи та використати напрацьований досвід інших країн.

Світовий досвід показує, що тільки гнучкість державного управління інвестиційно-інноваційними процесами, залучення до активного сприяння інноваційному розвитку місцевих органів влади дають змогу досягти стабільності та ефективності виробництва. Тому питання вибору інвестиційно-інноваційної стратегії має займати провідну позицію у формуванні напрямів розвитку регіональної економіки,

²²⁰ Герасименко П. Податок на прибуток – чинник стимулювання економіки? [Електронний ресурс] / Герасименко П. – Режим доступу: http://zaxid.net/home/showSingleNews.do?podatok_na_pributok__chinnik_stimulyvannya_ekonomiki&objectId=1127412

забезпечення її ефективності, а також соціальної стабільності. Основним інструментом забезпечення інвестиційно-інноваційної привабливості територіальної громади варто вважати Стратегію розвитку регіону, проте отримання соціальних та економічних ефектів від її реалізації потребує насамперед стабільного фінансування, використання інноваційних технологій, ефективного управління тощо (рис. 4.3).

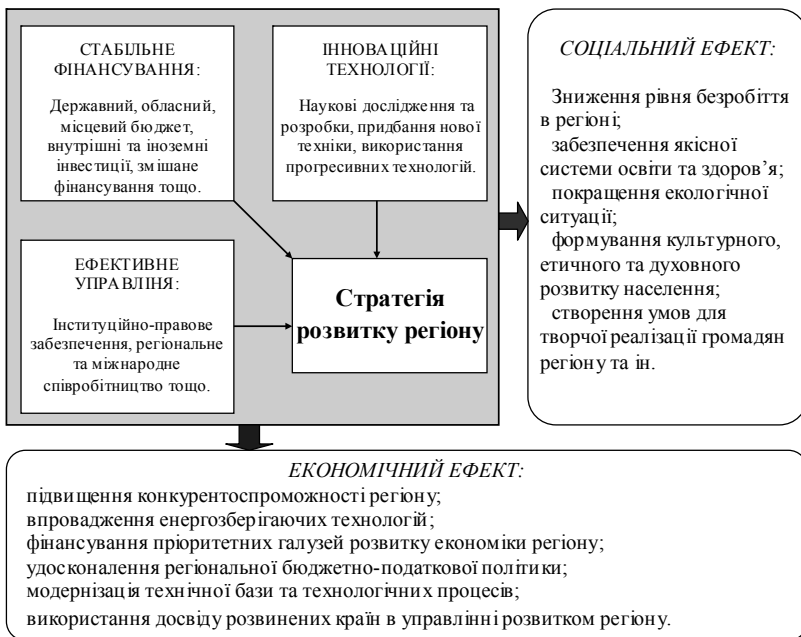


Рис. 4.3. Основні чинники та наслідки Стратегії розвитку регіону

Варто зазначити, що Стратегія розвитку регіону переважно розробляється відповідно до державних законодавчих документів та особливостей розвитку територіальних одиниць регіону (сід, міст, районів тощо). Ефективність Стратегія розвитку регіону залежить від виконання чіткої послідовності дій органами управління, суб'єктами господарювання та населенням з метою удосконалення

засобів реалізації запланованих цілей в майбутньому – алгоритму удосконалення стратегічного розвитку регіону (рис. 4.4).



Рис. 4.4. Алгоритм удосконалення стратегічного розвитку регіону

Акценти в майбутньому процесі реалізації алгоритму удосконалення стратегії розвитку територіальної громади:

– акценти в реалізації стратегії розвитку громади, а не на розвитку території, на розвитку особистості, а не на розвитку жителя міста як інструмента;

– використання дорадчого важеля моральних авторитетів громади;

– здоровий житель – здорова громада;

– запровадження традицій «збереження енергії» як технологічного бренду територіальної одиниці;

– підтримка міською владою стратегій розвитку закладів освіти як частини стратегічного плану розвитку регіону;

– створення ефективних механізмів впровадження інноваційних науково-дослідних продуктів в міському середовищі.

– допомога у створенні ліфтів соціальної мобільності для молодих вчених та студентів, котрі працюють в напрямку розвитку регіону;

– створення вдалих локальних концепцій розвитку в регіоні, беручи до уваги фахові та синергетичні можливості партнерів;

– залучення до співпраці з університетами бізнес організацій як потенційних партнерів;

– фіксація співпраці через прийняття пакету регуляторних актів обласної ради, через накази ректорів та науково-дослідну діяльність університетів.

4.3. Зарубіжний досвід використання податкових інструментів у контексті регіонального розвитку

Динамічний суспільний розвиток країни вимагає реформування діючої податкової системи з урахуванням змін складових та структури преференційного оподаткування, які були б збалансованими зі стратегією економічного розвитку та не створювали перешкод у досягненні основної економічної мети – фінансової безпеки держави, а отже, фінансової стабільності та підвищення

загального добробуту громадян. Важливим регулюючим сегментом податкових реформ у цьому векторі для забезпечення визначених цілей є вдосконалення преференційного оподаткування в Україні. Негативний вітчизняний досвід у використанні пільгових та безпільгових податкових преференцій, поєднаний із суттєвими втратами бюджету, став причиною скорочення соціальних витрат держави, а також зменшення її участі в підтримці інноваційних проєктів, пов'язаних з фінансовими ризиками. Проте, як показує світова практика, податкові преференції відіграють важливу роль у перспективах сприяння соціально-економічному розвитку суспільства, а уряди тих країн, які за останні роки надто активно відмовлялися від функціонування тих чи інших преференцій, унаслідок світової економічної кризи переглянули свої позиції щодо їх тотального вилучення. Саме тому вдосконалення преференційного оподаткування в Україні вимагає вивчення зарубіжного досвіду.

Податкові преференції є одним із найефективніших інструментів регулювання соціально-економічних процесів у країнах з розвинутою економікою. Як показує досвід європейських держав, найбільшого поширення вони набули у сфері оподаткування індивідуальних доходів громадян. Найчастіше серед пільгових преференцій такого типу є: родинні пільги, пільги на дітей; пільги для осіб, що самостійно виховують малолітніх дітей; пільги для осіб із фізичними вадами розвитку; ремонтно-будівельні пільги, а також окремі звільнення для військовослужбовців чи осіб, інфікованих вірусом імунодефіциту людини. Під час формування преференційних податкових ставок враховують індивідуальні особливості платників податків.

Практика подоходного оподаткування фізичних осіб забезпечує диференційований підхід до визначення податкових зобов'язань платників податків у більшості країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)²²¹, оскільки держави

²²¹ Із травня 2010 року Організація економічного співробітництва та розвитку налічує 35 країн: Австралія, Австрія, Бельгія, Великобританія, Греція, Данія, Естонія, Ізраїль, Іспанія, Ісландія, Ірландія, Італія, Канада, Корея, Люксембург, Мексика, Німеччина, Норвегія, Нова Зеландія, Нідерланди, Польща, Португалія, Словаччина, Словенія, США, Туреччина, Угорщина, Фінляндія, Франція, Чехія, Швейцарія, Швеція, Чилі, Японія.

прагнуть забезпечити й утримати відповідний рівень життя громадян, здебільшого застосовуючи пільгові податкові преференції у вигляді нульової ставки податку та знижених податкових ставок. Варто зауважити, що диференційований підхід до оподаткування індивідуальних доходів у цих країнах базується на застосуванні прогресивної шкали оподаткування.

Нульову ставку застосовують у десяти державах ОЕСР: Австрії, Австралії, Греції, Ірландії, Люксембурзі, Німеччині, Фінляндії, Франції, Швейцарії, Швеції; інші преференції щодо оподаткування доходів громадян є актуальними для переважної більшості країн ОЕСР (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

**Преференційне оподаткування доходів фізичних осіб
в окремих країнах ОЕСР за станом на 01.01.2010 р., євро²²²**

Країна	Дохід, що оподатковується за нульовою ставкою, євро	Розмір пільги, євро
1	2	3
Австралія	3240	–
Австрія	3640	887
Бельгія	–	5480
Великобританія	–	6987
Греція	8400	–
Голландія	–	1647
Данія	–	4633
Ірландія	5210	1520
Ісландія	–	3561
Іспанія	–	3305,57
Канада	–	740
Люксембург	9750	600
Мексика	–	347

²²² Організація економічного співробітництва та розвитку : економічне співробітництво: міжнародні організації [Електронний ресурс] // Міністерство закордонних справ України. – К. : 2011. – Режим доступу до стор.: <http://www.mfa.gov.ua/mfa/ua/publication/content/2925.htm>
 Behavioral determinants of entrepreneurship in Poland. Behavioral dimension of entrepreneurship / [Grzybowski M., Kicia M., Doszyn M. i in.] pod. red. P. Kulawczuka. – Gdańsk: Fundacja Rozwoju Uniwersytetu gdańskiego, 2010. – 394, [2] s.

Продовження таблиці 4.4

1	2	3
Німеччина	7236	–
Норвегія	–	4130
Південна Корея	–	807
Польща	–	129
Португалія	–	208,80
Словаччина	–	941
США	–	7352
Туреччина	–	213
Угорщина	–	153
Фінляндія	11500	11500
Франція	4121	–
Чехія	–	1206
Швейцарія	8743	–
Швеція	29803	3493
Японія	–	5710

Преференції щодо оподаткування доходів фізичних осіб узагалі не застосовуються у Новій Зеландії та Італії. Із табл. 4.4 видно, що більшість держав, які входять до всесвітньої Організації економічного співробітництва та розвитку, а з-поміж них країни ЄС – 15 (країни Європи, що ввійшли до складу ЄС до 2004 р.) застосовують преференції щодо податку з доходів фізичних осіб, а це суттєво зменшує розмір податкового зобов'язання платника податку.

Водночас у країнах ЄС є інша можливість оподаткування індивідуальних доходів, за якою базою фіскального навантаження є спільний дохід сім'ї (родини). Диференційований підхід до визначення сукупного сімейного доходу передбачає запровадження методу оподаткування доходів домогосподарств. Домогосподарства в країнах ЄС характеризуються доволі різноманітними ознаками, оскільки їх члени одержують неоднакові доходи, в тому

числі і від підприємницької діяльності. Загалом домогосподарства в країнах ЄС – 15 поділяються на 8 типів:

1) особа без дітей, що отримує дохід у розмірі 67% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;

2) особа без дітей, що отримує дохід у розмірі 100% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;

3) особа без дітей, що отримує дохід у розмірі 167% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;

4) самотня мати (батько), що виховує двох дітей та отримує дохід у розмірі 67% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;

5) подружжя, що виховує двох дітей, де один із батьків отримує дохід у розмірі середньомісячної заробітної плати працездатної особи;

6) подружжя, що працює і виховує двох дітей, причому отриманий спільний дохід розподіляється між батьками на 100–33% від розміру середньомісячної заробітної плати;

7) подружжя, що працює і виховує двох дітей, причому одержані доходи діляться між партнерами на 100–67% середньомісячної заробітної плати працездатної особи;

8) подружжя, що працює; без дітей, причому отримані доходи розподіляються між партнерами на 100–33% середньомісячної заробітної плати працездатної особи.

Ставки податку на доходи фізичних осіб відповідно до типів господарств у країнах ЄС-15 відображені у табл. 4.5.

У більшості країн ЄС, як видно з табл. 4.5, розмір преференційної ставки у випадку оподаткування сукупного родинного доходу переважає на користь платника податку порівняно з оподаткуванням доходу самотнього платника податку. На противагу цьому, у Великобританії, Греції, Фінляндії та Швеції ставки оподаткування сукупного родинного доходу майже не відрізняються від оподаткування доходу самотнього платника податку – вони є або аналогічними, або дещо нижчими. Найбільші диспропорції щодо оподаткування доходів домогосподарств простежуються передусім у Люксембурзі та Німеччині, що вказує на небайдужість держави до вивчення соціально-економічного становища домогосподарств та методів оподаткування їх доходів.

Таблиця 4.5

**Преференційні ставки податку на доходи фізичних осіб
у країнах ЄС – 15 щодо типів домогосподарств у 2007–2010 рр.
(у % до нарахованого доходу)²²³**

Країна	Тип домогосподарства							
	2	3	4	5	6	7	8	9
Австрія	5,2	10,9	17,3	-5,5	5,0	4,6	6,1	7,8
Бельгія	21,2	28,0	34,8	14,4	17,1	21,7	21,8	23,8
Великобританія	13,2	16,5	19,11	1,6	15,4	12,4	14,5	12,4
Голландія	5,1	6,7	21,7	2,9	4,8	5,8	6,0	5,8
Греція	1,2	2,9	8,2	0,0	3,3	2,6	2,5	2,9
Данія	29,3	33,5	41,8	29,3	26,7	29,3	31,8	29,3
Ірландія	12,5	19,4	30,0	3,2	10,1	12,5	14,8	12,5
Іспанія	5,4	11,7	16,8	0,0	2,5	6,9	6,9	8,8
Італія	16,0	20,2	24,9	10,8	16,1	15,4	17,5	16,6
Люксембург	5,9	11,5	20,7	0,0	0,0	0,0	2,5	3,5
Німеччина	15,3	21,2	28,7	-0,4	0,1	7,8	12,6	15,3
Португалія	2,7	6,6	13,3	0,0	2,5	2,9	4,1	4,9
Фінляндія	1,2	27,3	34,5	21,2	27,3	32,8	24,9	32,8
Франція	10,0	14,2	19,0	7,6	7,6	8,7	10,0	10,7
Швеція	24,9	27,2	34,9	24,9	27,2	26,1	26,3	26,1

В Україні практики оподаткування доходів домогосподарств загалом немає, що є однією з основних детермінант негативного впливу на формування сім'ї та родинних зв'язків як найважливіших суспільних інститутів держави. Вітчизняним законодавством передбачено отримання преференцій у сфері оподаткування індивідуальних доходів громадян лише у випадку неповної сім'ї (самотня мати, батько або вдова, вдівець), а також сім'ям, що виховують трьох та більше дітей²²⁴. Такий прояв соціального захисту малозабезпечених

²²³ Behavioralne determinanty rozwoju przedsiębiorczości w Polsce. Behawioralny wymiar przedsiębiorczości / [Grzybowski M., Kicia M, Doszyń M. i in.]; pod. red. P. Kulawczuka. – Gdańsk: Fundacja Rozwoju Uniwersytetu gdańskiego, 2010. – 394, [2] s.

²²⁴ Кізіма Т. О. Фінанси домогосподарств: сучасна парадигма та доміанти розвитку : моногр. / Тетяна Олексіївна Кізіма ; [вст. слово С. І. Юрія]. – К. : Знання, 2010. – 431 с.

та багатодітних сімей, враховуючи загальний рівень доходів населення, відображає деструктивний вплив податкової політики на сприяння покращенню суспільного добробуту. На наш погляд, використання в Україні досвіду оподаткування сукупного (сімейного) родинного доходу або доходів домогосподарств дало б позитивний результат з точки зору стимулювання формування родинних зв'язків, адже згідно зі статистичними даними, за перше півріччя 2010 р. кількість розлучень сягнула 57,8 тис.²²⁵ Цей показник є найвищим серед країн Західної і Центральної Європи. Крім того, диференційований підхід до оподаткування сукупного сімейного доходу дасть змогу оптимізувати надходження до бюджетів, перерозподілити частину доходів на менш захищені верстви населення, що позбавило б державу необхідності додаткових витрат, пов'язаних із соціальними виплатами, що зменшить рівень корупції у державних органах влади, а також опосередковано гальмувала б процеси, пов'язані зі старінням нації, оскільки в Україні незначне збільшення народжуваності за останні роки згідно зі статистичними показниками спостерігається поряд із щорічним зменшенням населення.

Особливу увагу в контексті оподаткування доходів фізичних осіб варто звернути на методи, що застосовує Польща, яка фактично пройшла ідентичні етапи економічного розвитку. Прогресивна шкала оподаткування доходів забезпечує стабільну підтримку наймасивнішого прошарку населення – середнього класу, яку з метою підвищення соціального рівня населення було змінено за останні два роки, враховуючи наслідки світової економічної кризи, так:

а) у 2008 р.²²⁶

– при отриманні доходу в обсязі до 44 490 злотих на рік – ставка податку становила 19%. Крім того, існувала безпільгова податкова преференція у формі неоподаткованого мінімуму (586 злотих 85 гр.), яка зменшувала податкове зобов'язання платника податку;

²²⁵ Лашенко О. Кількість розлучень в Україні неухильно зменшується (Радіо Свобода © 2011 RFE/RL, Inc.) [Електронний ресурс] / О. Лященко, М. Набока // Радіо Свобода, 2011. – Режим доступу до стор. : <http://www.radiosvoboda.org/articleprintview/2327342.html>

²²⁶ 2010 рік 1EUR=3,956 PLN; 1UAN=0,383 PLN; 2009 рік 1EUR=4,143 PLN; 1UAN=0,355 PLN; 2008 рік 1EUR=4,018 PLN; 1UAN=0,381 PLN.

– за умови одержання річного доходу в межах від 44 490 злотих до 85 528 злотих податкове зобов’язання становило 7 866 злотих 25 гр. Сума, яка перевищувала дохід 44 490 злотих на рік, оподатковувалася за ставкою 30%;

– при отриманні доходу 85 528 злотих на рік і більше – податкове зобов’язання становить 20 177 злотих 65 гр. Сума, що перевищувала річний дохід платника податку в обсязі 85 528 злотих, оподатковувалася за ставкою 40%²²⁷.

Світова економічна криза та соціально спрямована економіка Польської Республіки спонукали уряд держави послабити податковий тягар на фізичних осіб, зменшуючи ставку оподаткування їхніх доходів так:

б) у 2009–2011 рр.:

– при отриманні доходу в обсязі до 85 528 злотих у рік ставка податку становить 18%, причому безпільгова податкова преференція у формі неоподаткованого мінімуму доходів громадян становила 556 злотих 02 гр.;

– при отриманні доходу 85 528 злотих на рік і більше податкове зобов’язання становить 14 839 злотих 02 гр. Сума доходів платника податку, яка перевищує 85 528 злотих на рік, оподатковується за ставкою 32%²²⁸.

При цьому сума, що зменшує податкове зобов’язання платника податку в Польщі на один місяць, становить 46 злотих 33 гр., на рік – 556 злотих 02 гр. Річний дохід, який не підлягає оподаткуванню, складає 3 091 злотий.

На наш погляд, в Україні можна використати досвід Польщі у запровадженні прогресивної шкали оподаткування, оскільки це сприяло б інтенсивнішому формуванню та зміцненню середнього класу в суспільстві, а також відновити поняття неоподатковано-

²²⁷ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 rok [Електронний ресурс] / Departament podatkow dochodowych // Ministerstwo Finansów. – Warszawa, 2009. – Режим доступу до стор. : http://www.mf.gov.pl/_files/_podatki/statystyki/za_2008/rozpit_2008.pdf

²²⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2011 r. : z dnia 5 października 2010 r. nr 194, poz. 1288 str. 1 [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. – Warszawa: Sejm, 2010. – Режим доступу до стор. : <http://infor.pl/skany/spis.php?rodzaj=dzu&rok=2010&num=194&poz=1288str=0001>

го мінімуму доходів фізичних осіб, що дало б змогу найманому працівникові – фізичній особі-платникові податку – легально одержувати більші доходи, а його роботодавцеві зменшити відсоток нелегальних виплат «заробітної плати у конвертах».

У країнах ЄС використовуються й інші преференції, пов'язані зі зменшенням податкового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб. Зокрема, використання будівельно-ремонтної пільги сприяло швидкому оновленню та модернізації об'єктів нерухомості. Уряд Польщі, скориставшись податковою преференцією такого типу, запровадив відшкодування ПДВ (податку на товари та послуги) фізичним особам, які придбали будівельні товари та скористалися послугами будівельно-ремонтних фірм і мали на підтвердження цього відповідні документи (фіскальні чеки або фактури та податкові накладні)²²⁹. Крім того, у Польщі застосовували преференційну ставку ПДВ – 7% до 30 квітня 2004 р. та 22% від 1 травня 2004 р. (23% з 2011 р. по 2013 р.) винятково на товари, пов'язані з ремонтом та будівництвом, навіть, за умови їх реалізації разом із придбанням будівельних товарів. Оцінивши результат функціонування такої преференції, її дію було продовжено ще на кілька років, однак її застосування звузилося до придбання окремих будівельно-ремонтних матеріалів, визначених Урядом Польщі. Це дало змогу за короткий термін з мінімальними затратами коштів державного та місцевих бюджетів оновити та модернізувати більшість об'єктів нерухомості, а заощаджені кошти використовувати на оновлення та модернізацію транспортно-зв'язкових сполучень, будівництво нових доріг та інших об'єктів, які є в підпорядкуванні державних органів виконавчої влади.

Оскільки в Україні з початком світової економічної кризи суттєво знизилися показники, пов'язані з реалізацією будівельних матеріалів та виконанням будівельно-ремонтних робіт, варто було б скористатися досвідом Польщі, запровадивши такий вид податко-

²²⁹ Ustawa o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym : z dnia 29 sierpnia 2005 r. nr 177, poz. 1468 z późn. zm. [Електронний ресурс]// Dziennik Ustaw. – Warszawa: Sejm, 2005. – Режим доступу до стор. : <http://prawo.money.pl/akty-prawne/dziennik-ustaw/ustawa;z;dnia;29;sierpnia,dziennik,ustaw,2005,177,1468.html>

вої преференції, бо крім сприяння швидкого відновлення об'єктів нерухомості така пільга стане стимулом легалізації будівельного бізнесу в Україні, збільшенню кількості платників податку на додану вартість, які ведуть господарську діяльність у будівельно-ремонтній сфері, що збільшить доходи бюджету, а також зробить більш прозорішими розрахунки щодо справляння ПДВ.

Ще однією, доволі поширеною, преференцією у країнах ЄС, яка привернула нашу увагу і спонукала до детальних досліджень щодо її використання, є зменшення податкового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб-користувачів Інтернет-мережі, під'єднаної у власному помешканні. Більшість країн Європейського Союзу активно пропагує такий вид комунікацій, стимулюючи до його використання шляхом запровадження податкових пільгових преференцій, зокрема застосування так званої «інтернет-пільги». У вітчизняній податковій практиці доцільно було б застосувати досвід Польщі, за яким реалізація такої пільгової преференції передбачає відшкодування податку на додану вартість у повному обсязі (23%) фізичним особам, які користуються Інтернет-ресурсом із мережі, підключеної у житлі, власниками якого вони є, де безпосередньо проведена комунікаційна мережа, а сам користувач повинен надати щомісячне підтвердження оплати за користування Інтернет-мережею. Однак послуги, пов'язані з придбанням персонального комп'ютера, його модернізацією та ремонтом, до уваги не беруться. Якщо більшість пільгових податкових преференцій у Польщі, згідно з вимогами ЄС, поступово скасовується, та пільга щодо використання Інтернет-комунікацій розповсюджується уже на сьогодні, згідно з чинним законодавством Польщі, навіть на користувачів мобільного Інтернету та відвідувачів інтернет-кафе. При цьому платникові податку потрібно мати податкові накладні чи інші форми розрахунку, де вказано суми ПДВ, сплачені фізичною особою у процесі використання трафіку Інтернет-зв'язку.

В Україні застосування такої пільги було б дуже актуальним, адже на сьогодні вкрай важливими є забезпечення населення України можливостями швидкого обміну інформацією та якісними методами комунікативного зв'язку, що спонукало б до розвитку, удосконален-

ня й інтелектуального утвердження молодого покоління, стримувало міграційні процеси, пов'язані з пошуком інформації. Застосувавши податкову преференцію щодо користувачів Інтернет-ресурсу, можна було б швидкими темпами забезпечити всебічний розвиток молодого покоління, а також людей пенсійного віку, які з отриманнями нових можливостей та використанням набутих навичок підтримували б свою життєздатність та доводили свою необхідність суспільству. Крім того, більшої значущості набула б комунікативна здатність громадян, полегшення адаптуватися у суспільному просторі особам із обмеженими фізичними можливостями та особливими потребами.

Практика застосування податкових преференцій поширюється і на функціонування юридичних осіб. Як правило, це стосується платників податків, які реалізують свій виробничий потенціал у сфері малого та середнього бізнесу. Податкова політика, яку проводить держава у сфері оподаткування доходів юридичних осіб, цілеспрямовано впливає на ділову активність суб'єктів господарювання та поведінку інвесторів шляхом упровадження спеціальних преференцій таких, як прискорена амортизація для виробничих інвестицій, податкові кредити для придбання засобів виробництва та обладнання, а також нижча ставка податку на доходи юридичних осіб певних галузей промисловості. У табл. 4.6 наведені окремі види пільгових податкових преференцій щодо податку на доходи юридичних осіб, які діють у межах країн Великої сімки (G7).

Таблиця 4.6

Податкові преференції для юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності країн Великої сімки у 2007 – 2010 рр.²³⁰

Країна Преференція	Канада	Франція	Німеччина	Італія	Японія	Великобританія	США
1	2	3	4	5	6	7	8
Податкові канікули	немає (за винятком 3 провінцій)	2 роки – повне звільнення; 3 роки – 50%	немає	10 років податкові канікули	немає	немає	немає

²³⁰ Behavioralne determinanty rozwoju przedsiębiorczości w Polsce. Behawioralny wymiar przedsiębiorczości / [Grzybowski M., Kicia M, Doszyń M. i in.] pod. red. P. Kulawczuka. – Gdańsk: Fundacja Rozwoju Uniwersytetu gdańskiego, 2010. – 394, [2] s.

Продовження таблиці 4.6

1	2	3	4	5	6	7	8
Інвестиційний податковий кредит	регіональні території пріоритетного розвитку, а також дослідження та розвиток	навчання, тренінги та дослідження і розвиток	є	немає	пільга кредитна, а також дослідження і розвиток, енергозбереження	податковий кредит, гранди	навчання, тренінги та дослідження і розвиток
Спеціальні економічні зони (СЕЗ, ТПР, ТП)	немає	немає	є	немає	немає	є	часткове звільнення для власності США
Зменшення ставки податку	малі й середні підприємства	є	немає	немає	немає	є	звільнення доходів від експортної діяльності
Прискорена амортизація	є	є	є	немає	немає	100% в СЕЗ	засоби охорони навколишнього середовища

Як бачимо, найбільшим застосуванням серед економічно розвинутих країн Великої сімки відзначаються такі податкові преференції, як: податковий інвестиційний кредит і прискорена амортизація. Поширене застосування таких преференцій пояснюється тим, що мінімізується можливість зловживань як з боку платників податків, так і контролюючих органів – ухилення та уникнення від оподаткування, а також застосування корупційних схем щодо використання самих преференцій. Дещо менше застосовуються податкові преференції, пов'язані зі зменшенням ставок податку та преференції у вигляді СЕЗ, ТПР та ТП, оскільки тут рівень можливих зловживань щодо виконання податкових зобов'язань є суттєво вищим, ніж у випадку застосування інвестиційного податкового кредиту, прискореної амортизації. Щодо податкових канікул, то цей вид податкової преференції серед країн високого економічного рівня розвитку має найменше застосування. В умовах реалізації податкової преференції «податкові канікули» суб'єкт господарювання, який може використати преференцію такого типу (як правило, це новостворена фірма),

є звільненою упродовж двох-трьох років від сплати податків. Після завершення податкових канікул суб'єкт господарювання починає сплачувати податок на доходи юридичних осіб на загальних підставах. Так, у Канаді використовується податкова преференція типу «податкові канікули» лише у межах трьох провінцій; Франція повністю звільняє від сплати податкових платежів новостворені фірми терміном на 2 роки, а наступні 3 роки звільнення передбачаються у розмірі 50% від загальної суми нарахованих податкових платежів; в Італії передбачено найбільший термін щодо податкових канікул – 10 років, який застосовується до новостворених фірм. Коли фірма інвестує в такі активи, як нерухомість (будівлі та споруди), то держава починає оподатковувати дохід після завершення податкових канікул, що може суттєво вплинути на вартість капіталу під час дії податкової преференції у формі податкових канікул.

Відтак позитивний світовий досвід показує, що визначені аспекти у застосуванні податкових преференцій поряд з обґрунтованим та математично розрахованим аналізом їх функціонування доцільно застосувати у вітчизняній моделі оподаткування. Водночас держава має усунути негативні тенденції та протиріччя використання податкових преференцій, а також визначити власні пріоритети й шляхи організаційно-правового вдосконалення реалізації преференційного оподаткування.

Варто зауважити, що сукупність ознак застосування податкових преференцій та сучасні методи реалізації преференційного оподаткування в Україні, поряд з іншим, спричинили низку проблем, передусім пов'язаних із потенційною дієздатністю суспільства:

- неузгодженість у взаємofункціонуванні всіх суспільних інститутів;

- зростання соціальної напруги та масова міграція трудових ресурсів, що чинить деструктивний вплив на розвиток національної економіки;

- нестабільність і складність законодавства та невизначеність у прийнятті управлінських рішень;

– порушення класичних принципів формування податкової системи держави: економічної та соціальної справедливості щодо платників податків та рівномірності сплати податків;

– низький рівень податкової дисципліни;

– негативний вплив на загальний стан національної економіки.

Беручи до уваги вищезазначене, можемо зробити висновок про необхідність упровадження дієвих заходів щодо реформування та удосконалення функціонування податкових преференцій в Україні. Основною у демократичному поступі динамічних трансформацій вітчизняної податкової системи варто визначити розробку та впровадження стратегічних пріоритетів реалізації преференційного оподаткування, яка передбачає:

– визначення та впорядкування теоретичних засад преференційного оподаткування і розуміння його сутності як системи заходів, спрямованих на стимулювання та розвиток господарської діяльності, а також підтримку та покращення функціонування платників податків;

– проведення моніторингу практики застосування податкових преференцій та об'єктивний аналіз фіскальних наслідків їх функціонування в Україні;

– розробку стратегії реалізації преференційного оподаткування з урахуванням соціально-економічної доцільності на перспективу.

Отже, важливо зосередити увагу на тому, що для України у визначенні об'єктивної оцінки щодо фіскальних наслідків від функціонування преференційного оподаткування українською важливо дослідити досвід зарубіжних країн щодо застосування податкових преференцій. Крім того, припинення використання юридичними особами їх великої частки та спрямування переважно у сферу діяльності фізичних осіб дасть можливість позитивно оцінити економічну перспективу преференційного оподаткування, збільшити податкові надходження до бюджетів у вигляді податкових платежів, покращити соціальний рівень населення у державі, що, безумовно, визначить соціально-економічну доцільність застосування податкових преференцій загалом.

4.4. Шляхи вдосконалення оподаткування власності в умовах трансформації фінансових ресурсів територій

Розбудова інституту місцевого самоврядування в Україні значною мірою залежить від того, чи будуть створені реальні податкові інструменти для фінансової незалежності місцевого самоврядування та зміцнення місцевих бюджетів. Аналіз стану фінансових ресурсів муніципальних утворень підтверджує, що формування дохідної частини місцевих бюджетів переважно забезпечується за рахунок загальнодержавних податків і бюджетних трансфертів. Місцеві податки та збори як власне джерело бюджетів місцевого самоврядування становлять тільки незначну частину від доходів місцевих бюджетів. Як показує зарубіжний досвід, основою фінансової незалежності місцевої влади є місцеві податки, серед яких значне місце займають податки на майно, зокрема податки на нерухоме і рухоме майно. Саме майнові податки перетворюють місцеві податки на одне з основних джерел доходів органів місцевого самоврядування країн з розвинутою економікою та високим рівнем демократії. Майнові податки мають стати фінансовою основою самостійності органів місцевого самоврядування.

При реформуванні податкової системи потрібно передбачити кардинальну зміну підходів до місцевих податків, і вони не можуть розглядатися як другорядні податки, тільки фіскальнозначні. Зокрема, податки на майно здатні стати інструментом, який принципово змінить підхід до формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування в Україні.

З цією метою потрібно реформувати майнове оподаткування в нашій державі. Передусім до місцевих податків необхідно зберегти такі загальнодержавні податки, як плата за землю та податок з власників транспортних засобів й інших самохідних машин і механізмів, а також запровадити місцевий податок на нерухомість (будівлі та споруди) як для фізичних, так і для юридичних осіб.

На думку О. П. Кириленко, важливим напрямком реформування має бути зміцнення дохідної бази місцевих бюджетів, які

служують фундаментом всієї бюджетної системи та фінансовою основою місцевого самоврядування. Як зазначає науковець, досягти цієї мети неможливо лише кількістю місцевих податків і зборів, які здебільшого не відіграють суттєвої фіскальної ролі, або наданням права органам місцевого самоврядування самостійно запроваджувати на своїй території власні податки. Доцільно застосувати концептуально зовсім інший підхід: надати статусу місцевих тим загальнодержавним податкам, які традиційно у повному обсязі зараховуються до дохідної частини місцевих бюджетів (плата за землю, податок з власників транспортних засобів та інших машин і механізмів)²³¹.

Така позиція є цілком виправданою, оскільки платники податку знаходяться на території певних муніципальних утворень та їхні сплачені кошти могли би спрямовуватися на фінансування тих першочергових витрат, які необхідні для громад. Вважаємо, що надання статусу місцевих податків платі за землю і податку з власників транспортних засобів має передбачати цільове використання фінансових ресурсів від надходження цих податків.

Як стверджує професор О. П. Кириленко, доцільно розширити права місцевих органів влади та дозволити їм самостійно встановлювати місцеві податки і збори, крім тих, які передбачено законодавством. При цьому варто врахувати, що на місцях завжди існують додаткові можливості щодо залучення коштів у місцеві бюджети, які ефективно використовуються за кордоном. Наприклад, в англосаксонських країнах важливе значення для місцевих бюджетів має майновий податок, але в українському парламенті проект закону про впровадження цього найпоширенішого у світі прямого податку обговорюється вже тривалий час²³².

Такий підхід доцільно застосовувати з огляду на те, що територіальні громади України є дуже різними, тому надання можливості щодо встановлення місцевих податків та зборів місцевими радами залежно від специфіки регіону підвищило би рівень фінансової

²³¹ Кириленко О. П. Міжбюджетні відносини: стан і проблеми удосконалень / О. П. Кириленко // Фінанси України. – 2000. – № 6. – С. 64 – 69.

²³² Кириленко О. П. Зміцнення дохідної бази місцевих бюджетів / О. П. Кириленко // Фінанси України. – 1996. – № 9. – С. 35 – 39.

самостійності органів місцевого самоврядування. Особливої актуальності набуло розширення права місцевої влади при встановленні розмірів податку на нерухоме майно, яке доцільно запровадити.

З оподаткуванням нерухомості пов'язані труднощі як економічного, так і політичного характеру. До перших з них належать питання вибору форми оподаткування нерухомості, визначення оподатковуваної бази, розрахунку вартості об'єктів оподаткування, ставок податку, пільг та відмінностей в оподаткуванні деяких видів нерухомості (сільськогосподарських угідь, індустріальних районів, приватного житла). Крім цього, ухваленням рішень щодо оподаткування нерухомого майна займаються політичні діячі. Це питання зачіпає інтереси не суспільства загалом, а лише окремих його членів, тому діє сильне політичне лобі²³³.

Доходна частина місцевих бюджетів має формуватися переважно за рахунок оподаткування маломобільних податкових баз, наприклад, податків на нерухомість. Як зазначає І. Луніна, місцеві органи влади мають одержувати в своє розпорядження податки, в яких база оподаткування не відрізняється великою мобільністю й їх не можна перекласти на жителів інших регіонів²³⁴.

На думку професора О. П. Кириленко, потрібно зміцнити власну дохідну базу місцевих бюджетів України і передати їм такі доходи, які традиційно завжди належали до загальнодержавних: плату за землю та податок на нерухомість (поки що не запроваджений)²³⁵.

Необхідність запровадження податку на нерухомість шляхом внесення відповідних змін до Закону України «Про систему оподаткування» і прийняття низки інших нормативно-правових документів визнає більшість вітчизняних науковців. На їх погляд, це дасть змогу підвищити роль місцевих податків у наповнюваності місцевих бюджетів, при цьому частка місцевих податків у дохідній частині бюджету зросте до 50%. Україна залишається практично

²³³ Письменний В. Оподаткування нерухомого майна: зарубіжний практицизм, українські перспективи / В. Письменний // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. – 2004. – № 17. – С. 96 – 100.

²³⁴ Луніна І. Місцеві бюджети України: пошук нових підходів до проведення реформ / І. Луніна // Економіка України. – 1998. – № 3. – С. 31 – 41.

²³⁵ Кириленко О. П. Міжбюджетні відносини в Україні і світовий досвід / О. П. Кириленко // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 1998. – Вип. 6. – С. 44 – 47.

єдиною країною на просторі постсоціалістичних та пострадянських країн, де не запроваджено податок на нерухомість. Важливість такого питання загострюється також тому, що саме цей податок зміг би стати ефективним інструментом формування дохідної частини місцевих бюджетів. У цьому контексті заслуговує на увагу позиція науковця А. Шаха. Він визначає основні критерії, на основі котрих можна встановити, якому рівню бюджетної системи відповідають ті чи інші дохідні джерела, зокрема²³⁶:

1. Ефективність керування. Оподаткування тих чи інших податкових баз має керуватися тими рівнями бюджетної системи, які мають найбільш повну інформацію про їхній обсяг. Наприклад, у разі з доходом від операцій з капіталом найбільш точні зведення про розмір цього платежу, отриманого в різних регіонах країни і за кордоном, мають державні органи влади. У разі з податками на майно інформаційною перевагою володіють органи місцевої влади, тому що їм простіше оцінити вартість майна. Відповідно до цього критерію, дохід від операцій з капіталом має встановлюватися загальнодержавними органами влади, а податок на майно – місцевими органами влади.

2. Відповідність дохідних джерел видатковим повноваженням. Податковий інструмент має надаватися у розпорядження того рівня бюджетної політики, який її проводить. Прогресивні перерозподільчі податки, стабілізаційні інструменти та податки на природні ресурси за цим критерієм мають встановлюватися на загальнодержавному рівні й зараховуватися до державного бюджету, тоді як плату за проїзд по регіональних дорогах необхідно встановлювати на рівні регіону та зараховувати до місцевого бюджету.

А. Соколовська вказує на потребу перегляду системи місцевих податків і зборів, до якої обов'язково мають належати податок на майно та податок на транспортні засоби²³⁷. Вважаємо, що до цієї системи потрібно внести ще податок на будівлі й споруди.

²³⁶ Shah A. The reform of Intergovernment Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies. – The World Bank, 1994.

²³⁷ Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с. – (Вища освіта XXI століття).

О. Кириленко, узагальнюючи зарубіжний досвід місцевого оподаткування, підсумовує, що у фіскальній практиці обов'язково постає питання пріоритетності того чи іншого податку в місцевому оподаткуванні. Здебільшого фахівці зазначають, що найкращим місцевим податком є податок з нерухомого майна²³⁸. На сучасному етапі, який характеризується невизначеністю щодо порядку проведення оцінки нерухомого майна, відсутністю державного реєстру прав власності на нерухоме майно та іншими об'єктивними причинами, необхідно розглядати запровадження саме податку на будівлі й споруди окремо від земельної ділянки.

О. Романенко, досліджуючи місцеві бюджети як фінансову основу органів місцевого самоврядування, зауважує, що, на думку працівників державної податкової служби, в Україні основу місцевого оподаткування мають забезпечити майнові податки, зокрема місцеві податки на нерухоме майно юридичних осіб, на дорогоцінне нерухоме майно фізичних осіб, на землю і на спадщину²³⁹. Щодо пропозиції запровадження майнового податку тільки на дорогоцінне нерухоме майно фізичних осіб, то ми її не поділяємо та рекомендуємо оподатковувати всіх власників нерухомості – фізичних осіб – без винятку і застосовувати при цьому диференційовані розміри від обсягів майна. Пільги пропонуємо надавати тільки тим сім'ям, які перебувають у важких фінансових та матеріальних умовах. Перелік цих сімей, а відповідно, й об'єктів оподаткування, на які поширюватимуться пільги, повинні визначати органи місцевого самоврядування самостійно.

Нова бюджетна реформа досі ще не завершена. Необхідно далі вести роботу щодо запровадження чітких правил формування місцевих бюджетів, усунення неузгодженостей окремих положень Бюджетного кодексу України і внесення змін до порядку їхньої реалізації, тобто потрібно якнайшвидше ліквідувати перешкоди та створити належні умови для становлення місцевих бюджетів як самостійного інституту²⁴⁰.

²³⁸ Кириленко О. П. Місцеві фінанси: підруч. / О. П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.

²³⁹ Романенко О. Р. Фінанси : підруч. / О. Р. Романенко. – К. : Центр навч. літ-ри, 2003. – 312 с.

²⁴⁰ Кульчинський М. В. Проблеми бюджетного реформування в Україні / М. В. Кульчинський // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 25 – 29.

Надання регіонам більших можливостей у використанні фінансових ресурсів, що генеруються на їхній території, замість перерозподілу коштів через центральний бюджет, сприятиме прискоренню ринкових перетворень і більш ефективному використанню фінансових ресурсів держави²⁴¹.

Важливе значення для зміцнення місцевих бюджетів має запровадження земельного та майнового податків (майно підприємств і нерухомість громадян), що стимулюватиме їхнє ефективне продуктивне використання та зацікавленість у процесі обороту капіталу.

О. Василик, аналізуючи процес становлення і розвитку податкової системи України, визначає ряд її недоліків, які негативно впливають на економіку та бюджет держави. В цьому контексті він вказує, що частково виходом зі становища, яке склалося, може бути ухвалення законів про податок на майно юридичних осіб і податок на нерухоме майно фізичних осіб²⁴².

Професор В. Вишневський вважає за необхідне збільшувати частку власних податкових надходжень органів місцевого самоврядування, що є важливим напрямком зміцнення всієї бюджетно-фінансової системи України. З огляду на вимоги Європейської хартії про місцеве самоврядування та принцип податкової автономії органів місцевого самоврядування останнім потрібно дати змогу стягувати в крайньому разі, один чи два великих місцевих податки, ставки і базу якого вони зможуть регулювати самостійно відповідно до преференцій населенню. Як правило, таким джерелом насамперед називають податок на нерухоме майно (землю, будівлі та споруди), якому необхідно надати статус місцевого²⁴³.

Як зазначають Ю. В. Петленко і О. Д. Рожко, реформування місцевих податків та зборів у напрямку посилення їхнього фіскального значення має передбачати не лише зарахування до їхньо-

²⁴¹ Галушко О. С. Формування державного та місцевих бюджетів в умовах трансформації економіки / О. С. Галушко // Фінанси України. – 2001. – № 5. – С. 51 – 57.

²⁴² Василик О. Д. Теорія фінансів : підруч. / О. Д. Василик. – 4-те вид., доп. – К. : НІОС, 2003. – 416 с.

²⁴³ Вишневский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

го складу деяких загальнодержавних податків, а й введення податку на нерухомість²⁴⁴.

Зважаючи на багаторічний досвід ринкових країн у сфері майнового оподаткування та однозначну позицію науковців, які займаються цією проблематикою, на сучасному етапі реформування податкової системи України більшість фахівців погоджується з необхідністю запровадження в нашій державі податку на нерухоме майно (будівлі й споруди).

Зміни у системі оподаткування нерухомості мають передбачати запровадження податку на нерухомість, підвищення та диференціювання земельного податку на рівні як місцевих органів влади, так і на загальнодержавному рівні²⁴⁵.

Концепцією реформування податкової системи України запропоновано системний підхід до проведення реформування системи майнових податків, зокрема:

а) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів запропоновано вдосконалити через механізм:

– диференціації ставок податку залежно від типу транспортного засобу, строку його експлуатації та встановлення ставок у частинах мінімальної заробітної плати;

– перегляду системи пільгового оподаткування шляхом скасування пільг для юридичних осіб з одночасним наданням преференцій винятково для незахищених верств населення, зокрема пенсіонерів;

б) плата за землю передбачає таке вдосконалення:

– запровадження ставок плати за землю з урахуванням винятково грошової оцінки землі;

– вирівнювання податкового навантаження на суб'єктів господарювання різних напрямків економічної діяльності шляхом скасування пільгових ставок плати за землю і звільнення окремих платників від її сплати;

²⁴⁴ Петленко Ю. В. Місцеві фінанси: опорний конспект лекцій / Ю. В. Петленко, О. Д. Рожко. – К. : Кондор, 2004. – 282 с.

²⁴⁵ Чубук Л. П. Зміни у системі оподаткування нерухомості як перспективний напрям податкової політики / Л. П. Чубук // Фінанси України. – 2004. – № 3. – С. 99 – 105.

– розширення бази оподаткування за рахунок залучення: земель, зайнятих болотами, чагарниками, ярами тощо; наливних територій; земель несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів, щодо яких проведено грошову оцінку;

в) податок на нерухоме майно передбачає таке вдосконалення:

– запровадження податку на нерухоме майно, який має стати важливим засобом зміцнення бази власних доходів місцевих бюджетів усіх рівнів.

Перший крок у запровадженні податку на нерухоме майно зроблено під час реалізації проектів у Івано-Франківській та Луганській областях, де було змодельовано спрощену форму оподаткування на основі дуже низьких ставок податку з квадратного метра площі будівель (0,1 грн. – з житлових й 2,9 грн. – з комерційних). Навіть за таких умов додаткові доходи від сплати цього податку становили у середньому 25% доходів бюджетів найнижчого рівня з власних джерел²⁴⁶. Очевидну ефективність від запровадження такого податку практично не враховують представники як виконавчої, так і законодавчої влади, тому конкретні терміни запровадження податку на нерухомість залишаються не визначеними. Причини такого стану варто шукати у політичній площині. Ми поділяємо думку О. П. Кириленко, яка зазначає, що податок на нерухомість не запроваджують з політичних міркувань непопулярності такого заходу.

Базою оподаткування може бути оцінна вартість нерухомості:

– встановлення ставок податку на мінімальному рівні (від 0,05 до 0,1 відсотка) з поступовим їхнім підвищенням;

– запровадження податку на основі оцінної вартості майна, що потребує підготовчого етапу для створення належних баз даних з оцінки кожної одиниці нерухомості;

– зменшення бази оподаткування для громадян, які не мають надлишку житла, а також соціально вразливих верств населення.

21 жовтня 2009 р. представники Міжнародного валютного фонду направили Міністерству фінансів України коментарі до до-

²⁴⁶ Концепція реформування податкової системи України : розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 13. – С. 481.

кумента (Стратегія реформування податкової системи в Україні), який має замінити Концепцію реформування податкової системи України, затверджену розпорядженням Кабінету Міністрів України № 56-р від 19 лютого 2007 р. Рекомендації МВФ щодо податку на нерухоме майно полягають у такому:

1. Необхідно розглянути можливість встановлення податку на будівлі, а не тільки на житлові будинки як це запропоновано у Стратегії реформування податкової системи в Україні, для поліпшення структури міжбюджетних відносин та посилення підзвітності й прозорості.

2. Фінансова автономія щодо фінансових надходжень місцевих бюджетів є фундаментальною передумовою, а впровадження майнових податків на землю та будівлі – важливим завданням для досягнення цієї мети. Вони мають бути чітко враховані при фінансуванні місцевих послуг й інфраструктури.

Постановою Кабінету Міністрів України № 1359 «Прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2008 – 2010 роки» від 25 вересня 2006 р. пріоритетними завданнями податкової політики на середньострокову перспективу, які сприятимуть економічному зростанню і забезпечуватимуть виконання зобов'язань держави перед населенням, визначено:

– подальше зниження податкового навантаження (зокрема, зменшення ставок податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість);

– розширення бази оподаткування (у тому числі запровадження податку на нерухомість для фізичних осіб з 2009 р.)²⁴⁷.

Світова практика і фінансова наука виробили принципи майнового оподаткування, які необхідно враховувати при реформуванні оподаткування майна в Україні. Розглянемо основні з них:

1. Об'єктом оподаткування є земля, будівлі та споруди, тобто майно, яке відносно легко виявити й ідентифікувати.

²⁴⁷ Постанова Кабінету Міністрів України «Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2008 – 2010 роки» від 25.09.2006 р. № 1359 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1359-2006-%EF>.

2. За основу для розрахунку бази податку, як правило, береться ринкова вартість об'єктів, що стимулює їхнє економічне найбільш раціональне використання. При визначенні вартості об'єктів для майнового оподаткування застосовується капіталізована вартість об'єкта або як основа береться орендна вартість (потенційна середньорічна величина доходу від оренди нерухомого майна).

3. При визначенні вартості нерухомого майна, як правило, використовується не індивідуальна оцінка кожного окремого об'єкта, а масова оцінка на основі застосування стандартних процедур розрахунку вартості об'єктів з метою оподаткування. Це дає змогу оцінити велику кількість об'єктів при невеликих затратах.

Методика визначення оцінної вартості базується на:

– порівнянні продажів, тобто вивчення цін ринкових операцій з об'єктами нерухомості (Австралія, Данія, Швеція, а також Індонезія і Японія – для земельних ділянок);

– капіталізації доходу від потенційно найкращого та найбільш вигідного використання нерухомого майна (деякі кантони Швейцарії, окремі об'єкти нерухомості в Данії й Швеції);

– затратному методі, тобто розрахунку витрат, які необхідні були би на повне відновлення цього об'єкта нерухомості (Індонезія, Японія, Південна Корея – для будівель);

– поєднанні цих трьох перерахованих методів (США, Канада, Нідерланди).

4. Пільги надаються:

- соціально незахищеним платникам;
- за видами майна, яке забезпечує здійснення суспільнокорисних видів діяльності;
- за об'єктами, які перебувають у державній (муніципальній) власності.

Перевага надається пільгуванню об'єктів (типу нерухомості), а не платників. Однак, як показує практика, особливості підходу до пільг в оподаткуванні майна, простежуються практично в кожній країні. Наведемо окремі з них:

– в Данії, Південній Кореї, Чилі, Швеції та Японії пільги надаються винятково об'єктам оподаткування, а не платникам;

– в інших країнах поєднується надання пільг як на типи об'єктів, так і на платників. До пільгових категорій платників, як правило, зараховують пенсіонерів та інвалідів. Крім цього, в деяких країнах при наданні пільг враховується рівень доходів платника;

– до типів нерухомості, які повністю або частково звільнюються від сплати податку, в більшості країн належать об'єкти культури, освіти, а також ті, які використовуються для суспільних потреб, державного управління і релігійних цілей;

– звільнення від сплати податків може надаватися на фіксований термін з метою стимулювання певних видів діяльності.

Так, у Чилі, Швеції, Японії та двох штатах США пільга надається на новобудови протягом декількох років, а в Нідерландах – на період будови споруди.

5. Ставки податку залежать від конкретної законодавчої і економічної практики в країні, як правило ставки бувають фіксовані і змінні (бюджетні).

З огляду на основні принципи податки на майно мають виконувати три головні функції:

– фіскальну, тобто забезпечувати необхідний рівень надходжень до бюджету. Податок на нерухомість здатний забезпечити гідний і стабільний рівень надходжень у місцеві бюджети, оскільки нерухоме майно є найбільш стабільним об'єктом оподаткування порівняно з іншими видами активів та доходів;

– стимулюючу, тобто сприяти розвитку економіки. Оцінка нерухомості для оподаткування за її ринковою вартістю призводить до запровадження вищих податків за дорожчі будівлі й землю, що стимулює їх більш раціонально її використовувати чи передавати тим, хто зможе її використовувати з найбільшою вигодою;

– соціальну, тобто забезпечувати виконання принципу соціальної справедливості. Ця функція передбачає справляння більшої суми податку за більш цінну і більш вигідно розташовану нерухомість, тобто розподіляє податковий тягар найбільш справедливо, оскільки більше сплачує той, хто користується більш цінним майном.

На основі проведеного дослідження основних проектів законів щодо оподаткування нерухомості в Україні можна зробити висновок, що всі вони мають ряд спільних рис, переваг та недоліків.

По-перше, в усіх проектах не розроблений механізм або концептуальний підхід до оцінки майна при визначенні бази оподаткування. В окремих проектах міститься посилання на методику, яка буде визначена Кабінетом Міністрів України. Вважаємо, що це доцільно зробити безпосередньо в законі, якщо не повною мірою, то хоча би визначитися методологічно. Як відомо, існують різні принципи і методики оцінки майна, зокрема метод капіталізації доходів, метод аналогій, затратний метод.

Запровадженню податку на нерухомість має передувати велика робота щодо оцінки нерухомості й формування відповідної бази даних про вартість об'єктів оподаткування. Заслугує на увагу спосіб масової оцінки, що застосовується у світовій практиці. Вітчизняна історія також має приклади здійснення масових робіт з метою оподаткування. Так, у 1892 – 1893 рр. було проведено масштабну оцінку міського нерухомого майна міста Харкова, яка визначила весь подальший розвиток методології оцінки міської нерухомості у дореволюційній Росії. Принципи та підходи, застосовані при оцінці міської нерухомості Харкова, мало чим відрізняються від загальноновизнаних нині²⁴⁸.

Практичний досвід експертної оцінки майна в Україні свідчить про високий рівень суб'єктивізму.

Вважаємо, що на першому етапі оптимальним методом може бути застосування методики розрахунку податку на нерухомість шляхом встановлення абсолютних розмірів у грошових одиницях. Таку позицію поділяє В. М. Мельник щодо розрахунку податку на нерухомість без проведення оцінки вартості майна²⁴⁹.

Доцільно розглянути досвід щодо оцінки нерухомості, який використовувало бюро технічної інвентаризації, що враховує дату спорудження об'єкта та будівельні матеріали, з яких він збудова-

²⁴⁸ Чубук Л. П. Зміни у системі оподаткування нерухомості як перспективний напрям податкової політики / Л. П. Чубук // *Фінанси України*. – 2004. – № 3. – С. 99 – 105.

²⁴⁹ Мельник В. М. Податок на нерухоме майно: фіскально-адміністративні проблеми запровадження в Україні / В. М. Мельник, М. М. Мельник // *Фінанси України*. – 2008. – № 3. – С. 61 – 67.

ний, на основі відповідних коефіцієнтів, у тому числі й регіональних. Відповідно до нормативних документів бюро технічної інвентаризації самостійно проводить оцінку вартості нерухомості, яка могла би використовуватися для нарахування податку на майно.

По-друге, в усіх законопроектах пропонується механізм пільг, який визначає категорії пільговиків, а не об'єктів, щодо яких встановлюються пільгові умови. З теоретичної точки зору це не зовсім правильно. Погоджуємося з розробниками законопроектів, що платники з низькими доходами повинні мати певні пільги. Концептуальним напрямком для визначення пільгових категорій платників податку на нерухомість – фізичних осіб – може бути підхід, згідно з яким податкове навантаження визначається у вигляді фіксованого відсотка від доходу сім'ї, і в тому разі, коли податок перевищує вказану частку доходу, він вважається «надлишковим» та слугує основою для надання пільг. Одним з варіантів може бути застосування диференційованої шкали для кожного платника, яка коригується залежно від зміни величини доходу або розміру вартості майна. В цьому контексті прийнятними є норми проектів законів, що передбачають межу вартості майна (70 тис. дол. США, 400 тис. грн.), після якої пільги не діють, незалежно від того, хто його використовує. Практично до пільгових категорій належать переважно ветерани війни, учасники війни й інші заслужені особи, в яких доходи є доволі високі та зарахувати їх до категорії з особливо низькими доходами не можна (наприклад, візьмемо пенсію ветеранів війни, учасників війни). Тому оптимальним вважаємо варіант, коли категорію пільгових платників податку визначатиме кожна територіальна громада за певними уніфікованими критеріями, суть яких полягає в тому, що пільги надаються найбільш соціально незахищеним категоріям домогосподарств, які перебувають у важкому фінансовому становищі.

До позитивних сторін, які запропоновано в проектах законів, належать такі:

1. Податок на нерухомість розглядається як місцевий податок, який має суттєво збільшити надходження до місцевих бюджетів та стати одним з основних інструментів власної податкової бази для

формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування. Крім фіскальної й регулюючої функцій, податок на нерухомість трактується як важливий важіль впливу муніципалітетів на економічні та соціальні процеси розвитку територій.

2. Податок на нерухомість для юридичних осіб розглядається як альтернативний податок на прибуток.

З огляду на високий рівень тінізації економіки і широке застосування легальних схем мінімізації та ухилення від сплати податків саме такий принцип є виправданим на початковому етапі запровадження цього податку.

Узагальнюючи пропозиції щодо майнового оподаткування в Україні, відображені у відповідних проектах законів, можемо зробити загальний висновок, що всі вони не позбавлені недоліків у формуванні об'єктів оподаткування, бази оподаткування, ставок оподаткування, пільг і механізму адміністрування.

Водночас необхідно визнати, що саме ці законопроекти ставали об'єктами аналізу, дослідження та критики і сприяли проведенню роботи з напрацювання конкретних документів для запровадження податку на нерухомість в Україні.

Необхідно уточнити, що в одному з перших варіантів Податкового кодексу України передбачалось об'єднати в одному податку три, тобто податок на нерухоме майно, податок з власників транспортних засобів й плату за землю. Таке поєднання було зазнало критики, оскільки ці податки, особливо податок з власників транспортних засобів, значно відрізняються за порядком оподаткування, об'єктом, ставками і термінами сплати. Потрібно зазначити, що позитивом майнових податків щодо понять та категорій є заміна назви «податок з власників транспортних засобів» на «податок з транспортних засобів», оскільки податок справляється фактично не тільки з власників, а й з користувачів транспортними засобами.

Науковці звертають увагу на необхідність розширення повноважень органів місцевого самоврядування щодо впровадження місцевих податків²⁵⁰.

²⁵⁰ Кульчинський М. Місцеві бюджети і механізми їх реформування / М. Кульчинський // Фінанси України. – 2001. – № 9. – С. 98 – 104.

Зміцнення місцевого самоврядування неможливе без запровадження податку на нерухоме майно (нерухомість). Як відомо, податки на власність відповідають засадам справедливого оподаткування: володіння землею, нерухомістю, транспортними засобами є ознакою певного рівня доходів, і оподаткування об'єктів не суперечить вимозі врахування платоспроможності платників. Податки на нерухомість мають характерні особливості, які роблять їх зручними для використання як місцевих: нерухомість неможливо приховати чи перемістити на іншу територію, а отже, зводяться до мінімуму «природні» прагнення платників, спрямовані на ухилення від сплати податку. Крім цього, саме на місцевому рівні легше обліковувати, оцінювати й стежити за змінами бази оподаткування²⁵¹. В цьому контексті питання проведення моніторингу за змінами бази оподаткування також доцільно покласти на місцеві органи влади, оскільки вони зацікавлені в розширенні бази оподаткування та забезпеченні неможливості її приховування.

Для посилення ролі місцевого оподаткування у забезпеченні фінансової автономії органів місцевого самоврядування необхідно розширити перелік можливих об'єктів місцевого оподаткування шляхом внесення до нього податків на нерухомість (приміщення, будівлі, землі, споруди, транспортні засоби).

З огляду на досвід європейських країн для вдосконалення системи місцевого оподаткування в Україні до місцевих податків варто зарахувати плату за землю й податок з власників транспортних засобів.

Вважаємо, що надання майновим податкам статусу місцевих податків створює систему додаткових переваг як для місцевого оподаткування, так і для загальної податкової системи України. По-перше, оподаткування майна стає стабільним джерелом фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, зокрема місцевих бюджетів. По-друге, доходи від податку на майно використовуються на фінансування державних послуг у конкретній територіальній громаді, що показує зв'язок між платниками по-

²⁵¹ Худоба А. Г. Роль і значення місцевих податків і зборів у доходах бюджетів Волині / А. Г. Худоба // Фінанси України. – 2003. – № 4. – С. 33 – 34.

датків й отримуваними ними послугами, а це є важливим принципом організації ефективної системи оподаткування. По-третє, нерухомість не може бути переміщена, тому можливі регіональні відмінності у ставках податку не викликають небажаних наслідків. По-четверте, оцінка вартості нерухомості потребує повного знання умов місцевого ринку, що під силу, як правило, місцевій владі.

Аналізуючи напрацювання науковців щодо місцевих податків і зборів, доходимо однозначного висновку, що ці місцеві податки та збори не передбачають суттєвого збільшення ролі місцевих податків у бюджетах органів місцевого самоврядування. При реформуванні системи місцевих податків і зборів пропонуємо усунути неефективні місцеві податки та збори і ввести деякі нові, які також не будуть мати великого фіскального значення. Такий підхід до місцевого оподаткування призводить до того, що власна податкова база органів місцевого самоврядування з її низьким фіскальним значенням розуміється як щось другорядне, чому не варто приділяти особливої уваги.

Європейська хартія про місцеве самоврядування і Всесвітня декларація місцевого самоврядування визначають основні вимоги до побудови системи місцевого оподаткування і формування фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, а світовий досвід свідчить, що частка податкових надходжень власних місцевих податків є доволі високою у структурі дохідних частин місцевих бюджетів, передусім це стосується майнових податків. З огляду на те, що процес формування європейської моделі ринкової економіки на засадах громадянського суспільства передбачає розбудову інституту місцевого самоврядування, саме місцеві податки мають стати головним джерелом фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування в Україні.

Беручи до уваги висновки аналізу проектів законів щодо оподаткування нерухомості (будівель та споруд) і враховуючи їхні сильні й слабкі сторони, можемо стверджувати, що пропозиції до законодавчих змін щодо податку на майно є цілісними та повними.

Так, у них вказано, що об'єктом оподаткування є будівлі й споруди, у тому числі житлові квартири, а платниками – власники та орендарі будівель і споруд, у тому числі фізичні особи.

База оподаткування будівлі розраховується окремо щодо кожної будівлі й обчислюється шляхом множення площі будівлі у відповідних одиницях виміру (квадратні метри) на середню вартість одиниці виміру будівлі, визначену на 1 січня поточного року, або на середню вартість одиниці виміру нової будівлі.

Для оцінки середньої вартості одиниці виміру будівлі використовується метод аналогій. Як ми вже зауважували, що він вважається одним з оптимальних і ефективних методів, за яким середня вартість одиниці виміру будівлі встановлюється на підставі оцінки середньої вартості одиниці виміру площі будівлі, аналогічної до оподаткованої, залежно від матеріалу, з якого виготовлені стіни, місця розташування, призначення будівлі та інших факторів її оцінки.

Наголошуємо, що важливою є норма, яка передбачає, що розмір середньої вартості одиниці виміру площі будівлі, залежно від матеріалу, з якого виготовлені стіни, місця розташування, регіону і чисельності постійних жителів населеного пункту, встановлюється органом місцевого самоврядування за методикою оцінки, яка затверджується Кабінетом Міністрів України. Передбачається перегляд розміру середньої вартості одиниці виміру площі будівлі з періодичністю не рідше, ніж один раз на 5 років, але не частіше, ніж один раз на 3 роки. Необхідно вказати, що на таких нормах базується світова практика. База оподаткування будівель визначається платниками податку самостійно.

Позитивна сторона цього податку з огляду на роль місцевих податків у системі фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування – це надання повноважень встановлювати ставки податків на будівлі саме органам місцевого самоврядування в розмірі не нижче, ніж 1%, та не вище, ніж 2% від бази оподаткування. Базою оподаткування споруди (споруд) є балансова вартість (сукупна балансова вартість споруд), що перебувають у власності (користуванні – у разі фінансового лізингу) платника податку – юридичної особи. База оподаткування споруди розраховується окремо щодо кожної споруди. Для цілей оподаткування споруди сума амортизаційних відрахувань, нарахована протягом строку використання такої споруди, не може перевищувати 50% від її первісної балансової

вартості. Вважаємо, що введення цієї норми виправдовує те, що чинне законодавство дозволяє використовувати на підприємстві декілька методів амортизації.

Погоджуємося з точкою зору вчених, які пропонують оподатковувати незавершені об'єкти нерухомості житлового фонду, будівництво яких перевищує встановлений термін. Потрібно звернути увагу також на те, що певна група власників, які завершили будівельно-опоряджувальні роботи і фактично проживають у будинках, свідомо не вводять в експлуатацію та не виготовляють технічні паспорти, очікуючи на введення податку на нерухомість і сподіваючись не сплачувати податок на першому етапі його запровадження. Саме оподаткування об'єктів незавершеного будівництва не дасть змоги ухилитися власникам від оподаткування шляхом зволікання з терміном завершення будівництва й оформлення відповідної документації.

Ставки податку на споруди передбачаються у тих самих розмірах, що і для будівель, спосіб встановлення аналогічний, тобто органами місцевого самоврядування. Особливої уваги потребує питання пільг щодо податку на будівлі та споруди. Вважаємо, що достатньо повно й об'єктивно у проекті охоплено об'єкти, звільнені від оподаткування.

Щодо пільг для фізичних та юридичних осіб, то цей документ визначає доволі широке коло осіб, які звільняються на 100% або отримують певні пільги.

З огляду на зазначене вище, на першому етапі можна було би обмежитись неоподатковуваними мінімальними санітарними нормами площі житла в розрахунку на людину. Зокрема, власникам будівель надаються такі пільги:

а) база оподаткування будівлі, яка розташована на території населеного пункту з чисельністю постійних жителів 50 тисяч та більше і використовується сім'єю в податковому році як основне місце проживання, зменшується за цей рік на суму, обчислену на основі 21 квадратного метра загальної площі такої будівлі на кожного члена сім'ї плюс 10,5 квадратних метра на сім'ю, але не менше, ніж 80 квадратних метрів загальної площі будівлі, у разі проживання однієї самотньої особи або двох осіб пенсійного віку;

б) база оподаткування будівлі, яка розташована на території населеного пункту з чисельністю постійних жителів менше, ніж 50 тисяч, і використовується сім'єю в податковому році як основне місце проживання, зменшується за цей рік на суму, обчислену на основі 40 квадратних метрів на сім'ю, але не менше, ніж 120 квадратних метрів загальної площі будівлі, у разі проживання однієї самотньої особи або двох осіб пенсійного віку.

При запровадженні певних позитивних інновацій в оподаткуванні нерухомості ми наполягаємо на використанні принципово нової моделі надання пільг. Її суть полягає в тому, що категорію пільговиків визначає орган місцевого самоврядування, тобто ми категорично не погоджуємося із введенням неоподатковуваних мінімальних санітарних норм, оскільки такий підхід суттєво звужує базу оподаткування, зводячи її майже до мінімуму, а також з традиційним наданням пільг «zasлуженим громадянам», які не завжди є найбільш фінансово забезпеченими. До певної міри нашу думку поділяє фахівець з місцевих фінансів Ю. І. Ганущак, який стверджує: «Впроваджувати податок, від якого звільняють 98% платників, – вершина безглуздя». Навіть якщо податок на нерухомість буде впроваджено, то його платники матимуть моральне право вимагати, щоб фінансували тільки ті програми, які стосуються місця їхнього проживання²⁵².

Крім названих вище переваг та обґрунтування доцільності запровадження податку на нерухомість, вкажемо його окремі проблемні аспекти. Зокрема, професор І. О. Луніна звертає увагу на негативні сторони запровадження податку на нерухомість щодо суб'єктів господарювання. На її думку, запровадження цього податку призведе до збільшення податкового навантаження на підприємства з високою матеріаломісткістю виробництва, а також тих підприємств, які використовують прибуток не на споживання, а для реінвестування у виробництво.

²⁵² Ганущак Ю. Місцеві податки: плата за право голосу [Електронний ресурс] / Юрій Ганущак // Дзеркало тижня. – 2006. – 13 – 19 трав. (№ 18). – Режим доступу : <http://www.dt.ua/2000/2040/53336/>.

Проблемним залишається питання «перекладання» податку на нерухомість у сферу місцевих фінансів, що може зумовити виникнення проблеми надмірної бюджетної забезпеченості окремих адміністративно-територіальних одиниць. Внаслідок цього органи місцевого самоврядування матимуть стимули до встановлення нижчих податкових ставок, що здатне вплинути на рівень податкової конкуренції²⁵³. Потрібно уточнити, що процес змін у підходах до оподаткування майна спостерігається у всіх країнах протягом усіх періодів його розвитку, в тому числі на сучасному етапі.

Як зазначає А. І. Крисоватий, взагалі немає і не може бути податкової системи, яка би задовольняла всіх громадян, платників податків та державу одночасно. Суб'єктивний фактор – дуже важливий компонент теорії оподаткування²⁵⁴. Багаторічні наукові й політичні дискусії щодо запровадження податку на нерухомість в Україні слугують вагомим аргументом щодо суб'єктивності підходу до формування податкової політики держави як з боку платників податків, так і з боку державних інституцій.

²⁵³ Письменний В. Місцеві податки і збори у формуванні доходів бюджетів Тернопільської області / Віталій Письменний // Наука молода. – 2006. – Вип. 6. – С. 109 – 113.

²⁵⁴ Крисоватий А. Концептуалізація теоретичних підвалів оподаткування / А. Крисоватий // Світ фінансів. – 2005. – № 1. – С. 50 – 64.

ДОДАТКИ

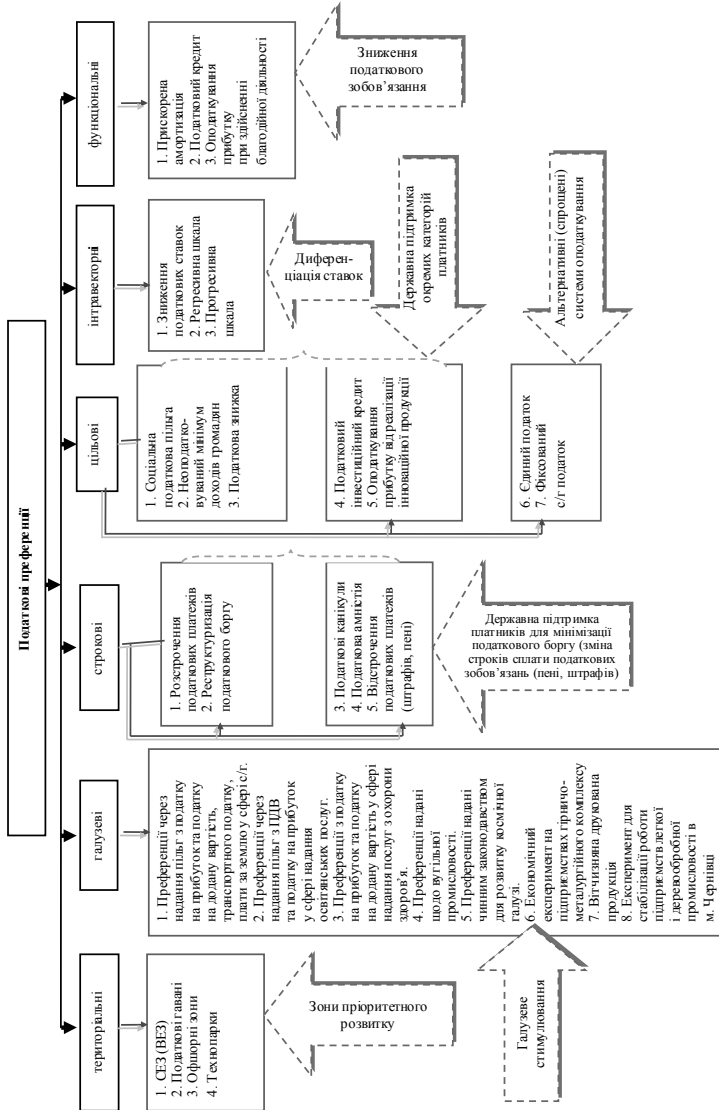


Рис. 1. Типологізація та систематизація податкових преференцій

Додаток Б

**Особливості функціонування
основних видів податкових преференцій**

Вид преференції	Переваги	Недоліки
1	2	3
Зниження ставки податку з прибутку (доходу) юридичних осіб	<ul style="list-style-type: none"> ● Простота в адмініструванні; ● можливість прозорих технологій оцінювання зарахованих коштів до бюджету. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Надмірну користь отримують фірми, які і без застосування преференції потрапили б на відповідний ринок, а знижена ставка дає їм можливість отримувати надприбутки.
Податкові канікули	<ul style="list-style-type: none"> ● Простота в адмініструванні; ● можливості для інвесторів обмеженого контакту з податковими органами, що мінімізує вплив корупційного чинника. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Залучає короткотермінові інвестиції; ● спонукає до продовження терміну дії преференції шляхом неординарного представлення наявних інвестицій як нових; ● розвиває нездорову конкуренцію між старими та новими фірмами; ● менш прозорі механізми потрапляння коштів до бюджету (завуальовані щодо аналітичного оцінювання), ніж у випадку зниження ставки податку з прибутку чи доходу.
Податковий інвестиційний кредит та інші інвестиційні преференції	<ul style="list-style-type: none"> ● Дає можливість урегулювання інвестиційних стимулів на певний вид діяльності; ● можливість прозорих технологій оцінювання зарахованих коштів до бюджету. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Надає перевагу короткотерміновим капітальним (інвестиційним) вкладенням – за умови, що пільги стосуються саме цих вкладень; ● спричинює зловживання, пов'язані із закупівлею і реалізацією капітальних (інвестиційних) вкладень.

Продовження додатка Б

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> ● для багаторазового використання податкової преференції; ● генерує великий обсяг коштів на адміністрування в частині призначення та контролю за реалізацією преференції; ● дискримінує довготермінові інвестиції.
Прискорена амортизація	<ul style="list-style-type: none"> ● Сприяє «перекваліфікації» податку на прибуток (дохід) на певного виду податок на споживання; ● не спричинює дискримінації між довготерміновими та короткотерміновими капіталовкладеннями (інвестиціями). 	<ul style="list-style-type: none"> ● Залучає великі кошти на адміністрування преференції.
Спрощена система оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> ● Можливість вибору економічно доцільного варіанта оподаткування; ● виведення значної частини господарських операцій із тіньового сектору економіки за рахунок зниження податкового навантаження та спрощення адміністрування податкових платежів; ● розвиток конкурентного середовища та демонополізація економіки; ● збільшення податкових платежів за рахунок розширення кола платників і бази оподаткування; ● збільшення власних оборотних коштів платника; ● зменшення вірогідності бухгалтерських помилок; 	<ul style="list-style-type: none"> ● Певне зниження можливостей та ефективності податкового регулювання економіки за рахунок зменшення кількості податків, а відповідно й об'єктів оподаткування; ● збільшується ризик недоотримання податкових надходжень до бюджету при погіршенні загально-економічної кон'юнктури у зв'язку зі зміною структури податкових платежів; ● підвищення ризиків подвійного оподаткування одних і тих же операцій та застосування фінансових санкцій;

Продовження додатка Б

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> ● скорочення втрат робочого часу працівників економічних служб підприємств; ● простота нарахування та сплати податків до бюджету. 	<ul style="list-style-type: none"> ● відсутність впевненості у незмінності умов оподаткування в перспективі та обмеження можливості довготермінового прогнозування фінансового стану підприємства.
Нульова ставка податку на додану вартість	<ul style="list-style-type: none"> ● Надає продавцю оподаткованого товару чи послуги право на повну компенсацію сум ПДВ, сплачених на попередніх етапах руху товару (послуги); ● стимулює до якісного удосконалення вітчизняних товарів (послуг), які реалізуються на міжнародних ринках збуту; ● державне стимулювання виробництва малопривабливих з точки зору підприємства товарів соціального призначення; ● зменшення ціни кінцевого споживання окремих товарів та послуг першої необхідності. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Утруднюються умови конкуренції на внутрішньому ринку; ● ускладнюється фінансовий стан інших конкуруючих суб'єктів господарювання, у зв'язку з чим відбувається перехід у «тіньовий» сектор ● застосування нульової ставки до товарів, що реалізуються на локальному ринку, спричинює підвищення ставок на інші товари й послуги, що пов'язано з прагненням зберегти рівень надходжень до бюджету.
Спеціальні режими оподаткування в межах СЕЗ, ТПР та технопарків	<ul style="list-style-type: none"> ● Залучення інвестицій у види економічної діяльності, визначені пріоритетними та стратегічно важливими для соціально-економічного розвитку держави та регіонів зокрема; ● залучення інвестицій у малий та середній бізнес; ● активізація експортних операцій; ● збільшення робочих місць; ● зменшення кількості безробітних в країні. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Скорочення податкових надходжень; ● вивезення отриманого від проведення господарської діяльності доходу, за межі держави; ● ускладнюються умови конкуренції на внутрішньому ринку; ● посилення корупції між державними органами та інвесторами.

Додаток В

Підходи до визначення податкової пільги як елемента податку

Автор	Визначення
1	2
А. Соколовська Т. Єфименко І. Луїна Р. Балакін	«Податкова пільга – це передбачене й регламентоване нормами податкового законодавства за наявності об’єкта оподаткування відхилення від нормативних вимог оподаткування, що відбувається у формі повного або часткового звільнення платників від сплати податку з метою полегшення податкового тягаря».
М. Кучерявенко	«Пільга – це звільнення саме від сплати податку, а не від обов’язку сплати».
С. Юрій Й. Бескид	«Податкові пільги – це повне або часткове звільнення від сплати податків і пониження загальної норми оподаткування».
Ю. Іванов В. Карпова Л. Карпов	«Податкова пільга являє собою встановлений законодавством виняток із загальних правил оподаткування, який надає платнику можливість зменшення сплати податку (збору), або звільняє його від виконання окремих зобов’язань і правил, пов’язаних з оподаткуванням».
Д. Черник	«Пільгами з податків і зборів визнаються надані окремим категоріям податкоплатників і платників зборів, передбачені законодавством про податки і збори переваги порівняно з іншими податкоплатниками або платниками зборів, враховуючи їх можливість не сплачувати податок чи збір або сплачувати в меншому розмірі».
І. Майбуров	«Податкова пільга – це факультативний елемент, який характеризує надання податковим законодавством окремим категоріям податкоплатників (платникам зборів) виняткових переваг, враховуючи можливість не сплачувати податок (збір) або сплачувати його в меншому обсязі, а також пом’якшення податкового навантаження для податкоплатника (платника зборів)».
М. Романовський О. Врубльовська	«Податкова пільга – це зниження розміру (тягаря) оподаткування».
С. Овсяк	«Податкові пільги – це часткове обмеження податкового навантаження».
С. Долята	«Податкові пільги – це податкові знижки, які функціонують для зменшення податкового зобов’язання».
Р. Волянський	«Податкові пільги проявляються у зменшенні розміру податку, також можуть виступати як зменшення бази оподаткування, зниження податкових ставок».
Податковий кодекс України	«Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов’язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплати ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних підстав, визначених ПК України».

Додаток Д

**Балансова вартість 1 кв. м по м. Тернопіль
відповідно до житлово-експлуатаційних організацій
за станом на 1 січня 2009 р.***

№ з/п	Назви експлуатаційних організацій, які обслуговують житлові фонди	Балансова вартість*	Загальна площа, кв. м	Балансова вартість 1 кв. м
1.	Житлово-експлуатаційна контора № 7	75671790,85	175409,0	431,40
2.	Комунальне підприємство «Благоустрій»	57464049,00	165484,0	347,25
3.	Комунальне підприємство «Вікторія»	27165493,33	177356,0	153,17
4.	Комунальне підприємство «Дружба-сервіс-житло»	52654723,18	109517,0	480,79
5.	Житлово-експлуатаційна контора № 13 житлово-будівельних кооперативів	94256449,23	163833,0	575,32
6.	Комунальне підприємство «Житловик»	74364754,00	217688,0	341,61
7.	Приватне підприємство «Загребелля»	59596705,76	117755,0	506,11
8.	Комунальне підприємство «Залізничник»	49879057,87	266362,0	187,26
9.	Приватне підприємство «Люкс»	46313180,00	186839,0	247,88
10.	Господарське товариство з обмеженою відповідальністю «Мрія»	125990972,87	190922,0	659,91
11.	Комунальне підприємство «Новий світ»	107114344,56	149620,0	715,91
12.	Комунальне підприємство «Світанок»	115159278,00	154935,4,0	743,27
13.	Товариство з обмеженою відповідальністю «СОВР-1»	42613880,00	118504,0	359,60
14.	Приватне підприємство «СОВР»	61515662,00	101217,0	607,76
15.	Комунальне підприємство «Сонячне»	58267948,44	159613,0	365,07
16.	Комунальне підприємство «Східний масив»	90134517,59	255235,0	353,14
17.	Комунальне підприємство «Фаворит»	38663069,35	160017,0	241,62

*Складено автором за: даними житлово-комунального управління Тернопільської міської ради.

Додаток Е.1

Кількість квартир житлового фонду на 1 січня 2005 р.

Міська місцевість

Область, район, місто	всього	Кількість квартир, одиниць					
		у тому числі:					
		однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирикімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше
Тернопільська область	152167	30930	54839	56116	9444	597	241
м. Тернопіль (міськрада)	71010	15344	29881	22337	3298	113	37
Бережанський район	5440	1028	1600	2248	527	17	20
Борщівський район	6438	1682	2296	2084	335	37	4
Бучацький район	4691	845	1811	1907	102	14	12
Гусятинський район	7355	1669	2389	3032	255	10	—
Заліщицький район	3612	768	1276	839	645	71	13
Збаразький район	5051	654	1354	2088	954	1	—
Зборівський район	3277	686	1585	896	82	22	6
Козівський район	3167	455	1087	1063	463	88	11
Кременецький район	10237	936	1574	6725	907	66	29
Лановецький район	2592	171	458	1844	119	—	—
Монастирський район	3143	837	811	1292	170	21	12
Підволочинський район	4355	1128	1534	1502	143	46	2
Підгацький район	1310	389	389	429	90	8	5
Теребовлянський район	5871	1508	2031	2080	236	9	7
Тернопільський район	3804	1048	1401	1121	168	31	35
Чортківський район	8727	1697	3018	3126	804	39	43
Шумський район	2087	85	344	1503	146	4	5

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.2

Загальна площа квартир на 1 січня 2005 р.

Міська місцевість	Загальна площа квартир, кв. м						п'яти-кімнатних	шестикімнатних і більше
	всього	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	у тому числі:		
Тернопільська область	9044221	1127149	3102918	3761309	904264	91002	57579	
м. Тернопіль (міськрада)	4152943	539197	1843386	1438841	306292	13366	11861	
Бережанський район	335884	33117	77135	165026	53255	2773	4578	
Борщівський район	399345	67571	109316	149539	34161	5046	712	
Бучацький район	275105	39669	93946	125897	10772	2345	2476	
Гусятинський район	423409	78947	123578	185028	32287	2569	—	
Заліщицький район	213162	31006	69651	47693	53647	8738	2427	
Збаразький район	346052	22428	65384	160433	97718	89	—	
Зборівський район	173691	19184	75688	66044	7955	2891	1929	
Козівський район	228642	15990	54655	100852	39725	14724	2686	
Кременецький район	611069	25657	70576	422904	77061	9475	5396	
Лановецький район	151246	5972	22268	110452	12554	—	—	
Монастирський район	235592	41860	51281	111244	24401	4236	2570	
Підволочинський район	246692	30931	76696	111595	18551	8301	618	
Підгаєцький район	83419	13398	18106	38538	10029	1802	1546	
Теребовлянський район	335115	44239	100616	157638	29671	1420	1531	
Тернопільський район	211958	36734	64620	74188	22420	5616	8380	
Чортківський район	518752	78275	167111	194675	61184	7146	10361	
Шумський район	135145	2974	18905	99712	12581	465	508	

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.3

Житлова площа квартир на 1 січня 2005 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Житлова площа квартир, кв. м									
	всього	у тому числі:								
	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних
Тернопільська область	5495667	1857717	2301639	580802	51415	30095				
м. Тернопіль (міськрада)	2451019	1061166	834660	220207	7403	5200				
Бережанський район	206140	15817	110789	20042	1435	2355				
Борщівський район	211008	39255	85692	19525	2765	451				
Бучацький район	164407	26670	61737	66257	1246	1475				
Гусятинський район	242094	43841	71394	106347	1258	—				
Заліщицький район	152781	22072	49968	34314	39415	1356				
Збаравський район	204268	13235	39227	95947	55796	—				
Зборівський район	115334	12679	50282	43520	5716	923				
Козівський район	133299	8955	32087	57944	23937	1337				
Кременецький район	407736	15648	46211	284004	53122	3231				
Лановецький район	121519	4286	19588	90417	7228	—				
Монастирський район	135264	24731	27395	62999	16351	1483				
Підволочинський район	156114	19552	48916	71683	11353	306				
Підгаєцький район	44347	6819	10151	20472	5494	715				
Теребовлянський район	217287	28723	67554	100023	19223	925				
Тернопільський район	128769	20865	40347	48361	12140	4315				
Чортківський район	318248	46617	102077	123651	36584	5669				
Шумський район	86033	1851	10595	64559	8393	354				

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.4

Кількість квартир житлового фонду на 1 січня 2006 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Кількість квартир, одиниць								
	всього	у тому числі:						п'ятикімнатних	шестикімнатних
		однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних		
Тернопільська область	152177	30963	54894	55859	9474	665	322		
м. Тернопіль (міськрада)	71194	15416	29993	22325	3286	122	52		
Бережанський район	5486	1026	1613	2259	538	24	26		
Борщівський район	6465	1664	2310	2095	345	42	9		
Бучацький район	4712	845	1813	1917	107	14	16		
Гусятинський район	7367	1640	2321	3126	270	10	-		
Заліщицький район	3629	770	1266	842	658	76	17		
Збарзький район	5055	714	1350	2084	897	5	5		
Зборівський район	3228	691	1570	857	82	22	6		
Козівський район	3183	455	1087	1063	471	94	13		
Кременецький район	10393	955	1622	6782	931	70	33		
Лановецький район	2562	157	438	1842	121	2	2		
Монастирський район	3150	835	808	1292	173	25	17		
Підволочинський район	4376	1128	1541	1508	148	46	5		
Підгаєцький район	1314	389	389	432	90	9	5		
Теребовлянський район	5886	1510	2033	2084	237	11	11		
Тернопільський район	3851	1055	1406	1132	175	38	45		
Чортківський район	8630	1628	2997	3077	822	51	55		
Шумський район	1696	85	337	1142	123	4	5		

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.5

Загальна площа квартир на 1 січня 2006 р.

Міська місцевість

Область, район, місто	Загальна площа квартир, кв. м									
	всього	у тому числі:								
	однокімнат- них	двокімнат- них	трикімнат- них	чотирікім- натних	п'ятикімнат- них	шестикімнат- них і більше				
Тернопільська область	9103834	1129431	3120226	3749899	920582	105125	78571			
м. Тернопіль (міськрада)	4179364	541019	1855296	1441711	308052	16109	17177			
Бережанський район	343339	33182	77594	166333	55397	4492	6341			
Борщівський район	370142	67012	110186	150324	35141	5809	1670			
Бучацький район	278320	39695	94071	127058	11636	2345	3515			
Гусятинський район	428431	81281	125644	186319	32377	2810	—			
Заліщицький район	217533	31399	69590	48416	55390	9623	3115			
Збарзький район	348105	22431	65395	160215	98157	806	1101			
Зборівський район	171317	19370	75374	63798	7955	2891	1929			
Козівський район	231886	15890	54655	101025	41085	16081	3150			
Кременецький район	623791	26318	73330	427795	79930	10114	6304			
Лановецький район	151469	5574	21521	110522	12795	424	633			
Монастирський район	238094	41875	51171	111309	24993	4909	3837			
Підволочинський район	248965	31082	76323	112448	19303	8301	1508			
Підгаєцький район	84239	13398	18106	39107	10029	2053	1546			
Требовлянський район	336864	44274	100868	158065	29812	1784	2061			
Тернопільський район	218063	36943	64868	75085	23503	6741	10923			
Чортківський район	521750	75738	167759	192279	63700	9368	12906			
Шумський район	112162	2950	18475	78090	11327	465	855			

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.6

Житлова площа квартир на 1 січня 2006 р.

Міська місцевість	Житлова площа квартир, кв. м																			
	всього	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше	у тому числі:												
Область, райони, місто																				
Тернопільська область	5519100	675197	1867572	2289730	588014	57848	40739													
м. Тернопіль (міськрада)	2458692	323085	1067528	832203	220044	8355	7476													
Бережанський район	209347	15921	56061	111305	20808	2111	3141													
Борщівський район	212448	38613	63503	85940	20189	3217	986													
Бучацький район	166100	26807	61657	66889	7422	1246	2079													
Гусятинський район	244525	45289	72154	106480	19344	1258	—													
Залщицький район	155383	22362	49874	34732	40493	6135	1787													
Збаразький район	205571	13162	39295	95974	56021	442	677													
Зборівський район	114233	12791	50407	42182	5716	2214	923													
Козівський район	134699	8955	32087	57949	24529	9628	1560													
Кременецький район	414466	15980	47874	286638	54520	5814	3631													
Лановецький район	121326	4036	19020	90405	7386	203	276													
Монастирський район	136477	24677	27316	63068	16617	2681	2118													
Підволочинський район	158218	19684	49512	72239	11776	4304	703													
Підгаєцький район	44739	6819	10151	20748	5494	812	715													
Теребовлянський район	218345	28757	67685	100247	19306	1030	1320													
Тернопільський район	131985	20968	40485	48885	12681	3340	5626													
Чортківський район	318232	45290	101673	121705	37787	4775	7001													
Шумський район	74314	2001	11290	52141	7881	281	720													

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.7

Кількість квартир житлового фонду на 1 січня 2007 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Кількість квартир, одиниць										
	всього	у тому числі:									
		однокімнат- них	двокімнат- них	трикімнат- них	чотирікім- натних	п'ятикімнат- них	шестикім- натних				
Тернопільська область	153640	30952	55302	56525	9694	772	395				
м. Тернопіль (міськрада)	72101	15414	30279	22803	3382	162	61				
Бережанський район	5512	1041	1610	2257	543	27	34				
Борщівський район	6502	1665	2317	2103	356	49	12				
Буцацький район	4741	844	1824	1924	114	15	20				
Гусятинський район	7413	1640	2329	3138	285	17	4				
Заліщицький район	3674	772	1276	851	663	87	25				
Збарзький район	5083	715	1356	2095	897	10	10				
Зборівський район	3236	690	1570	858	86	25	7				
Козівський район	3218	450	1089	1081	481	99	18				
Кременецький район	10442	953	1625	6796	957	73	38				
Лановецький район	2565	141	445	1851	126	3	2				
Монастирський район	3159	834	808	1294	178	26	19				
Підволочинський район	4382	1127	1531	1518	152	48	6				
Підгасцький район	1317	390	390	433	90	9	5				
Теребовлянський район	5938	1514	2044	2104	246	16	14				
Тернопільський район	3927	1064	1430	1154	180	45	54				
Чортківський район	8735	1613	3051	3120	834	56	61				
Шумський район	1692	85	328	1145	124	5	5				

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.8

Загальна площа квартир на 1 січня 2007 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Загальна площа квартир, кв. м						
	всього	у тому числі:					
	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше	
Тернопільська область	9243101	1129948	3140670	3807204	944814	125251	95214
м. Тернопіль (міськрада)	4246757	541498	1871324	1476703	314178	23790	19264
Бережанський район	348092	33576	77663	166361	56465	5215	8812
Борщівський район	374307	67478	109616	151147	36547	7045	2474
Бучацький район	281403	39568	94625	127725	12579	2550	4356
Гусятинський район	434464	81281	126186	187944	34392	3859	802
Заліщицький район	224467	31456	70429	49519	56164	12049	4850
Збарзький район	351181	22467	65702	160988	98157	1878	1989
Зборівський район	172905	19304	75374	63864	8810	3424	2129
Козівський район	237512	15791	54909	102491	42974	16850	4487
Кременецький район	630925	26345	73698	429526	83279	10572	7505
Лановецький район	153117	5130	21957	111484	13337	576	633
Монастирський район	239690	41722	51223	111546	25826	5083	4290
Підволочинський район	249846	30945	75720	112598	19992	8777	1814
Підгаєцький район	84485	13426	18164	39267	10029	2053	1546
Теребовлянський район	343006	44449	101538	160319	31278	2726	2696
Тернопільський район	224834	37231	66227	76625	24273	7909	12569
Чортківський район	533953	75331	168430	200735	65092	10222	14143
Шумський район	112157	2950	17885	78362	11442	663	855

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.9

Житлова площа квартир на 1 січня 2007 р.

Міська місцевість	Житлова площа квартир, кв. м						шестькімнатних і більше
	всього	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	п'ятикімнатних	
Тернопільська область	5592919	673596	1879977	2320947	602586	67405	48408
м. Тернопіль (міськрада)	2498119	322724	1078527	852483	225415	11394	7576
Бережанський район	211370	16161	55962	111409	21218	2435	4185
Борщівський район	214474	38615	63550	86030	21018	3836	1425
Бучацький район	167703	26666	62035	67232	7903	1354	2513
Гусятинський район	247651	45289	72291	107397	20371	1876	427
Заліщицький район	159197	22374	50325	35365	40880	7418	2835
Збаравський район	207422	13147	39548	96440	56021	1007	1259
Зборівський район	114837	12778	50085	42493	5976	2474	1031
Козівський район	137377	8861	32245	58795	25377	9991	2108
Кременецький район	417416	15949	47625	287142	56373	6052	4275
Лановецький район	122328	3857	19287	90966	7665	277	276
Монастирський район	137323	24616	27363	63125	17083	2785	2351
Підволочинський район	158958	19640	49223	72479	12153	4587	876
Підгаєцький район	44857	6836	10184	20816	5494	812	715
Теребовлянський район	221559	28897	68080	101458	20021	1464	1639
Тернопільський район	135732	21125	41212	49803	13105	3986	6501
Чортківський район	322346	44060	101515	125218	38582	5275	4696
Шумський район	74250	2001	10920	52296	7931	382	720

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.10

Кількість квартир житлового фонду на 1 січня 2008 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Кількість квартир, одиниць									
	всього	у тому числі:								
	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних				
Тернопільська область	30929	55466	56580	9992	887	481				
м. Тернопіль (міськрада)	15280	30236	22600	3498	198	74				
Бережанський район	1030	1609	2258	557	32	38				
Борщівський район	1622	2289	2031	372	53	21				
Бучацький район	839	1827	1930	125	18	23				
Гусятинський район	1705	2396	3199	316	21	4				
Залщицький район	777	1311	915	672	94	36				
Збаразький район	744	1372	2107	897	20	10				
Зборівський район	692	1584	873	89	28	8				
Козлівський район	451	1092	1093	491	100	25				
Кременецький район	959	1634	6837	990	87	46				
Лановецький район	145	449	1858	129	6	2				
Монастирський район	836	810	1299	181	27	22				
Підволочинський район	1129	1532	1521	159	48	6				
Підгаєцький район	391	389	437	90	9	5				
Теребовлянський район	1517	2047	2122	262	21	23				
Тернопільський район	1107	1506	1240	190	53	60				
Чортківський район	1620	3054	3111	848	64	71				
Шумський район	85	329	1149	126	8	7				

* Складено автором за даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е. II

Загальна площа квартир на 1 січня 2008 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Загальна площа квартир, кв. м							
	всього	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирикімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше	у тому числі:
Тернопільська область	9368254	1136669	3151733	3831497	984351	144940	119064	
м. Тернопіль (міськрада)	4264114	543175	1869080	1474474	324916	27707	24762	
Бережанський район	352074	33070	77704	166584	58815	6291	9610	
Борщівський район	373212	66132	108863	147344	38695	7616	4562	
Буцацький район	284590	39327	94622	128314	13934	3175	5218	
Гусятинський район	451342	84600	129698	191799	39661	4782	802	
Заліщицький район	240109	31728	72835	56436	57506	13746	7858	
Збарзький район	355817	23255	66436	161961	98393	3783	1989	
Зборівський район	176569	19311	76244	65283	9347	4034	2350	
Козівський район	243398	15828	55070	103965	45277	17052	6206	
Кременецький район	644867	26549	74051	433544	87950	13373	9400	
Лановецький район	155379	5254	22254	112175	13758	1305	633	
Монастирський район	241446	41810	51278	112044	26265	5238	4811	
Підволочинський район	251856	31061	75814	113309	21081	8777	1814	
Підгаєцький район	84875	13447	18183	39617	10029	2053	1546	
Теребовлянський район	351387	44785	101926	162232	33968	3632	4844	
Тернопільський район	242331	38867	70760	83725	25897	9136	13946	
Чортківський район	540950	75520	168853	199975	67093	12086	17423	
Шумський район	113938	2950	18062	78716	11766	1154	1290	

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.12

Житлова площа квартир на 1 січня 2008 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Житлова площа квартир, кв. м						
	всього	у тому числі:					
	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирикімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше	
Тернопільська область	5650118	675509	1885586	2334016	618393	76620	59994
м. Тернопіль	2501056	322071	1078109	851386	227050	12819	9621
Бережанський район	213029	15665	56206	111382	22220	2921	4635
Борщівський район	213326	38135	62353	83811	22149	4188	2690
Бучацький район	169260	26499	62023	67576	8620	1613	2929
Гусятинський район	257129	47311	74334	109921	22853	2283	427
Заліщицький район	167541	22449	51663	39232	41562	8188	4447
Збаразький район	209469	13520	39859	96702	56177	1952	1259
Зборівський район	116652	12783	50545	43244	6199	2716	1165
Козівський район	140066	8871	31732	59684	26727	10074	2978
Кременецький район	424474	15966	48135	289103	58615	7415	5240
Лановецький район	123688	3911	19477	91387	7898	739	276
Монастирський район	138444	24673	27375	63443	17342	2884	2727
Підволочинський район	159962	19665	49145	72953	12736	4587	876
Підгацький район	45062	6848	10172	21021	5494	812	715
Теребовлянський район	225589	29039	68171	102491	21297	1900	2691
Тернопільський район	144949	21879	43559	53736	13833	4671	7271
Чортківський район	325237	44225	101770	124417	39533	6136	9156
Шумський район	75185	1999	10958	52527	8088	722	891

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.13

Кількість квартир житлового фонду на 1 січня 2009 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Кількість квартир, одиниць											
	всього	у тому числі:									п'ятикімнатних	шестикімнатних
		однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних					
Тернопільська область	156080	31088	56094	57209	10190	945	554					
м. Тернопіль (міськрада)	71951	15281	30281	22548	3544	203	94					
Бережанський район	6719	1172	2068	2800	600	37	42					
Борщівський район	6536	1638	2346	2088	382	57	25					
Бучацький район	4780	839	1822	1929	128	30	32					
Гусятинський район	7672	1711	2404	3205	324	23	5					
Заліщицький район	3844	784	1313	928	689	94	36					
Збаразький район	5152	748	1372	2104	896	21	11					
Зборівський район	3278	695	1581	873	92	29	8					
Козівський район	3260	450	1093	1094	497	101	25					
Кременецький район	10613	961	1641	6851	1005	95	60					
Лановецький район	2619	148	449	1867	141	10	4					
Монастирський район	3190	839	810	1303	186	28	24					
Підволочинський район	4508	1135	1593	1555	165	50	10					
Підгасцький район	1323	391	390	437	90	9	6					
Теребовлянський район	6030	1520	2053	2129	276	26	26					
Тернопільський район	4205	1115	1513	1252	197	60	68					
Чортківський район	8671	1576	3030	3081	849	64	71					
Шумський район	1729	85	335	1165	129	8	7					

* Складено автором за даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.14

Загальна площа квартир на 1 січня 2009 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Загальна площа квартир, кв. м						
	всього	у тому числі:					
	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирикімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше	
Чернопільська область	9515561	1134669	3188654	3878689	1015070	158904	139575
м. Тернопіль (міськрада)	4277337	533519	1872288	1475956	334374	30065	31135
Бережанський район	421713	37876	101000	202376	62425	7421	10615
Борщівський район	383585	67041	111692	151190	39886	8535	5241
Бучацький район	289783	39320	94357	128466	14298	5478	7864
Гусятинський район	454034	84780	130034	192114	40681	5253	1172
Заліщицький район	245286	32332	72967	57460	60923	13746	7858
Збаразький район	356656	23410	66560	161814	98665	4001	2206
Зборівський район	177410	19407	76148	65283	9814	4408	2350
Козівський район	244928	15791	55112	104118	46397	17304	6206
Кременецький район	655767	26764	74970	435896	89956	15004	13177
Лановецький район	159844	5627	22254	112890	15773	2149	1151
Монастирський район	244232	41919	51249	112678	27119	5443	5824
Підволочинський район	261773	31437	79814	115993	22127	9165	3237
Підгасцький район	85424	13447	18304	39649	10129	2053	1842
Теребовлянський район	357697	44901	102462	163250	36368	5247	5469
Тернопільський район	247210	39096	71120	84377	26710	10392	15515
Чортківський район	536739	75052	169863	195128	67187	12086	17423
Шумський район	116143	2950	18460	80051	12238	1154	1290

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.15

Житлова площа квартир на 1 січня 2009 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Житлова площа квартир, кв. м											
	всього	у тому числі:										
	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирікімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше
Тернопільська область	5740461	685959	1905396	2359936	636376	82666						70126
м. Тернопіль (міськрада)	2516076	327472	1079541	849511	233629	13413						12510
Бережанський район	254489	18370	70015	133189	24414	3359						5142
Борщівський район	219617	38934	64021	86073	22792	4659						3138
Бучацький район	171855	26485	61914	67608	8827	2777						4244
Гусятинський район	258730	47399	74577	110155	23481	2520						587
Заліщицький район	170132	22669	51769	39853	43206	8188						4447
Збаразький район	208994	13661	39407	96299	56181	2050						1396
Зборівський район	116983	12835	50493	43244	6436	2810						1165
Козівський район	141082	8851	31754	59758	27559	10182						2978
Кременецький район	429456	16132	48404	289965	29728	8184						7043
Лановецький район	126020	4030	19477	91806	9005	1227						475
Монастирський район	139879	24732	27342	63704	17708	3002						3391
Підволочинський район	164873	19823	51153	74488	13145	4777						1487
Підгасцький район	45306	6848	10203	21061	5554	812						828
Теребовлянський район	228415	29106	68384	102941	22573	2418						2993
Тернопільський район	147868	21997	43760	54157	14269	5430						8258
Чортківський район	324359	44616	101992	122863	39596	6136						9156
Шумський район	76327	1999	11190	53252	8273	722						891

* Складено автором за даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.16

Кількість квартир житлового фонду на 1 січня 2010 р.

Міська місцевість

Область, райони, місто	Кількість квартир, одиниць						
	всього	у тому числі:					
	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирикімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше	
Тернопільська область	157682	31293	56931	57798	10155	928	577
м. Тернопіль	72873	15436	30791	22863	3501	176	106
Бережанський район	6452	1149	1977	2633	601	45	47
Борщівський район	6660	1644	2388	2156	390	57	25
Бучацький район	4784	840	1824	1930	128	30	32
Гусятинський район	7680	1711	2404	3212	325	23	5
Заліщицький район	3860	784	1317	940	689	94	36
Збаравський район	5093	717	1356	2096	892	21	11
Зборівський район	3318	695	1601	893	92	29	8
Козівський район	3266	454	1093	1096	497	101	25
Кременецький район	10614	959	1643	6852	1005	95	60
Лановецький район	2622	148	448	1867	144	11	4
Монастирський район	3195	840	813	1304	186	28	24
Підволочинський район	5274	1232	1945	1871	165	50	11
Підгаєцький район	1311	381	386	439	90	9	6
Теребовлянський район	6054	1524	2063	2137	278	26	26
Тернопільський район	4211	1116	1517	1253	191	61	73
Чортківський район	8686	1578	3032	3091	850	64	71
Шумський район	1729	85	333	1165	131	8	7

* Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.17

Загальна площа квартир на 1 січня 2010 р.

Область, район, місто	Загальна площа квартир, кв. м									
	всього	у тому числі:								
	однокімнат- них	двокімнат- них	трикімнат- них	чотирікімнат- них	п'ятикімнат- них	шестикімнат- них і більше				
Тернопільська область	9651530	1141845	3245100	3938355	1020545	160278				145407
м. Тернопіль	4357584	537700	1906358	1511310	338385	29604				34227
Бережанський район	409373	37094	96801	192123	62528	8909				11918
Борщівський район	393694	67335	114423	157219	40941	8535				5241
Бучацький район	289979	39346	94463	128530	14298	5478				7864
Гусятинський район	454708	84780	130034	192677	40792	5253				1172
Заліщицький район	246680	32332	73272	58549	60923	13746				7858
Збарзький район	354376	22556	65945	161371	98297	4001				2206
Зборівський район	179590	19407	76988	66623	9814	4408				2350
Козівський район	245230	15958	55112	104253	46397	17304				6206
Кременецький район	656110	26716	75232	436025	89956	15004				13177
Лановецький район	160461	5627	22195	112890	16270	2328				1151
Монастирський район	244440	41945	51374	112735	27119	5443				5824
Підволочинський район	312852	35693	102066	140347	22182	9165				3399
Підгаєцький район	85282	13094	18166	39872	10255	2053				1842
Теребовлянський район	359607	45070	103037	163881	36903	5247				5469
Тернопільський район	247888	39132	71314	84317	25775	10560				16790
Чортківський район	537425	75110	169960	195582	67264	12086				17423
Шумський район	116251	2950	18360	80051	12446	1154				1290

* Складено автором за даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Е.18

Житлова площа квартир на 1 січня 2010 р.

Міська місцевість

Область, район, місто	Житлова площа квартир, кв. м									
	всього	у тому числі:								
	однокімнатних	двокімнатних	трикімнатних	чотирикімнатних	п'ятикімнатних	шестикімнатних і більше				
Тернопільська область	5828271	692588	1938414	2400979	639652	83389	73249			
м. Тернопіль	2562987	331963	1094994	872052	236342	13284	14352			
Бережанський район	245922	17894	67345	126409	24472	4049	5753			
Борщівський район	225030	39036	65471	89336	23390	4659	3138			
Бучацький район	171986	26500	61982	67656	8827	2777	4244			
Гусятинський район	259105	47399	74577	110491	23531	2520	587			
Заліщицький район	170904	22669	51927	40467	43206	8188	4447			
Збаразький район	208642	13236	39574	96335	56051	2050	1396			
Зборівський район	118363	12835	51033	44084	6436	2810	1165			
Козівський район	141253	8932	31754	59848	27559	10182	2978			
Кременецький район	429628	16100	48521	290052	59728	8184	7043			
Лановецький район	126247	4030	19448	91806	9184	1304	475			
Монастирський район	140022	24751	27425	63745	17708	3002	3391			
Підволочинський район	204459	22743	68442	93691	13178	4777	1628			
Підгаєцький район	45161	6647	10135	21162	5577	812	828			
Теребовлянський район	229447	29194	68725	103321	22796	2418	2993			
Тернопільський район	147920	22017	43871	54125	13608	5515	8784			
Чортківський район	324793	44643	102066	123147	39645	6136	9156			
Шумський район	76402	1999	11124	53252	8414	722	891			

Складено автором за: даними Головного управління статистики в Тернопільській області.

Додаток Ж

Розрахункові дані до економіко-математичної моделі

Microsoft Excel 11.0 Отчет по результатам

Рабочий лист: [Книга11.xls]Лист1

Отчет создан: 31.10.2009 18:40:34

Целевая ячейка (Максимум)

Ячейка	Имя	Исходное значение	Результат
\$A\$4	celev funk	0	64781,164

Изменяемые ячейки

Ячейка	Имя	Исходное значение	Результат
\$A\$2	x1	0	0,015
\$B\$2	x2	0	0,015
\$C\$2	x3	0	0,018
\$D\$2	x4	0	0,02
\$E\$2	x5	0	0,022
\$F\$2	x6	0	0,025

Ограничения

Ячейка	Имя	Значение	Формула	Статус	Разница
\$A\$17	ogran	1395,75	\$A\$17>=558	не связан.	837,75
\$A\$6	ogran	0,015	\$A\$6>=\$J\$1	не связан.	0,005
\$A\$8	ogran	0,018	\$A\$8<=\$M\$3	связанное	0
\$A\$7	ogran	0,015	\$A\$7>=\$J\$1	не связан.	0,005
\$A\$6	ogran	0,015	\$A\$6<=\$M\$1	связанное	0
\$A\$8	ogran	0,018	\$A\$8>=\$J\$1	не связан.	0,008
\$A\$7	ogran	0,015	\$A\$7<=\$M\$2	связанное	0
\$A\$9	ogran	0,02	\$A\$9>=\$J\$1	не связан.	0,01
\$A\$9	ogran	0,02	\$A\$9<=\$M\$4	связанное	0
\$A\$10	ogran	0,022	\$A\$10>=\$J\$1	не связан.	0,012
\$A\$18	ogran	64781,164	\$A\$18>=\$J\$7	не связан.	26718,92
\$A\$11	ogran	0,025	\$A\$11>=\$J\$1	не связан.	0,015
\$A\$12	ogran	6808,014	\$A\$12<=\$I\$1	не связан.	447059,586
\$A\$13	ogran	19131,924	\$A\$13<=\$I\$2	не связан.	1256329,676
\$A\$14	ogran	27926,5608	\$A\$14<=\$I\$3	не связан.	1523549,039
\$A\$15	ogran	8120,56	\$A\$15<=\$I\$4	не связан.	397907,44
\$A\$16	ogran	1398,3552	\$A\$16<=\$I\$5	не связан.	62163,2448
\$A\$17	ogran	1395,75	\$A\$17<=\$I\$6	не связан.	54434,25
\$A\$12	ogran	6808,014	\$A\$12>=4538	не связан.	2270,014
\$A\$13	ogran	19131,924	\$A\$13>=12754	не связан.	6377,924
\$A\$14	ogran	27926,5608	\$A\$14>=15514	не связан.	12412,5608
\$A\$15	ogran	8120,56	\$A\$15>=4060	не связан.	4060,56
\$A\$16	ogran	1398,3552	\$A\$16>=635	не связан.	763,3552
\$A\$11	ogran	0,025	\$A\$11<=\$M\$6	связанное	0
\$A\$10	ogran	0,022	\$A\$10<=\$M\$5	связанное	0

Додаток К

Розрахункові дані до економіко-математичної моделі

Microsoft Excel 11.0 Отчет по результатам

Рабочий лист: [Книга11.xls]Лист1

Отчет создан: 31.10.2009 19:14:59

Целевая ячейка (Максимум)

Ячейка	Имя	Исходное значение	Результат
\$A\$4	celev funk	0	57480,6116

Изменяемые ячейки

Ячейка	Имя	Исходное значение	Результат
\$A\$2	x1	0	0,011
\$B\$2	x2	0	0,014
\$C\$2	x3	0	0,016
\$D\$2	x4	0	0,018
\$E\$2	x5	0	0,02
\$F\$2	x6	0	0,022

Ограничения

Ячейка	Имя	Значение	Формула	Статус	Разница
\$A\$17	ogran	1228,26	\$A\$17>=558	не связан.	670,26
\$A\$6	ogran	0,011	\$A\$6>=\$J\$1	не связан.	0,001
\$A\$7	ogran	0,014	\$A\$7<=\$N\$2	связанное	0
\$A\$7	ogran	0,014	\$A\$7>=\$J\$1	не связан.	0,004
\$A\$11	ogran	0,022	\$A\$11<=\$N\$6	связанное	0
\$A\$8	ogran	0,016	\$A\$8>=\$J\$1	не связан.	0,006
\$A\$6	ogran	0,011	\$A\$6<=\$N\$1	связанное	0
\$A\$9	ogran	0,018	\$A\$9>=\$J\$1	не связан.	0,008
\$A\$8	ogran	0,016	\$A\$8<=\$N\$3	связанное	0
\$A\$10	ogran	0,02	\$A\$10>=\$J\$1	не связан.	0,01
\$A\$18	ogran	57480,6116	\$A\$18>=\$J\$7	не связан.	19418,3676
\$A\$11	ogran	0,022	\$A\$11>=\$J\$1	не связан.	0,012
\$A\$12	ogran	4992,5436	\$A\$12<=\$I\$1	не связан.	448875,0564
\$A\$13	ogran	17856,4624	\$A\$13<=\$I\$2	не связан.	1257605,138
\$A\$14	ogran	24823,6096	\$A\$14<=\$I\$3	не связан.	1526651,99
\$A\$15	ogran	7308,504	\$A\$15<=\$I\$4	не связан.	398719,496
\$A\$16	ogran	1271,232	\$A\$16<=\$I\$5	не связан.	62290,368
\$A\$17	ogran	1228,26	\$A\$17<=\$I\$6	не связан.	54601,74
\$A\$12	ogran	4992,5436	\$A\$12>=4538	не связан.	454,5436
\$A\$13	ogran	17856,4624	\$A\$13>=12754	не связан.	5102,4624
\$A\$14	ogran	24823,6096	\$A\$14>=15514	не связан.	9309,6096
\$A\$15	ogran	7308,504	\$A\$15>=4060	не связан.	3248,504
\$A\$16	ogran	1271,232	\$A\$16>=635	не связан.	636,232
\$A\$10	ogran	0,02	\$A\$10<=\$N\$5	связанное	0
\$A\$9	ogran	0,018	\$A\$9<=\$N\$4	связанное	0

Додаток Л

Розрахунок прогнозних значень податкових надходжень від адміністрування податку на майно у м. Тернопіль, отриманих у результаті економіко-математичного моделювання

Модель: $Y1 = -1,87302E6 + 1203,2 \cdot X1$					Вартість $m^2 = 0,4$ тис. грн.		
Рік	Ставка, %	Площа однокімнатної квартири			Податкові надходження, тис. грн.		
		$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$	$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$
2009	1,1	543870,862	544208,8	544546,738	2393,03	2394,5	2396,0
2010	1,1	545074,062	545412,0	545749,938	2398,3	2399,8	2401,3
Модель: $Y2 = -1,02771E10 + 1,0236E7 \cdot X1 - 2548,29 \cdot X1^2$					Вартість $m^2 = 0,4$ тис. грн.		
Рік	Ставка, %	Площа двокімнатної квартири			Податкові надходження, тис. грн.		
		$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$	$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$
2009	1,4	1915239,77	1919148,51	1923057,25	10725,3	10747,2	10769,1
2010	1,4	1909662,26	1913571,0	1917479,74	10694,1	10716,0	10737,9
Модель: $Y3 = -1,15279E10 + 1,14784E7 \cdot X1 - 2856,93 \cdot X1^2$					Вартість $m^2 = 0,4$ тис. грн.		
Рік	Ставка, %	Площа трикімнатної квартири			Податкові надходження, тис. грн.		
		$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$	$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$
2009	1,6	1393429,47	1404708,67	1415987,87	8917,9	8990,1	9062,3
2010	1,6	1389827,8	1407107,0	1412386,2	8894,9	8967,1	9039,3
Модель: $Y4 = -1,43392E7 + 7302,8 \cdot X1$					Вартість $m^2 = 0,4$ тис. грн.		
Рік	Ставка, %	Площа чотирьохкімнатної квартири			Податкові надходження, тис. грн.		
		$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$	$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$
2009	1,8	328842,91	332125,2	335407,49	2367,7	2391,3	2414,9
2010	1,8	336145,71	339428,0	342710,29	2420,2	2443,9	2467,5

Продовження додатку Л

Модель: $Y_5 = -9,00849E6 + 4499,6 \cdot X_1$					Вартість $m^2 = 0,4$ тис. грн.		
Рік	Ставка, %	Площа п'ятикімнатної квартири			Податкові надходження, тис. грн.		
		$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$	$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$
2009	2,0	29637,01	31206,4	32775,79	237,1	249,7	262,2
2010	2,0	34136,61	35706,0	37275,39	273,1	285,6	298,2
Модель: $Y_6 = -9,23805E6 + 4613,3 \cdot X_1$					Вартість $m^2 = 0,4$ тис. грн.		
Рік	Ставка, %	Площа шестикімнатної квартири			Податкові надходження, тис. грн.		
		$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$	$f(X) - \sigma$	$Y = f(X)$	$f(X) + \sigma$
2009	2,2	28770,02	30069,7	31369,38	253,2	264,6	276,1
2010	2,2	33383,32	34683,0	35982,68	293,8	305,2	316,6

Додаток М

Динаміка показників дієвості пільгових податкових преференцій

Показники	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
Пільгозагратність, тис. грн.	23,1	26,5	27,2	16,5	11,4	3,0	2,8	3,0	3,5	4,2	4,8	6,9
Темпи зростання пільгозагратності, %	–	114,3	102,9	60,5	69,3	26,0	95,9	103,7	119,8	119,1	113,7	145
Вартість пільги, тис. грн.	211,3	234,1	275,4	235,3	206,5	147,4	149,0	167,9	190,4	258,8	324,7	393,6
Темпи зростання вартості пільги, %	–	110,8	117,7	85,4	87,7	71,4	101,1	112,7	113,4	135,9	125,4	121,4
Пільгомісткість зведеного бюджету, тис. грн.	1,22	0,97	1,41	0,97	0,65	0,16	0,11	0,10	0,10	0,09	0,11	0,12
Темпи зростання пільгомісткості бюджету, %	–	79,1	145,7	68,6	67,3	25,2	69,5	85,6	103,7	89,2	121,0	110,1
Пільгомісткість податкових надходжень, тис. грн.	1,60	1,49	1,63	1,06	0,74	0,18	0,13	0,11	0,11	0,10	0,12	0,15
Темпи зростання пільгомісткості податкових надходжень, %	–	93,5	108,9	65,2	69,7	24,7	71,3	85,0	102,2	88,2	118,3	127,7
Шітомі пільговтрати, тис. грн.	323,6	342,9	399,1	329,0	–	190,1	189,0	207,9	261,3	355,1	402,8	508,1
Темпи зростання шітомі пільговтрат, %	–	106,0	116,4	82,4	–	–	99,4	110,0	125,7	135,9	113,4	126,1

Додаток Н.1

Вихідні дані для розрахунку граничного податкового навантаження на інвестиції в матеріальні активи

	Будівлі	Машини та обладнання	Комп'ютери
За нормами Податкового кодексу			
τ	0,23	0,23	0,23
P	0,1	0,1	0,1
δ	0,0361	0,1225	0,2729
π	0,089	0,089	0,089
L	20	5	2
Метод амортизації	Лін.	Приск.	Приск.
За нормами податкового законодавства, чинного за станом на 2010 р.			
τ	0,25	0,25	0,25
p	0,1	0,1	0,1
δ	0,0361	0,1225	0,2729
π	0,094	0,094	0,094
k_m	0,0067	0,02	0,05
Метод амортизації	Подат.	Подат.	Подат.

Вихідні дані для розрахунку граничного податкового навантаження на інвестиції в науково-дослідні та дослідно-конструкторські розробки

τ	0,23
p	0,05; 0,10; 0,50
δ_1	0,25
δ_2	0,50
π	0,089; 0,100; 0,110
L_1	5
L_2	20
m^i	0
m^d	0,05

Додаток Н.2

**Розрахунок граничних проміжних значень податкового навантаження та METRs відповідно до норм податкового законодавства України
(Розрахунки виконані за допомогою Maple V Release 4.0)**

Таблиця 1

Результати проміжних та кінцевих значень METRs за нормами Податкового кодексу України

$\pi = 0,089$	Будівлі	Машини та обладнання	Комп'ютери
ρ_m	0,0136	0,0158	0,0195
ρ	0,1632	0,1896	0,2340
Розміщення цінних паперів (виплата дивідендів 5%)			
<i>SI</i>	0,0681	0,0924	0,1331
<i>MI</i>	0,3186	0,0762	-0,3315
<i>S2</i>	0,0419	0,0476	0,0566
<i>M2</i>	0,5809	0,5239	0,4336
<i>S</i>	0,0670	0,0985	0,1514
<i>METR</i>	0,3301	0,0153	-0,5142
Боргове фінансування (виплата відсотків 0%)			
<i>SI</i>	0,0681	0,0924	0,1331
<i>MI</i>	0,3186	0,0762	-0,3315
<i>S2</i>	0,0419	0,0476	0,0566
<i>M2</i>	0,5809	0,5239	0,4336
<i>S</i>	0,1129	0,1444	0,1973
<i>METR</i>	-0,1290	-0,4438	-0,9733

Продовження додатку Н.2

Таблиця 2

Результати проміжних та кінцевих значень METRs за нормами податкового законодавства, чинного за станом на 2010 р.

$\pi = 0,094$	Будівлі	Машини та обладнання	Комп'ютери
ρ_m	0,0135	0,0109	0,0046
P	0,1620	0,1308	0,0552
Розміщення цінних паперів (виплата дивідендів 15%)			
$S1$	0,0622	0,0336	-0,0355
$M1$	0,3784	0,6636	1,3547
$S2$	0,0000	0,0000	0,0000
$M2$	1,0000	1,0000	1,0000
S	-0,0750	-0,1035	-0,1726
METR	1,7495	2,0347	2,7258
Боргове фінансування (виплата відсотків 0%)			
$S1$	0,0622	0,0336	-0,0355
$M1$	0,3784	0,6636	1,3547
$S2$	0,0465	0,0386	0,0174
$M2$	0,5353	0,6144	0,8256
S	0,1115	0,0735	-0,0186
METR	-0,1152	0,2651	1,1865

Додаток Н.3

**Розрахунок METRs для інвестицій в науково-дослідні
конструкторські розробки зі строком корисного
використання 5 та 20 років
(Розрахунки виконані за допомогою Maple V Release 4.0)**

Таблиця 1

**Для успішних інвестицій в НДДКР з терміном
корисного використання 5 років**

	$L = 5$	$p = 0.05$	$p = 0.1$	$p = 0.50$	
	$\pi = 0,089$	Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
ρ_m		0,0073	0,0097	0,0259	
ρ		0,0876	0,1164	0,3108	
S		0,0175	0,0501	0,2704	
METR		0,6496	0,4985	0,4592	
Боргове фінансування з виплатою відсотків					
S		0,0227	0,0570	0,2889	
METR		0,5451	0,4291	0,4221	
$\pi = 0,10$		Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
		ρ_m	0,0079	0,0104	0,0266
	ρ	0,0948	0,1248	0,3192	
	S	0,0154	0,0491	0,2671	
	METR	0,6916	0,5093	0,4658	
	Боргове фінансування з виплатою відсотків				
	S	0,0210	0,0564	0,2859	
	METR	0,5796	0,4356	0,4281	
	$\pi = 0,11$	Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
		ρ_m	0,0085	0,0109	0,0272
ρ		0,1020	0,1308	0,3264	
S		0,0142	0,0463	0,0918	
METR		0,7145	0,5371	0,4726	
Боргове фінансування з виплатою відсотків					
S		0,0202	0,0539	0,2828	
METR		0,5952	0,4606	0,4344	

Продовження дод. Н.3

Таблиця 2

**Для успішних інвестицій в НДДКР з терміном
корисного використання 20 років**

$\pi = 0,089$	$L = 20$	$p = 0.05$	$p = 0.1$	$p = 0.50$
	Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
	ρ_m	0,0094	0,0121	0,0298
	P	0,1128	0,1452	0,3576
	S	0,0461	0,0828	0,3234
	METR	0,0786	0,1722	0,3532
	Боргове фінансування з виплатою відсотків			
	S	0,0528	0,0914	0,3447
METR	-0,0559	0,0857	0,3105	
$\pi = 0,10$	Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
	ρ_m	0,0102	0,0129	0,0305
	P	0,1224	0,1548	0,3660
	S	0,0463	0,0827	0,3196
	METR	0,0725	0,1728	0,3608
	Боргове фінансування з виплатою відсотків			
	S	0,0536	0,0919	0,3412
	METR	-0,0720	0,0815	0,3176
$\pi = 0,11$	Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
	ρ_m	0,0110	0,0137	0,0312
	P	0,1320	0,1644	0,3744
	S	0,0476	0,0836	0,3170
	METR	0,0476	0,1637	0,3659
	Боргове фінансування з виплатою відсотків			
	S	0,0553	0,0932	0,3389
	METR	-0,1068	0,0675	0,3221

Продовження дод. Н.3

Таблиця 3

Для частково успішних інвестицій в НДДКР
з терміном корисного використання 5 років

	$L = 5$	$p = 0.05$	$p = 0.1$	$p = 0.50$	
$\pi = 0,089$	Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів				
	ρ_m	-0,0020	-0,0006	0,0097	
	P	-0,0240	-0,0072	0,1164	
	S	-0,1089	-0,0899	0,0501	
	METR	3,1783	1,8988	0,8997	
	Боргове фінансування з виплатою відсотків				
	S	-0,1104	-0,0903	0,0571	
	METR	3,2069	1,9031	0,8858	
	$\pi = 0,10$	Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
		ρ_m	-0,0013	0,0001	0,0103
P		-0,0156	0,0012	0,1236	
S		-0,1084	-0,0896	0,0477	
METR		3,1681	1,8956	0,9046	
Боргове фінансування з виплатою відсотків					
S		-0,1093	-0,0895	0,0550	
METR		3,1865	1,8949	0,8899	
$\pi = 0,11$		Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
		ρ_m	-0,0006	0,0008	0,0110
	P	-0,0072	0,0096	0,1320	
	S	-0,1071	-0,0884	0,0476	
	METR	3,1420	1,8843	0,9048	
	Боргове фінансування з виплатою відсотків				
	S	-0,1075	-0,0879	0,0553	
	METR	3,1505	1,8787	0,8893	

Продовження дод. Н.3

Таблиця 4

Для частково успішних інвестицій в НДДКР з терміном корисного використання 20 років

	$L = 20$	$p = 0.05$	$p = 0.1$	$p = 0.50$	
	$\pi = 0,089$	Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
ρ_m		0,0064	0,0078	0,0180	
P		0,0768	0,0936	0,2160	
<i>S</i>		0,0053	0,0243	0,1629	
METR		0,8943	0,7568	0,6740	
Боргове фінансування з виплатою відсотків					
<i>S</i>		0,099	0,0299	0,1759	
METR		0,08028	0,7010	0,6483	
$\pi = 0,10$		Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
		ρ_m	0,0072	0,0087	0,0188
	P	0,0864	0,1044	0,2256	
	<i>S</i>	0,0059	0,0262	0,1621	
	METR	0,8800	0,7381	0,6758	
	Боргове фінансування з виплатою відсотків				
	<i>S</i>	0,0111	0,0323	0,1754	
	METR	0,7780	0,6765	0,6491	
	$\pi = 0,11$	Розміщення цінних паперів з виплатою дивідендів			
		ρ_m	0,0080	0,0095	0,0195
P		0,0960	0,1140	0,2340	
<i>S</i>		0,0076	0,0276	0,1610	
METR		0,8479	0,7239	0,6780	
Боргове фінансування з виплатою відсотків					
<i>S</i>		0,0132	0,0343	0,1747	
METR		0,7356	0,6572	0,6506	

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алаев Э. Б. Эффективность комплексного развития экономического района / Э. Б. Алаев. – М. : Наука, 1965. – 267 с.

2. Андрущенко В. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті. Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів / В. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 302 с.

3. Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование : учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М. : Экономист, 2006. – 591 с.

4. Асаул А. М. Економіка нерухомості : підруч. / А. М. Асаул, І. А. Брижань, В. Я. Чевганова. – К. : Лібра, 2004. – 304 с.

5. Белець Ж. А. Оцінка ефективності регіональної податкової політики в Україні / [Електронний ресурс] / Белець Ж. А., Костіна Н. М. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Chem_Biol/Tavnv/2009_63_2/63_2_15.pdf

6. Більша половина української економіки пішла в тінь: (ТСН. ua, 1+1, 27.10.2010 р., 15:50) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до стор.: <http://tsn.ua/groshi/bilsha-polovina-ukrayinskoji-ekonomiki-pishla-u-tin.html>

7. Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки / Д. Боголепов. – М. : Пролетарий, 1925. – 281 с.

8. Богорад Д. И. Конструктивная география района. Основы районной планировки / Д. И. Богорад. – М. : Мысль, 1965.

9. Большая экономическая энциклопедия / под. ред. А. И. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999.

10. Буковинський С. А. Удосконалення вирівнювання фінансового забезпечення територіальних громад / С. А. Буковинський // Фінанси. – 1999. – № 5. – С. 80–84.

11. Бюджет Тернопільської області 2 млрд. 516 тис. грн., що на 194 млн. грн. більше показників 2008 року / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zik.ua/ua/news/2009/01/21/166277>

12. Бюджетна система України / [Юрій С. І., Бескид Й. М., Крисоватий А. І. та ін.]; за ред. С. І. Юрія, Й. М. Бескида. – К. : НІОС, 2000. – 400 с.

13. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до стор. : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

14. Василевская Г. В. Льготы в налоговой системе государства как сдерживающий фактор развития рыночной экономики / Г. В. Василевская // Финансовая теория и политика современного государства / ред. Д. А. Ценова – [1-е изд.]. – Велико Тырново : АБАГАР, 2002. – С. 43–48.

15. Василевська Г. В. Концептуальні засади фіскальної політики України в період трансформації / Г. В. Василевська // Наукові записки: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу, 2003. – Вип. 12., Ч. 1. – С. 37 – 40.

16. Василевська Г. В. Перспективи функціонування преференційного оподаткування в Україні / Г. В. Василевська // Напрями розбудови податкової системи України в умовах утвердження ринкової економіки: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 1–2 лютого 2011 р. / відп. ред С. І. Юрій. – Тернопіль, 2011. – С. 50 – 52.

17. Василик О. Д. Податкова система України : навч. посіб. / О. Д. Василик. – К. : ВАТ «Поліграфкнига», 2004. – 478 с.

18. Василик О. Д. Теорія фінансів : підруч. / О. Д. Василик. – 4-те вид., доп. – К. : НІОС, 2003. – 416 с.

19. Веленчук А. Проблеми реформування податкової політики України [Електронний ресурс] / А. Веленчук – Режим доступу : <http://intkonf.org/velenchuk-a-problemi-reformuvannya-podatkovoyi-politiki-ukrayini/>

20. Велихов Л. А. Основы городского хозяйства / Л. А. Велихов. – Новочеркесск. – 1928. – с.348.

21. Верховна Рада України: Попередній звіт про виконану роботу Тимчасової слідчої комісії з питань перевірки ефективності функціонування спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку в Україні. – [Електронний ресурс ВРУ]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

22. Виконання Державного бюджету України / 2007-2011 / Річний звіт / [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу до стор. : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147445>

23. Виконання Державного бюджету України / 2011 / Річний звіт / [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України. – Режим доступу до стор. : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=147449>

24. Вишне夫斯基 В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишне夫斯基, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

25. Вишневський В. П. Місцеві податки і збори у ринковій економіці / В. П. Вишневський, В. В. Рибак // Фінанси України. – 2001. – № 1. – С. 11 – 20.

26. Вишняков С. В. Місцеві бюджети / С. В. Вишняков // Фінанси України. – 2001. – № 10. – С. 11 – 14.

27. Внесено охоронних документів до державних реєстрів у 1992 – 2011 рр.: Поточна статистика: Плани та звіти [Електронний ресурс] / Офіц. Веб-портал Державної служби інтелектуальної власності України, 2011. – Режим доступу до стор. : <http://sdip.gov.ua/ua/table7>

28. Волошин О. И. оффшорам стало трудно / О. И. Волошин // Компаньон. – 25.02.2005 г. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.companion.ua/>

29. Галушко О. С. Формування державного та місцевих бюджетів в умовах трансформації економіки / О. С. Галушко // Фінанси України. – 2001. – № 5. – С. 51 – 57.

30. Ганущак Ю. Місцеві податки: плата за право голосу [Електронний ресурс] / Юрій Ганущак // Дзеркало тижня. – 2006. – 13 – 19 трав. (№ 18). – Режим доступу : <http://www.dt.ua/2000/2040/53336/>.

31. Гендлер Г. Податкові пільги як фактор залучення інвестицій у розвиток депресивних територій / Г. Гендлер // Вісник податкової служби України. – 2005 № 27.

32. Герасименко П. Податок на прибуток – чинник стимулювання економіки [Електронний ресурс] / Герасименко Петро – Режим доступу : http://zaxid.net/home/showSingleNews.do?podatok_na_pributok_chinnik_stimulyvannya_ekonomiki&objectId=1127412

33. Герчаківський С. Д. Місцеве оподаткування в Україні: традиції, реалії та напрями вдосконалення / С. Д. Герчаківський // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 44–49.

34. Герчаківський С. Д. СЕЗ і ТПР як інструмент подолання дивергенцій територіального розвитку / С. Д. Герчаківський // Економіка: проблеми теорії та практики. – 2006. – Вип. 211. – С. 711–716.

35. Герчаківський С. Д. Теоретичний логос фіскальної децентралізації / С. Д. Герчаківський, О. Р. Кабаш // Регіональна економіка. – 2009. – № 2. – С. 133–142.

36. Герчаківський С. Д. Податкові аспекти державного регулювання інвестиційної діяльності в регіоні / С. Д. Герчаківський, Ф.П. Ткачик // Збірник наукових праць «Фінансова система держави: проблеми та перспективи розвитку». – К. : ДКС Центр, 2011. – 238 с.

37. Готівковий долар падає (30.01.2009 р.) [Електронний ресурс]: Економіка / Незалежне Інтернет-видання forpost. – Режим доступу до стор. : <http://www.rus.4post.com.ua/economics/123544.html/>

38. Дані ДПАУ щодо аналізу діяльності СЕЗ та ТПР України за 2008 рік [Електронний ресурс] : відповідь від 8. 12. 2012 за № 2378/6/18-3115 на запит від фіз. особи / С. І. Лекарь; Державна податкова служба України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2011. – Системні вимоги: Microsoft Word. – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.

39. Дані ДПАУ щодо аналізу діяльності СЕЗ та ТПР України за 2010 рік [Електронний ресурс] : відповідь від 8. 12. 2012 за № 2378/6/18-3115 на запит від фіз. особи / С.І. Лекарь; Державна податкова служба України. – Електрон. текстові дані (1 файл). – К., 2011. – Системні вимоги: Microsoft Word. – Мова: укр. – Відповідь на запит дано електрон. поштою.

40. Джонсон Р. Системы и руководство / Джонсон Р., Каст Ф., Розенцвейг Д. – М. : Сов.радио, 1971. – 647 с.

41. Діяльність податкової служби за 1999 рік: [статистичний збірник/відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2000. – 159 с.

42. Діяльність податкової служби за 2000 рік: [статистичний збірник/відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2001. – 163 с.

43. Діяльність податкової служби за 2006 рік: [статистичний збірник/відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2007. – 132 с. . – (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

44. Діяльність податкової служби за 2010 рік: [статистичний збірник/відп. за вип. В. В. Терещенко]. – К. : ДПА України, 1999 – 2011. – 66 с. – (Розділ II статистичного бюлетеня. «Інформаційно-довідниковий розділ, економічні показники діяльності ДПС України»).

45. Довідник пільг № 48, наданих чинним законодавством по сплаті податків та зборів станом на: 01.01.2009 р. [Електронний ресурс] / Консультаційний центр : Навігатор платника податків: Консультаційний центр / Державна податкова служба України. – Режим доступу до стор. : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

46. Договір «Про заснування Європейської Спільноти» № 994/017 від 25.03.1957 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=994_017

47. Долішній М. І. Основи регіоналізації / Долішній М. І., Злупко С. М. // Регіональна економіка. – 2003. – №3. – С. 7–17.

48. Долішній М. І. Ринкові механізми регіонального управління / Долішній М. І., Мошенець О. С. // Регіональна економіка. – 2001. – № 1. – С. 7.

49. Дроздовська О. С. Теоретичні засади фінансової децентралізації / Дроздовська О. С. // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 19–25.

50. Дулік Т. О. Напрями підвищення ефективності регіональної податкової політики / Т. О. Дулік, Т. Ю. Александрюк, Л. Г. Маркова, В. Є. Тараненко // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії. – 2010. – № 1. – С. 118–126.

51. Економічна енциклопедія. Т. 3 / редкол.: Мочерний С. В. та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.

52. Європейська хартія місцевого самоврядування: ратифіковано Законом № 452/97-ВР від 15.07.1997 р. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_036.

53. Жаліло Я. А. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / [Молдован О. О., Шевченко О. В., Єгорова О. О.] ; за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2010. – 80 с. – (Аналітична доповідь).

54. Закон України «Про Державний бюджет України на 2012 рік» від 22.12. 2011 р. № 4282-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до стор. : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4282-17>

55. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18 березня 2004 року № 1629-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15>

56. Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1086.322.62&nobreak=1>.

57. Заяц Н. Е. Теория налогов : учеб. / Николай Емильянович Заяц. – Мн. : БГЭУ, 2002. – 220, [2] с.

58. Звіт Про виконання бюджету Тернопільської області за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oda.te.gov.ua/main/ua/catalog/item/14168.htm>

59. Звіт Про виконання бюджету Тернопільської області за перше півріччя 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oda.te.gov.ua/main/ua/catalog/item/18170.htm>

60. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент : учеб. пособие / Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.

61. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики : учеб. пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 328 с.

62. Иванов Ю. Б. Стимулы и ограничения в налогообложении доходов физических лиц / Ю. Б. Иванов, А. Е. Найденко // Налоги и налоговое право (ежемесячный журнал Группы компаний «Налоги и финансовое право» / глав. ред. А. В. Брызгалин. – Журнал для бухгалтера и налогового юриста. – Екатеринбург: изд. «Налоги и финансовое право», 2010. – № 4. – С. 301 – 306.

63. Иванов Ю. Б. Методика оцінки ефекту від упровадження податкових пільг з податку на прибуток підприємств / Ю. Б. Иванов, Г. В. Комарова // Економіка розвитку. – 2008. – № 3 (47). – С. 79–84.

64. Иванов Ю. Б. Податкова система : підруч. / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.

65. Иванов Ю. Б. Система оподаткування в схемах і таблицях (загальнодержавні та місцеві податки і збори в Україні) : навч. посіб. / Юрій Борисович Иванов – Х. : ВД «ИНЖЕК», 2004. – 416 с. – (Навчальне видання; частина 1).

66. Івашук О. Т. Методи економічного аналізу даних у системі STADIA / О. Т. Івашук, О. П. Кулаїчев. – Тернопіль : ТАНГ, 2001. – 151 с.

67. Інформація про основні пільги, що надаються інвесторам на територіях спеціальних (вільних) економічних зон (СЕЗ) та на територіях із спеціальним режимом інвестиційної діяльності. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://me.kmu.gov.ua/>

68. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління : наукова моногр. – / С. В. Каламбет Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2001. – 304 с.

69. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн : навч. посіб. / М. І. Карлін. – К. : Кондор, 2004. – 384 с.

70. Кахович О. О. Система управління регіональною структурно-інвестиційною політикою / О. О. Кахович // Економіка та держава. – 2010. – № 3. – С. 111–113.

71. Кириленко О. П. Місцеві фінанси : підруч. / О. П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.

72. Кириленко О. П. Міжбюджетні відносини в Україні і світовий досвід / О. П. Кириленко // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 1998. – Вип. 6. – С. 44 – 47.

73. Кириленко О. П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика) / О. П. Кириленко. – К. : НІОС, 2000. – 384 с.

74. Кізіма Т. О. Фінанси домогосподарств: сучасна парадигма та доміанти розвитку : моногр. / Т. О. Кізіма [вст. слово С. І. Юрія]. – К. : Знання, 2010. – 431 с.

75. Колодій С. Ю. Децентралізація бюджетної системи та економічне зростання / С. Ю. Колодій // Фінанси України. – 2001. – № 3. – С. 63 – 68.

76. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254 к/96-ВР [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EА%2F96%E2%F0>.

77. Концепція реформування податкової системи України : розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 13. – С. 481.

78.Корецький О. М. Податкова політика як один із важелів інвестиційної діяльності держави / О. М. Корецький // Науковий вісник Академії муніципального управління. – 2011. – Вип. 3. – С. 265–270. – (Серія «Управління»).

79.Коссе Д. СЕЗ «Миколаїв»: проблеми оподаткування [Електронний ресурс]. / Д. Коссе // Юридичний журнал. – 2003. – № 9. – 2003. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/>

80.Кравченко В. І. Місцеві фінанси України : навч. посіб. / В. І. Кравченко. – К. : Знання, 1999. – 487 с.

81.Кравчук О. Місцеві податки і збори за новим Податковим кодексом України / О. Кравчук // Дебет-Кредит. – 2011. – № 4. – С. 27–31.

82.Крисоватий А. І. Податкова система : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 331 с.

83.Крисоватий А. І. Концептуалізація теоретичних підвалин оподаткування / А. І. Крисоватий // Світ фінансів. – 2005. – № 1. – С. 50 – 64.

84.Крисоватий А. І. Місцеві податки у США та особливості їх справляння / А. І. Крисоватий, В. Мельник // Фінанси України. – 1999. – № 1. – С. 100 – 106.

85.Крисоватий А. І. Моніторинг реалізації податкової політики України / Андрій Крисоватий // Вісник ТДЕУ. – 2006. – № 1. – С. 17–25.

86.Крисоватий А. І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук / А. І. Крисоватий [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lib.ua-gu.net>.

87.Крисоватий А. І. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / Крисоватий А. І., Луцик А. І. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

88.Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : моногр. / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

89. Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання : моногр. / Андрій Ігорович Крисоватий. – Тернопіль : видав. Карп'юка, 2000. – 246, [1] с.

90. Крючкова І. Деформації у відтворювальних макроекономічних пропорціях в економіці України / І. Крючкова // Вісник НБУ. – 1999. – № 7. – С. 12–13.

91. Кулькова В. Ю. Налоговое регулирование асимметрии регионального развития на основе совершенствования межбюджетных отношений в Российской Федерации / В. Ю. Кулькова // Финансы и кредит. – 2005. – № 28. – С. 12–22.

92. Кульчинський М. В. Проблеми бюджетного реформування в Україні / М. В. Кульчинський // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 25 – 29.

93. Курси валют на 14.07.2010. Valuta online UA. Finance UA / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://valuta.online.ua>

94. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в двух частях: в 6 т. / Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2002 – Т. 1 (част. 1) : Генезис налогового регулирования. – 2002. – 665, [7] с.

95. Лашенко О. Кількість розлучень в Україні неухильно зменшується (Радіо Свобода © 2011 RFE/RL, Inc.) [Електронний ресурс] / О. Лященко, М. Набока // Радіо Свобода. – 2011. – Режим доступу до стор. : <http://www.radiosvoboda.org/articleprintview/2327342.html>

96. Лексин В. Н. Государство и регионы. Теория и практика государственного регулирования территориального развития / Лексин В. Н., Швецов А. Н. – [2-е издание]. – М. : УРСС, 1999. – 368 с.

97. Лист ДПАУ від 15.10.2010 р. «В доповнення до листа ДПА України від 13.10.2010 р. №21741/7/19-0317 надаємо інформацію для включення до Довідника пільг № 55, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів» : за станом на 01.09.2010 р. [Електронний ресурс] / ДПС України. – Режим доступу до стор. : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=77234&cat_id=76166

98. Литвиненко Я. В. Податкова політика : навч. посіб. / Литвиненко Я. В. – К. : МАУП, 2003. – 224 с.

99. Литвинова В. В. Теоретические и методологические аспекты оценки инвестиционного климата региона / В. В. Литвинова // Молодой ученый. – 2011. – № 4. – Т. 1. – С. 161–169.

100. Луніна І. Місцеві бюджети України: пошук нових підходів до проведення реформ / І. Луніна // Економіка України. – 1998. – № 3. – С. 31 – 41.

101. Магопєць О. А. Формування податкової політики на основі використання механізму податкового адміністрування / [Електронний ресурс] / О. А. Магопєць – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Npkntu_e/2010_18_2/stat.../24.pdf

102. Майбуров І. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология и практика : моногр. / Майбуров І. А.; [под ред. І. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, А.И. Крисоватого]. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.

103. Майданник О. О. Правові основи бюджетно-фінансових повноважень місцевих рад народних депутатів : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02 / О. О. Майданник; Київський університет імені Тараса Шевченка. – К., 1993. – С. 20.

104. Мартинюк В. П. Податкова система. / Мартинюк В. П., Баділь Б. Б. – Тернопіль : Воля, 2006. – 252 с.

105. Мельник В. М. Податок на нерухоме майно: фінансово-адміністративні проблеми запровадження в Україні / В. М. Мельник, М. М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 3. – С. 61 – 67.

106. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : моногр. / Мельник В. М. – К. : ПП «Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2006. – 278 с.

107. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці : моногр. / Петро Володимирович Мельник. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.

108. Митний кодекс України. – [Електронний ресурс ВРУ]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

109. Митчелл Д. Конкуренция налоговых законодательств и налоговой реформы: налоговая политика должна способствовать экономическому росту / Д. Митчелл // Матеріали IV щорічної міжнародної конференції «Україна та свобода підприємництва» (Київ, 17 травня 2007 р.). – К., 2007. – 60 с.

110. Міжнародна Угода «Про субсидії та компенсаційні заходи» № 981-015 від 15.04.1994р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15>

111. Мікроекономіка і макроекономіка : підруч. [для студентів економ. спец. закладів освіти] / [Будаговська С. М., Клієвич О. І., Луніна І. О. та ін.]; за ред. С. М. Будаговської. – К. : Основи, 1998. – 518, [2] с.

112. Місцеве самоврядування [Електронний ресурс] // Вікіпедія: вільна енциклопедія. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/>.

113. Мітіліно М. І. Основи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К. : Держ. вид-во України, 1929. – 395 с.

114. Молдован О. ПДВ: реформувати не можна скасувати [Електронний ресурс] // Економічна правда. – 2010. – (16.10.2010 р.). – Режим доступу до стор. : <http://www.epravda.com.ua/publications/4b9f92bc9fce1/>

115. Музика О. А. Неподаткові доходи місцевих бюджетів України (фінансово-правове дослідження) : моногр. / О. А. Музика – К. : Атака, 2006. – 256 с.

116. Надходження заявок на об'єкти промислової власності у 1992 – 2011 рр. [Електронний ресурс]: Поточна статистика : Плани та звіти // Офіційний веб-портал Державної служби інтелектуальної власності України. – 2011. – Режим доступу до стор. : http://sdip.gov.ua/ua/statistic_nadход.html

117. Наказ Державної податкової адміністрації України та Держкомстату України «Про затвердження форми звіту № 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України» від 23.07.2004 № 419/53

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1031.936.0>

118. Налоги и налогообложение / [Банхаева Ф. Х., Барабаш А. Я., Беляева Т. П. и др.] ; под. ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – [4-е изд.]. – СПб. : Питер, 2003. – 576 с.: ил. – (Серия «Учебники для вузов»).

119. Налоги и налогообложение : учебник [для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика»] / [Майбуров И. А., Выварец А. Д., Бабушкина О. В. и др.] ; под. ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.

120. Налоги : [учебник для вузов] / Д. Г. Черник, Н. Д. Эриашвили, Н. Н. Селезнева, О. В. Староверова – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 444, [4] с.

121. Налогообложение: проблемы науки и практики : моногр. / [В. С. Загорский, А. Н. Тищенко, Т. В. Меркулова]. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2007. – 336 с.

122. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР за 2005 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://me.kmu.gov.ua/>

123. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://me.kmu.gov.ua/>

124. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР станом на 1.06.2008 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://me.kmu.gov.ua/>

125. Оперативні дані основних показників діяльності СЕЗ та ТПР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://me.kmu.gov.ua/>

126. Определение и пределы принципа субсидиарности: Доклад Координационного комитета по местным и региональным органам власти (CDLR). – Совет Европы, 1994. – 54 с.

127. Організаційно-економічний механізм розвитку регіону: трансформаційні процеси та їх інституційне забезпечення : моногр. / кол. авт. ; за ред. д.е.н., проф. А. Ф. Мельник. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – 608 с.

128. Організація економічного співробітництва та розвитку : економічне співробітництво: міжнародні організації [Електронний ресурс] // Міністерство закордонних справ України. – К. : 2011. – Режим доступу до стор. : <http://www.mfa.gov.ua/mfa/ua/publication/content/2925.htm>

129. Основні показники економічного і соціального розвитку України [Електронний ресурс] / Усе про бюджет: за даними Міністерства фінансів України // Міністерство фінансів України. – 2010. – Режим доступу до стор. : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/281303/file/november.pdf>

130. Основні соціально-економічні показники [Електронний ресурс] : Україна у цифрах у 2010 році / Держ. ком. статистики України ; ред. О. Г. Осауленко. – К. : Державний комітет статистики України, 2011. – (Статистичний збірник). – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua/>

131. Офіційний сайт Головного управління статистики у Тернопільській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ternstat.tim.net.ua/>

132. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

133. Офіційні курси валют НБУ на 01.01.2011 [Електронний ресурс] // Інформаційний портал про банки України. – 2011. – Режим доступу до стор. : http://www.bankstore.com.ua/ua/currencyrates/dailyrates/123286/?currency_id=16&year=2011&month=1&day=1&rate_type=0

134. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система в Российской Федерации : учебник / Владимир Георгиевич Пансков. – [6-е изд., доп. и перераб] – М. : Финансы и статистика, 2007. – 464, [4] с.

135. Петленко Ю. В. Місцеві фінанси: опорний конспект лекцій / Ю. В. Петленко, О. Д. Рожко. – К. : Кондор, 2004. – 282 с.

136. Петленко Ю. В. Місцеві фінанси: опорний конспект лекцій / Ю. В. Петленко, О. Д. Рожко. – К. : Кондор, 2004. – 282 с.

137. Письменний В. Місцеві податки і збори у формуванні доходів бюджетів Тернопільської області / Віталій Письменний // Наука молода. – 2006. – Вип. 6. – С. 109 – 113.

138. Письменний В. Оподаткування нерухомого майна: зарубіжний практицизм, українські перспективи / В. Письменний // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. – 2004. – № 17. – С. 96 – 100.

139. Податкова політика України: стан та проблеми перспективи: монографія / [Мельник П. В., Тарангул Л. Л., Варналій З. С. та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.

140. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посібник / [Іванов Ю. Б., Майбуров А. І., Агарков Г. О. та ін.]; під. ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с.

141. Податковий кодекс України: за станом на 1 січня 2011 р. / за виданням «Голос України» від 04.12.2010 р. № 229-230 (4979-4980). – Офіц. вид. – К. : ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336 с.

142. Покась В. І. Формування основ фінансової автономії місцевого самоврядування / В. І. Покась // Фінанси України. – 2000. – № 8. – С. 67 – 73.

143. Політичний словник / за ред. В. К. Врублевського, А. В. Кудрицького, В. М. Мазура та ін. – К.: 1982. – 655 с.

144. Поручник А. М. Венчурний капітал: зарубіжний досвід та проблеми становлення в Україні : моногр. / А. М. Поручник, Л. Л. Антонюк. – К. : КНЕУ, 2000. – 172 с.

145. Постанова Кабінету Міністрів України «Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2008 – 2010 роки» від 25.09.2006 р. № 1359 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України : офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1359-2006-%EF>.

146. Прес-випуск за 2010 рік [Електронний ресурс] : Головне управління статистики у Харківській області / Виконавець: Т. І. Присудіна. – Режим доступу до стор. : http://uprstat.kharkov.ukrtel.net/ua/press2010.html?new_id=1847&PAGE=15

147. Прес-випуск за 2010 рік [Електронний ресурс]: Головне управління статистики у Харківській області / Виконавець: Т. І. Присудіна. – Режим доступу до стор. : http://uprstat.kharkov.ukrtel.net/ua/press/2010.html?new_id=1847&PAGE=15

148. Пробст А. Е. Эффективность территориальной организации производства (методологические очерки) / Пробст А. Е. – М. : Наука, 1965.

149. Прожиточный минимум по социальным и демографическим группам (в грн.) [Електронний ресурс] // Минфин www.minfin.com.ua/index/wage/ : курсы, ставки, индексы. – 2011. – Режим доступу до стор. : <http://index.minfin.com.ua/index/wage/>

150. Прядко В. В. Особливості формування бюджетів місцевого самоврядування на 2002 рік / В. В. Прядко, Н. Я. Здерка // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 71 – 73.

151. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособ. – М. : Инфра – М, 1996. – С. 179–180.

152. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 496 с.

153. Регіональна політика і механізми її реалізації / за ред. Долішнього М. І. – К. : Вид-во «Наукова думка», 2003. – 503 с.

154. Романенко О. Р. Фінанси : підруч. / О. Р. Романенко. – К. : Центр навч. літ-ри, 2003. – 312 с.

155. Романів Є. Загальна кількість безробітних українців – 8,3 млн. осіб. [Електронний ресурс] / Євгенія Романів // Експрес Медіа. – (03.05.2011 р : (17:30)). – 2011. – Режим доступу до стор. : <http://www.expres.ua/main/2011/05/03/45402>

156. Рудченко И. Исторический очерк обложения торговли и промыслов в России / И. Рудченко – СПб., 1893. – С. 25.

157. Симоненко В. К. Регионы Украины. Проблемы развития. – К. : Наукова думка, 1997. – С.27.

158. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : моногр. / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.]. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

159. Скрипко Т. О. Інноваційний менеджмент : підручник [Електронний ресурс] / Т. О. Скрипко. – К. : Знання, 2011. – 423 с. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/15840720/mededzhment/innovatsiynyi_menedzhment_-_skripko_to

160. Скрипник А. Бюджетна децентралізація як шлях до Євросоюзу / Скрипник А., Сунцова О. // Економіст. – 2005. – № 3. – С. 26 – 29.

161. Словник іншомовних слів / за ред. академіка АН УРСР О. С. Мельничука. – К., 1985. – 966 с.

162. Слухай С. В. Міжбюджетні трансферти у постсоціалістичних країнах : від теорії до реалій: моногр. / С. В. Слухай. – К. : АртЕк, 2002. – 228 с.

163. Слухай С. В. Зарубіжний досвід організації місцевих фінансів / Слухай С. В., Гончаренко О. В. // Фінанси України. – 2006. – № 5. – С. 12–20.

164. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Наука, 1992. – 572 с.

165. Соколовська А. Визначення категорії «податкова пільга» та його практичне значення / Соколовська А., Луніна І., // Економіка України. – 2005. – № 9. – С. 21–30.

166. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / Соколовська А. М. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.

167. Соціально-економічне становище України [Електронний ресурс] (щомісячне аналітично статистичне видання Національного банку України) / [Галь В. М., Андрійчук В. М., Остролюцький М. В.] // Бюлетень Національного банку України – 2009. – № 3 (192). – 196 с. – Режим доступу до жур. : http://www.bank.gov.ua/publication/econom/Buleten/2009/bull_03-09.pdf/

168. Статистичний щорічник України за 2000 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державний комітет статистики України, Техніка, 2001. – 2008. – 598, [1] с.

169. Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державний комітет статистики України, Консультант, 2008. – 572, [1] с.

170. Статистичний щорічник України за 2008 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К. : Державний комітет статистики України, Консультант, 2009. – 556, [2] с.

171. Стеченко Д. М. Управління регіональним розвитком / Д. М. Стеченко. – К. : Наукова думка, 2000. – 233 с.

172. Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України : моногр. / під ред. А. І. Крисоватого. – Тернопіль : Вектор, 2012. – 356 с.

173. Суховірська О. Б. Фінансові ресурси місцевих бюджетів / О. Б. Суховірська // Фінанси України. – 2002. – № 11. – С. 61 – 62.

174. Тарангул Л. Л. Удосконалення податкової політики у контексті соціально-економічного розвитку регіонів / Л. Л. Тарангул // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 8 – 17.

175. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : моногр. / Л. Л. Тарангул – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 286 с.

176. Тарангул Л. Л. Трансформаційні процеси та регуляторна політика в економіці України : моногр. / Л. Л. Тарангул, П. В. Мельник. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 222 с.

177. Тенденції виконання Зведеного, Державного і місцевих бюджетів України : (Index of/UserFiles/File/Month bank-budget/2010) [Електронний ресурс] / Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень // Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської системи України станом на 01.01.2010. – К. : ІБСЕД, 2010. – 59 с. – Режим доступу до журп.:<http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Month%20bank-budget/2010/>

178. Теория налогообложения : учебн. [для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»] / И А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с. – (Серия «Magister») (Продвинутый курс).

179. Україна у 2008 році: щорічні оцінки суспільно-політичного та соціально-економічного розвитку : моногр. / за заг. ред. Ю. Г. Рубана. – К. : НІСД, 2008. – 744 с.

180. Фінанси / [Юрій С. І., Алексеєнко Л. М., Зятковський І. В. та ін.]; за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К. : Знання, 2008. – 661 с.

181. Фінанси : підруч. / [С. І. Юрій, В. М. Федосов, Л. М. Алексеєнко та ін.]; за ред. д-ра екон. наук, проф. С. І. Юрія, д-ра екон. наук, проф. В. М. Федосова. – К. : Знання, 2008. – 611 с.

182. Франко І. Я. Зібрання творів. Т. 45 / І. Я. Франко – К. : Наукова думка, 1986. – С. 82.

183. Худоба А. Г. Роль і значення місцевих податків і зборів у доходах бюджетів Волині / А. Г. Худоба // Фінанси України. – 2003. – № 4. – С. 33 – 34.

184. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: офіційний веб-сайт. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=a&find=1&typ=21>.

185. Чалов В. И. Территориально-производственный комплекс / В. И. Чалов. – М., 1993. – С. 14.

186. Черкасов А. Сравнительное местное самоуправление: теория и практика / А. Черкасов. – М. : Инфра-М. – 1998. – С. 37.

187. Чернякова Т. М. Проблеми оцінювання ефективності податкового регулювання регіонів / Т. М. Чернякова // Вісник Інституту економіко-правових досліджень НАН України. – 2011. – № 1(2). – С. 28–32.

188. Чубук Л. П. Зміни у системі оподаткування нерухомості як перспективний напрям податкової політики / Л. П. Чубук // Фінанси України. – 2004. – № 3. – С. 99 – 105.

189. Чугунов І. Я. Вплив бюджету на економічний розвиток адміністративно-територіальних одиниць / І. Я. Чугунов // *Фінанси України*. – 2002. – № 12. – С. 42 – 50.

190. Чугунов І. Я. Планування дохідної частини місцевих бюджетів // *Фінанси України* / І. Я. Чугунов. – 2001. – № 12. – С. 38 – 47.

191. Юрій С. І. Місцеві бюджети: регіональні відмінності / С. І. Юрій, О. П. Кириленко // *Регіональна економіка*. – 2000. – № 4. – С. 104 – 112.

192. Юткина Т. Ф. *Налоги и налогообложение* : учебник. – М. : ИНФРА, 1998. – С. 85.

193. Якобсон Л. Н. *Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов* / Л. Н. Якобсон. – М.: Аспект Пресс, 1996. – 319 с.

194. Янжуль И. И. *Основы начала финансовой науки. Учение о государственных доходах* И. И. Янжуль. – [4-ое изд., измен. и дополн.] – С. Пб., 1904. – 499 с.

195. Aaron Schneider. *Decentralization: Conceptualization and Measurement* // *Studies in Comparative International Development*, 2003. – pp. 32–41.

196. Auerbach A. *Taxation and Corporate Investment: The Impact of the 1991 Swedish Tax Reform* / Auerbach A., Hassett K. and Sodersten J. – NBER Working Paper. – 1995. – No. 5189. – 45 p.

197. *Behawioralne determinanty rozwoju przedsiębiorczości w Polsce. Behawioralny wymiar przedsiębiorczości* / [Grzybowski M., Kicia M, Doszyń M. i in.] pod. red. P. Kulawczuka. – Gdańsk: Fundacja Rozwoju Uniwersytetu gdańskiego, 2010. – 394, [2] s.

198. Bronchi C. *The System in the Czech Republic* / C. Bronchi, A. Burns // *Economics department working papers*. – OESD, 2000. – № 245. – P.18.

199. Dolata S. *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym* / Stanisław Dolata. – Kraków: Kluwer Polska Sp. Z o. o., 2007. – 350, [2] s.

200. Efektywność polityki podatkowej / [Devereux M., Blundell R., Boadway R. i in.]; red. naukowy M.P. Devereux; [przekł. H. Jelonkiewicz, T. Opalińska]. – Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2007. – 346 s.

201. Efektywność polityki podatkowej / [Devereux M., Blundell R., Boadway R. i in.]; red. naukowy M.P. Devereux; [przekł. H. Jelonkiewicz, T. Opalińska]. – Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2007. – 346 s.

202. File: Minimum Wage, EUR [Електронний ресурс] / European Commission EUROSTAT (January 2011 png). – 2011 – Режим доступу до стор.: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php?title=File:MW_EUR_January_2011.png&filetimestamp=20110210093223 (30.07.2011 r).

203. Fiscal Federalism in the European Union / Ed. by A. Fosatti, G. Panella. – London, New York, Routledge, 1999.

204. Fiscal Federalism in the European Union / ed. by A. Fosatti, G. Panella. – London, New York, Routledge, 1999. – P. 63 – 71.

205. Formy zmniejszenia wysokości podatków w Polsce : ulgi, zwolnienia, obniżki i inne / [Głuchowski J., Handor D., Patyk J., Szymańska J.] ; redaktor naukowy Jan Głuchowski. – Warszawa: Wydawnictwo naukowe PWN, 2002. – 396 s. (Przedsiębiorczość).

206. Further mathematics for economic analysis / [Sydsaeter K., Hammond P., Seierstad A., Strom A.] – [first published]. – Harlow: FT Prentice Hall-Financial, 2005. – 595, [3] s. – (Times Person-Education Limited).

207. Gomułowicz A. Zasada sprawedliwosci podatkowej w orzecznictwie trybunalu konstytucyjnego / Andrzej Gomułowicz – Warszawa : Dom wydawniczy ABC, 2003. – 144 s. – (Kontorwersje podatkowe).

208. Gordon K. Marginal Effective Tax Rates on Physical, Human and R&D capital / Gordon K., H. Tchilinguirian. – OECD Economics Department Working Papers, 1998. – No.190, ECO/WKP (98) 12. – P. 31 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/dataoecd/34/50/1864973.pdf>

209. Grądzalski F. System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania / Feliks Grądzalski. – [2 wydanie]. – Warszawa : Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2006. – 266 s.

210. Gwiazdowski R. Podatek progresywny i proporcjonalny / Robert Gwiazdowski. – Warszawa : Fabryka Druku, 2007. – 459 s. – (Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje).

211. Hall R.E. Tax policy and investment behaviour / Hall R. E., Jorgenson D. W. // *American Economic Review* 57, 1967. – No 3, June. – P. 391–414.

212. Hulten C. R. The Measurement of Economic Depreciation / Hulten C. R., F. C. Wykoff // *Depreciation, Inflation and the Taxation of Income from Capital*, 1981. pp. 8 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://econweb.umd.edu/hulten/webpagefiles/>

213. Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 rok [Електронний ресурс] / Departament podatków dochodowych // Ministerstwo Finansów. – Warszawa, 2009. – Режим доступу до стор. : http://www.mf.gov.pl/_files_/podatki/statystyki/za_2008/roz-pit_2008.pdf

214. Izrael przystąpił do OECD: wiadomości (23 sierpnia 2010 12:01) [Електронний ресурс] // Portal Erec Israel. – 2010. – Режим доступу до стор. : <http://izrael.org.il/news/584-izrael-przystapi-do-oecd.html>.

215. Jacques I. Mathematics for economics and business / Ian Jacques. – [fifth edition]. – Harlow: FT Prentice Hall-Financial-Times, 2006. – 683 s. – (Person-Education Limited).

216. Jonathan Rodden, Reviving Leviathan. Fiscal Federalism and the Growth of Government // *International Organization*, 2003 – pp. 695–729.

217. Joseph E. Stiglitz. The Perils of 2012. [Електронний ресурс]. / Joseph E. – Режим доступу : <http://www.project-syndicate.org/commentary/stiglitz147/English>

218. King M. The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States / King M., D. Fullerton, eds. – United Kingdom, Sweden, and West Germany (Chicago: University of Chicago

Press), 1984. – 368 p. – p. 9–10. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nber.org/books/king84-1>

219. Kursy walut : Kursy. Statystyka i sprawozdawczość : Archiwalne kursy walut banku Polskiego [Електронний ресурс] / Bank Narodowy Polski, 2010. – Режим доступу до стор. : http://www.nbp.pl/home.aspx?f=/kursy/kursy_archiwum.html

220. Lipowski T. Raje podatkowe a unikanie opodatkowania / Tomasz Lopowski. – Warszawa : Wydawnictwo C. H. Beck, 2004. – 317, [1] s. – (Monografie podatkowe).

221. Lipowski T. Raje podatkowe a unikanie opodatkowania / Tomasz Lopowski. – Warszawa : Wydawnictwo C. H. Beck, 2004. – 317, [1] s. – (Monografie podatkowe).

222. Musgrave Richard A. Public Finance in Theory and Practice. Fourth ed. / Musgrave Richard A., Musgrave Peggy B. – New York : McGraw – Hill, 1984. – 824 с.

223. Nowacka I. Zobacz, ile wyniesie wynagrodzenia minimalne w 2010 r.! [Електронний ресурс] / Izabela Nowacka // Rachunkowość budżetowa ; Księgowość VIP. pl – 2009. – Режим доступу до стор.: <http://ksiegowosc.wip.pl/rachunkowosc-budzetowa/zobacz--ile-wyniesiewynagrodzenie-minimalne-w-2010-r>

224. Organic Farming in Europe – A Brief Overview [Електронний ресурс] / IFOAM EU Group and FiBL: Organic Farming in Europe – A Brief Overview. – 2011. – Режим доступу до стор. : <http://www.google.pl/#hl=ru&q=Analysis+of+the+European+market+for+>

225. Osung Kwan. The Effects of Fiscal decentralization on Public Spending: the Korean Case / Osung Kwan// Public Budgeting and Finance. – 2003.

226. Owsiak S. Finanse publiczne: teoria i praktyka / Stanisław Owsiak. – [wydanie 3 zmienione]. – Warszawa : Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2006. – 838, [3] s.

227. Paying Taxes 2010: The global picture / PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2010. – P. 77–88.

228. Paying Taxes 2011. The Global picture. // The World Bank Doing Business Report. The World Bank and PricewaterhouseCoopers, 2010. – P. 75. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing%20business/documents>

229. Poradnik prawny dla gmin [Електронний ресурс]; за даними Urzędu Integracji Europejskiej. – Warszawa : UKIE, 2007. – 1 ктрон. опт. диск (CD-ROM) ; кольор.; 12 см. – Систем. вимоги: Pentium-226, 32, Mb RAM ; CD-ROM Windows 98/NT/2000/XP/Vista. – Назва з титулу екрану.

230. Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2011 r. : z dnia 5 października 2010 r. nr 194, poz. 1288 str. 1 [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. – Warszawa : Sejm, 2010. – Режим доступу до стор. : <http://infor.pl/skany/spis.php?rodzaj=dzu&rok=2010&num=194&poz=1288str>

231. Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2011 r. : z dnia 5 października 2010 r. nr 194, poz. 1288 str. 1 [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. – Warszawa : Sejm, 2010. – Режим доступу : <http://infor.pl/skany/spis.php?rodzaj=dzu&rok=2010&num=194&poz=1288str=0001>

232. Samuelson P. A. Ekonomia / Paul A. Samuelson, William D. Nordhaus; [przekład M. Rusiński, Z. Wolińska]. – Warszawa : Wydawnictwo Naukowe PWN SA, 2004. – 618, [1] s. – (Wydanie II, zmienione ; t. 2).

233. Shah A. The reform of Intergovernment Fiscal Relations in Developing and Emerging Market Economies. – The World Bank, 1994.

234. Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce: praca zbiorowa / [Ostaszewski J., Fedorowicz Z., Kierczyński T. i in.] ; pod red. J. Ostaszewskiego. – Warszawa : Centrum doradctwa i informacji Difin sp. z o.o., 2004. – 370 s.

235. UK has the highest property taxes in Europe [Електронний ресурс]. – Режим доступу до стор. : <http://www.property118.com/index.php/uk-has-the-highest-property-taxes-in-europe/28682/>

236. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznym : z dnia 26 lipca 1999 r. nr 14 poz. 176 z późn. zm. [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. – Warszawa : Sejm, 2000. – Режим доступу : <http://www.abc.com.pl/serwis/du/2000/0176.htm>

237. Ustawa o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym : z dnia 29 sierpnia 2005 r. nr 177, poz. 1468 z późn. zm. [Електронний ресурс] // Dziennik Ustaw. – Warszawa : Sejm, 2005. – Режим доступу до стор. : <http://prawo.money.pl/akty-prawne/dziennik-ustaw/ustawa;z;dnia;29;sierpnia,dziennik,ustaw,2005,177,1468.html>

238. Vasylevska H. Opodatkowanie preferencyjne: podstawowe kategorie teorii / H. Vasylevska, A. Krysovatyj // *Finanse publiczne: uwarunkowania i współczesne trendy rozwoju społeczno-gospodarczego* / red. naukowa M. Urbaniec. – Częstochowa: Edukator, 2010. – S. 109–119. (księga jubieluszowa prof. dr hab. St. Dolaty).

239. World Economic and Social Survey. – UNCTAD, 2006 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.un.org/en/development/desa/policy/wess/wess_archive

240. Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach integracji europejskiej: druk wykonano z materiałów dostarczonych przez Autorów / red. naukowa M. Czyż, Z. Cięciwy – Kraków : AHG Uczelniane Wydawnictwo Naukowo-Dydaktyczne, 2004. – 538, [1] s. – (Ekonomia, informatyka i metody matematyczne; część 2)

241. Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach integracji europejskiej: druk wykonano z materiałów dostarczonych przez Autorów / red. naukowa M. Czyż, Z. Cięciwy – Kraków : AHG Uczelniane Wydawnictwo Naukowo-Dydaktyczne, 2004. – 538, [1] s. – (Ekonomia, informatyka i metody matematyczne; część 2).

242. Zimmerman H. Experiences with German fiscal federalism: how to preserve the decentral concert? / H. Zimmerman // *Fiscal Federalism in the European Union*. – New York, London : Routledge. – P. 162–176.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Андрій Ігорович Крисоватий
Святослав Дем'янович Герчаківський
Михайло Раджепович Ібрагімов
Галина Василівна Василевська
Федір Петрович Ткачик
Вікторія Володимирівна Сідляр
Лілія Петрівна Амбрик
Євгенія Мирославівна Свистун

**РЕГІОНАЛЬНА ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА:
ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ТА ПРАКТИЧНІ ДОМІНАНТИ
РЕАЛІЗАЦІЇ В УКРАЇНІ**

Монографія

За редакцією доктора економічних наук,
професора А. І. Крисоватого

Редактор *Інна Калачик*
Комп'ютерна верстка *Любові Верней*
Дизайн обкладинки *Марії Одобецької*

Підписано до друку 24. 12. 2012 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆, Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 23,4. Облік.-вид. арк. 25,3.
Зам. № М-003-12. Тираж 300 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Львівська, 3, м. Тернопіль, 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua