

УДК 336.22:332.1

Раделицький Ю.О., к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Львівський національний університет ім. Івана Франка

Квасній О.Р., аспірант
*Дрогобицький державний педагогічний університет
ім. Івана Франка*

ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПОТЕНЦІАЛУ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ У КОНТЕКСТІ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ

Раделицький Ю.О., Квасній О.Р. Основи формування податкового потенціалу місцевих бюджетів у контексті децентралізаційних процесів. У статті наведено результати теоретичного дослідження формування податкового потенціалу місцевого бюджету як основи формування самодостатніх територіальних громад у контексті реалізації основних принципів децентралізації на сучасному етапі розвитку Української держави. Розкрито суть понять «податковий потенціал місцевого бюджету» та «податкова спроможність». Наведено результати теоретичних досліджень розвитку теорії податкового потенціалу провідними економістами України, подано аналіз їх робіт та наведено висновки. Зроблено висновки про те, що розвиток громади на локальному рівні можливий лише у разі формування правильної державної політики та політики органів місцевого самоврядування, побудованій на засадах розвитку потенційної податкоспроможності громад.

Ключові слова: податковий потенціал, податкоспроможність, місцевий бюджет, органи місцевого самоврядування, державна політика.

Раделицкий Ю.О., Квасний О.Р. Основы формирования налогового потенциала местных бюджетов в контексте децентрализованных процессов. В статье приведены результаты теоретического исследования формирования налогового потенциала местного бюджета как основы формирования самодостаточных территориальных общин в контексте реализации основных принципов децентрализации на современном этапе развития Украинского государства. Раскрыта суть понятий «налоговый потенциал местного бюджета» и «налоговая способность». Приведены результаты теоретических исследований развития теории налогового потенциала ведущими экономистами Украины, дан анализ их работ и сделаны выводы. Делаются выводы о том, что развитие общества на локальном уровне возможно только при формировании правильной государственной политики и политики органов местного самоуправления, построенной на основе развития потенциальной налоговой способности общин.

Ключевые слова: дополнительный поток, помощь, местный бюджет, органы местного самоуправления, государственная политика.

Radelytsky Yu., Kvasnii O. Basis of formation of tax potential of local budgets in the context of decentralization processes. The article contains results of theoretical study of formation of tax potential of a local budget as a basis for creation of a self-sufficient territorial community in the context of implementation of the main principles of decentralization at the present stage of development of Ukraine. The essence of the concepts of "tax potential of the local budget" and "tax capacity" are revealed. The research was conducted from the standpoint of considering the tax potential as the basis for formation of endogenous potential of the territorial community in the context of achieving its financial capacity. The main features of the tax potential of the local budget are defined: boundary, territorial and temporal limitation, legal certainty, subject-object dependence. The structure of the tax potential of the local budget is presented. The conceptual model of formation of tax potential of local budget is proposed. Allocation of realized component and reserves of tax capacity increase within the tax capacity of the local budget is substantiated. Results of theoretical studies of development of the theory of tax potential by leading economists of Ukraine are presented, analysis of their work and conclusions are presented. Basic approaches to interpretation of the concept and the main difference between them are determined. The author has substantiated his own approach to the analysis of the concept of "tax potential" and has prearranged connection of the concept with the category of "tax capacity". It is concluded that community development at the local level is possible only with formation of the correct state policy and local self-government policies built on the basis of development of potential tax capacity of communities. The peculiarities of legislative definition of the tax capacity of a territorial community, taxes, on the basis of which the index of fiscal capacity is calculated, is investigated.

Key words: additional flow, assistance, local budget, local government, state policy.

Постановка проблеми. Курс на децентралізацію, який було вибрано Україною у 2014 р., передбачає реформування системи місцевого самоврядування в таких напрямках: децентралізація доходів – полягає у закріпленні за місцевими бюджетами дохідних джерел, які є достатніми для виконання органами місцевого самоврядування покладених на них функцій; децентралізація видатків – передбачає перерозподіл видаткових повноважень між рівнями управління та фінансових ресурсів для їх виконання; процесуальна самостійність – зумовлює право органів місцевого самоврядування на самостійне формування і виконання бюджету, а також забезпечення перебігу всіх етапів бюджетного процесу на місцевому рівні.

Таким чином, фінансова децентралізація покликана сприяти формуванню спроможних територіальних громад. Така спроможність перш за все полягає у достатності фінансових ресурсів та управлінській автономії.

У контексті визначення особливостей формування доходів місцевих бюджетів в умовах фінан-

сової децентралізації, як зауважує І.О. Луніна, існує пряма необхідність організації системи місцевих бюджетів на основі принципу фіскальної ефективності, відповідно до якого споживачі суспільних благ повинні фінансово забезпечувати їх надання через сплату податкових платежів [1; 7]. Відповідно, податкове навантаження лягає лише на суб'єктів у межах територіальної громади, а рівень оподаткування є визначником рівня якості одержаних суспільних благ і послуг.

Зрозумілим є те, що у цьому разі йдеться про власні доходи місцевих бюджетів, основу яких становлять податкові надходження, зібрані на території. Тому, аналізуючи можливості досягнення фінансової спроможності на рівні місцевого самоврядування в умовах децентралізації, передусім доцільно акцентувати увагу на стимулюванні податкових надходжень до місцевих бюджетів, тобто нарощенні податкового потенціалу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням особливостей формування податкового

потенціалу місцевих бюджетів у бюджетній системі держави займалися багато науковців, серед яких: А.Є. Буряченко, М.А. Гапонюк, Н.В. Горський, С.В. Каламбет, Н.В. Кашина, А.Л. Коломієць, І.О. Луніна, Л.Л. Тарангул, В.П. Яцюта та ін. Разом із тим слід звернути увагу на посилення потреби у даних дослідженнях у зв'язку з реформою децентралізації. Слід більш детально зупинитися на основних аспектах розвитку теорії податкового потенціалу місцевих бюджетів як основи формування ендегенного потенціалу територіальної громади в контексті досягнення нею фінансової спроможності.

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення теоретичного підходу до формування податкового потенціалу місцевого бюджету в контексті децентралізаційних змін у державі.

Виклад основних результатів. Для забезпечення системного підходу до питання формування податкового потенціалу місцевого бюджету і його нарощення потрібно звернутися до науково-практичних підходів до його визначення.

У практиці країн Заходу податковий потенціал здебільшого розглядають як потенційний бюджетний дохід на одну особу, отриманий за фінансовий рік, за умов застосування однакових ставок податків [8]. Дослідження підходів до визначення даного поняття серед науковців дає змогу окреслити спільний аспект: податковий потенціал у цілому розглядають як можливість формування доходів бюджету за рахунок мобілізації оподатковуваного ресурсу. Разом із тим можна дещо конкретизувати основні підходи до визначення поняття, виділивши: системний підхід – акцент ставиться на системності стягнення податків; відтворювальний – увага зосереджується на відтворювальному характері податкових надходжень до бюджету; ресурсний – акцент на акумулюванні й мобілізації ресурсів.

Російський учений І.В. Горський пропонує розглядати податковий потенціал із таких позицій:

- податкової компетенції органів різних рівнів управління – ставиться питання щодо регіонального потенціалу податків, тобто встановлених регіональними чи місцевими органами влади норм можливих надходжень податків;

- джерел податкових доходів бюджетів різних рівнів – йдеться про потенціал податків та зборів, які в результаті перерозподілу визначені джерелом доходів конкретного бюджету;

- сукупного потенціалу адміністративно-територіального формування – визначається як сукупність баз оподаткування різних податків виражена в сумі можливих податкових платежів, які обчислені на основі таких баз [1].

У комплексному дослідженні І.В. Горського вагомим є також виділення в основі податкового потенціалу податкової бази як «чинника податкового потенціалу», який використовується під час оцінки потенціалу за окремим податком або групою податків (за умови

однакової бази). Важливість податкової бази автор убаचाє у тому, що суми фактичних надходжень залежно від території охоплення або часового вектора можуть суттєво відрізнитися та змінюватися за незмінної податкової бази через залежність від установлених ставок і пільг. У цьому аспекті податкова база є «визначальною мірою податкового потенціалу» [1].

Зважаючи на ґрунтовність досліджень І.В. Горського, основним їх недоліком є повна орієнтація на законодавчо визначені прямі умови формування податкового потенціалу (законодавчо встановлені ставки, визначена база оподаткування). Попри це не звернено увагу на тих ресурсах, які й підлягають оподаткуванню, тобто немає акценту на проблемі об'єктивного визначення бази оподаткування.

Саме на цьому аспекті акцентує увагу Т.Ф. Юткіна, виділяючи стратегічний та функціональний податковий потенціал. Під стратегічним податковим потенціалом науковець розуміє «прогнозований обсяг сукупного фінансового результату, створений у сфері виробництва та збільшений у сфері обігу, після вирахування вартості сукупних витрат, пов'язаних із його вилученням», тобто звертає увагу на загальні тенденції розвитку економіки й оподаткування загалом. Під функціональним – «прогнозований обсяг податкових надходжень виходячи з розрахунку якісних і кількісних оцінок, які характеризують стан податкового середовища, стан стратегічного податкового потенціалу, всіх супутніх уточнених елементів податкових зобов'язань (ставок, пільг тощо), під час розроблення податкових бюджетів (планування сукупної суми податкових надходжень) на кожен фінансовий рік», акцентуючи на вплив середовища та окремих чинників на надходження податків до бюджету [2].

В. Рибак ототожнює поняття «податковий потенціал» та «ємність юрисдикції» в контексті дослідження проблеми фінансового вирівнювання [10]. Він визначає податковий потенціал як сукупність податків на душу населення, які збираються в межах конкретної адміністративно-територіальної одиниці, фактично визнаючи вплив економічних чинників на формування податкового потенціалу.

Ще далі у цьому напрямі пішла Л.Л. Тарангул [8], яка виділяє податковий потенціал у вузькому та широкому розумінні і визначає:

- вузьке значення: податковий потенціал – це сукупність фінансових ресурсів, які підлягають акумуляції до бюджету через податкові платежі відповідно до діючої в країні системи оподаткування;

- широке розуміння: податковий потенціал – це сукупність фінансових ресурсів, яка може бути потенційно мобілізована через систему оподаткування в даному регіоні.

Науковець визначає податкову базу як основу формування податкового потенціалу, вказуючи, при цьому на дуальність зв'язків аналізованих категорій: податкова база може бути каталізатором і стимулято-

ром економічного розвитку території, а отже, нарощення податкового потенціалу; з іншого боку, рівень економічного розвитку є чинником формування бази оподаткування.

Вищезазначене дає змогу виділити потенційну та реальну податкову базу. Потенційна включає резерви для поліпшення соціально-економічного становища конкретної адміністративно-територіальної одиниці. Реальна – її фактичні обсяги. Максимальне зближення потенційної і реальної податкової бази дає підстави до висновку щодо ефективного використання ресурсної бази у процесі управління територією.

На увагу заслуговують також позиція Н.І. Климової і запропонована нею концепція податкового потенціалу, згідно з якою податковий потенціал класифікується так:

1) податковий потенціал, який являє собою максимально можливий обсяг податкових доходів, отриманий за оптимального використання всіх наявних на території ресурсів;

2) фактично реалізований податковий потенціал, який являє собою обсяг податкових доходів, що отримані за сформованих умов використання всіх наявних у рамках території ресурсів;

3) податкові доходи, отримані за оптимальних умов використання фактично залучених у суспільне виробництво ресурсів;

4) як податкові доходи, отримані за певних умов формування і використання фактично залучених у суспільне виробництво податкових ресурсів [10].

Зважаючи на мету проведення нашого дослідження (формування податкового потенціалу місцевого бюджету в умовах децентралізації, що передбачає забезпечення фінансової самостійності місцевого самоврядування), податковий потенціал місцевого бюджету доцільно розглядати як граничний обсяг податкових доходів, мобілізованих та тих, які за відповідних умов можуть бути мобілізовані до місцевого бюджету, в рамках функціонуючої системи оподаткування за відповідного рівня результативності дій органів місцевого самоврядування та готовності суб'єктів економіки громади до сплати податків. У цьому контексті визначено ознаки, притаманні податковому потенціалу місцевого бюджету (рис. 1).

Особливу увагу у цьому разі слід приділити суб'єкт-об'єктній залежності податкового потенціалу місцевого бюджету та його граничності як ознакам. Зважаючи на територіальну обмеженість адміністративної одиниці і зазвичай незначну кількість суб'єктів економіки громади, спостерігається максимізація впливу кожного з них на формування податкового потенціалу та розвитку громади, що вимагає особливої уваги до цього аспекту. Податковий потенціал місцевого бюджету залежить від рівня платоспроможності населення, особливос-



Рис. 1. Ознаки податкового потенціалу місцевого бюджету

Джерело: розробка авторів

тей функціонування суб'єктів господарювання та результативності функціонування органів місцевого самоврядування.

Щодо граничності податкового потенціалу, основний акцент зроблено саме на аспекті її визначення. Максимальна сума податкових надходжень до місцевого бюджету обмежується збереженням рівня продуктивності суб'єктів економіки та стабільністю розвитку ділової активності в громаді. Отже, спостерігається залежність граничності податкового потенціалу як його ознаки від стабільності розвитку економіки громади.

Окремим аспектом дослідження формування податкового потенціалу місцевого бюджету є визначення його структури (рис. 2).

Як видно, у складі податкового потенціалу місцевих бюджетів виділяються реалізований складник та резерви нарощення податкового потенціалу, які включають розширену та потенційну базу оподаткування.

У процесі дослідження ендегенного потенціалу адміністративно-територіальних одиниць на місцевому рівні науковці зазначають: «Аналіз та дослідження особливостей розвитку територіальної громади, зокрема ефективності використання її потенціалу в контексті виділення фактичних показників та резервів нарощування, дають змогу комплексно оцінити здатність громади до забезпечення

сталого розвитку на довгострокову перспективу та визначити рівень її спроможності» [8]. У контексті дослідження особливостей формування податкового потенціалу місцевого бюджету виникає потреба визначення податкоспроможності місцевого бюджету.

В.І. Кравченко визначає податкову спроможність як «обсяг доходів, який потенційно може бути об'єктом оподаткування комунальними податками на душу населення в межах конкретного територіального колективу» [2]. Схожу позицію займає й О.В. Сидорець, який характеризує поняття як обсяг доходів, який потенційно може бути об'єктом оподаткування власними (закріпленими) податками або їхніми паями на душу населення в межах громади міста, селища, села (об'єднання сіл) [2], ототожнюючи дане поняття з категорією «податковий потенціал».

Л.Л. Тарангул розглядає податкову спроможність із позиції пошуку взаємозв'язку між рівнем соціально-економічного розвитку певної території та її податковим потенціалом. Автор зазначає: податкоспроможність регіону є можливістю сплати до державного бюджету податків після задоволення потреб власних відтворюваних процесів; або (якщо характеризувати її у кількісному вимірі) це різниця між обсягами регіонального валового продукту та власною регіональною «відтворювальною» часткою [8].

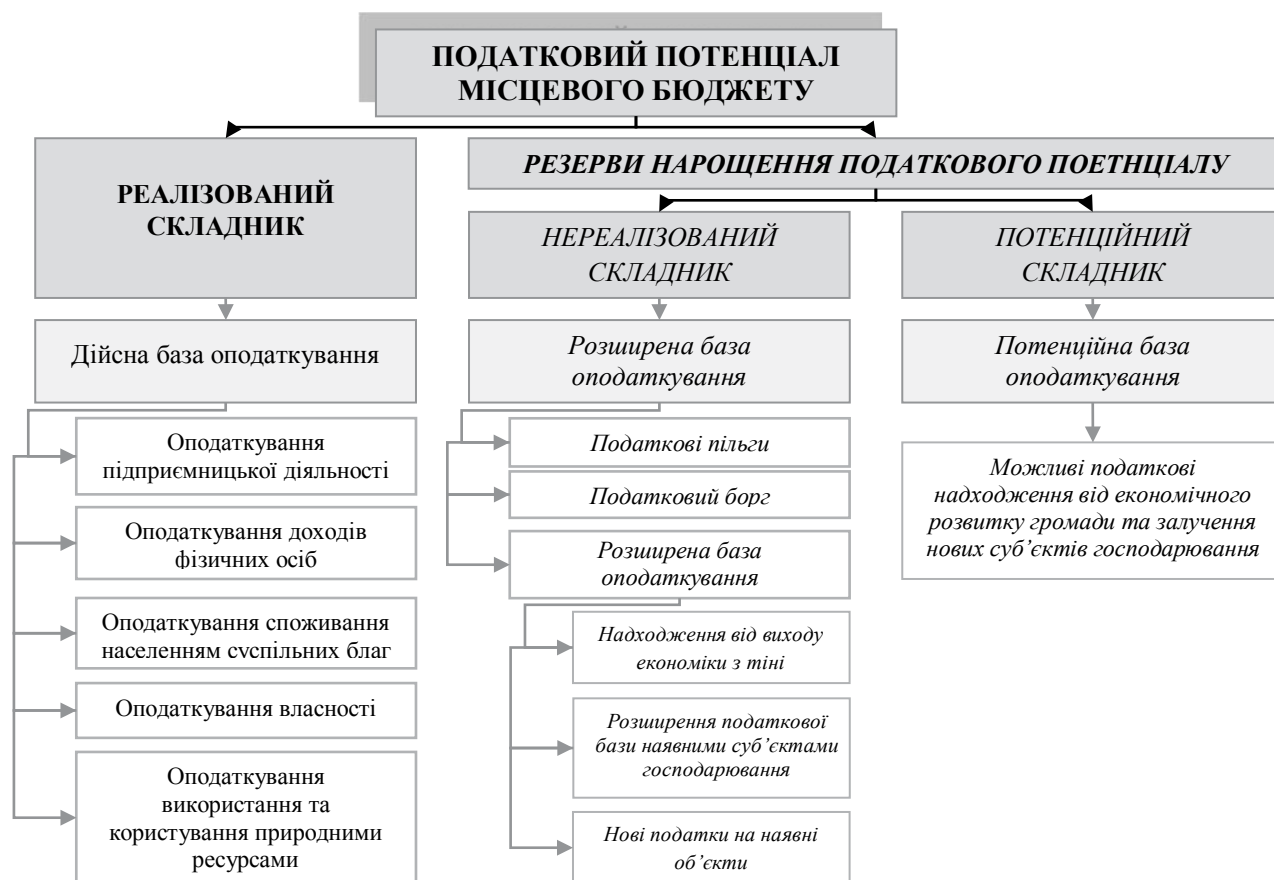


Рис. 2. Структура податкового потенціалу місцевого бюджету

Джерело: розробка авторів

Зважаючи на зазначене, Л.Л. Тарангул виділяє види податкоспроможності:

- реальну податкоспроможність – відображає фактичні надходження податків до місцевого бюджету конкретної адміністративно-територіальної одиниці за відповідного рівня розвитку продуктивних сил за конкретний період;

- потенційну податкоспроможність – показує можливість щодо мобілізації надходжень податків до бюджетів.

Разом із тим окремі вчені використовують інший підхід до трактування поняття. Зокрема, Н.О. Бикадорова визначає податкову спроможність як показник, який характеризує абсолютний обсяг ВВП, що виробляється в її межах на душу населення й який може бути об'єктом комунального оподаткування, а коефіцієнт податкоспроможності – як показник автономії місцевого органу влади від заходів фінансового вирівнювання його доходів і видатків, котрі здійснюються центральною владою [1].

Таким чином, здійснюється формування взаємозалежності понять «податковий потенціал» та

«податкова спроможність», згідно з якою податкоспроможність місцевого бюджету характеризується як показник, за допомогою якого забезпечується визначення рівня ефективності формування та використання податкового потенціалу місцевого бюджету (рис. 3).

У контексті визначення податкоспроможності місцевого бюджету адміністративно-територіального формування науковці визначають наявність внутрішнього та зовнішнього складників або форм. Внутрішній складник включає: по-перше, рівень використання ендогенного, зокрема податкового, потенціалу територіальної громади; по-друге, рівень забезпеченості податковими ресурсами, достатніми для надання суспільних послуг. Зовнішня форма прояву податкової спроможності місцевого бюджету характеризується рівнем включення громади в розподільчі відносини регіону/країни та показниками її конкурентоспроможності.

Визначення податкоспроможності як показника рівня формування та використання податкового потенціалу місцевого бюджету подає і Бюджетний

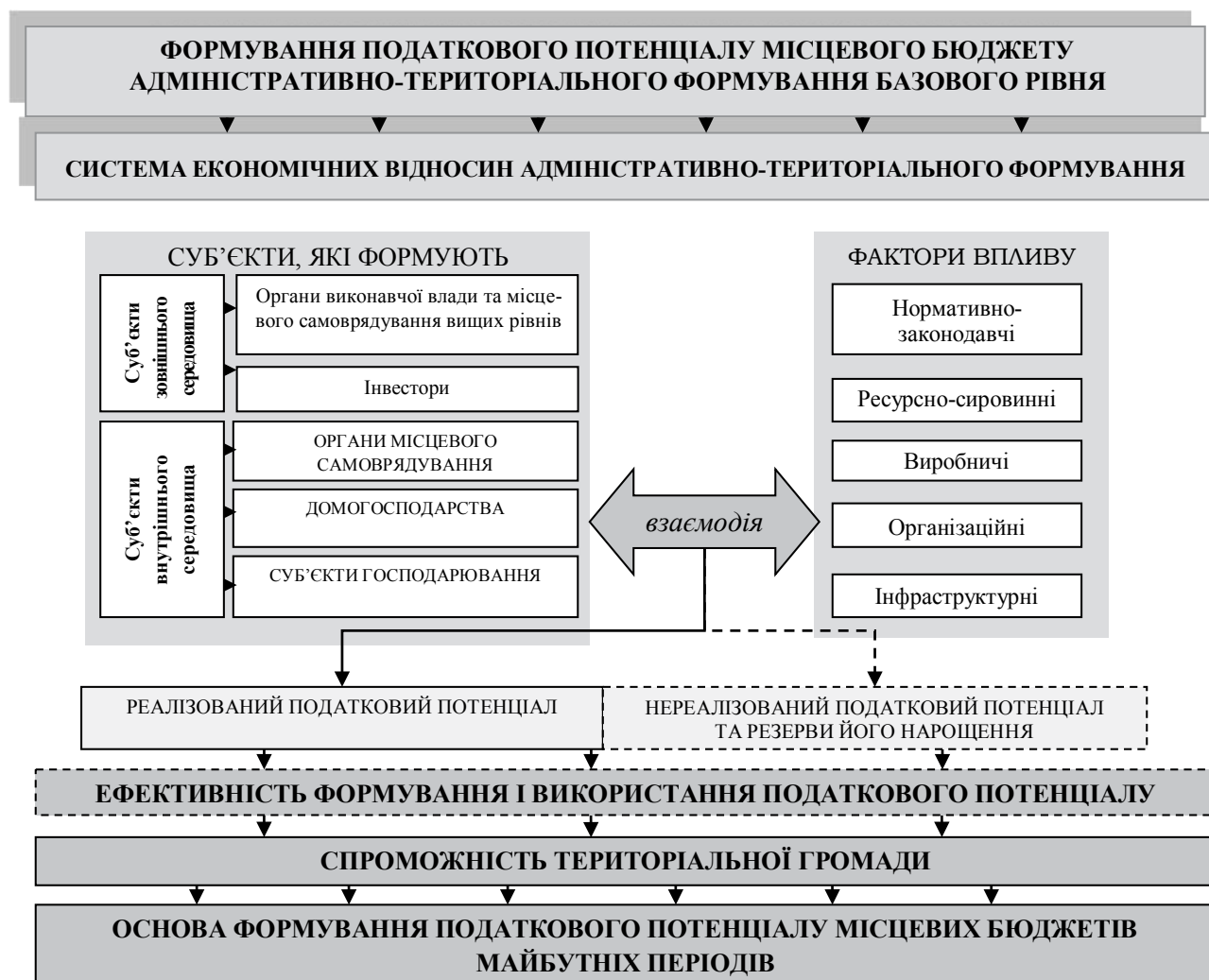


Рис. 3. Концептуальна модель формування податкового потенціалу місцевого бюджету

Джерело: розробка авторів

кодекс України. Згідно зі ст. 99.2, індекс податкоспроможності – це коефіцієнт, що визначає рівень податкоспроможності зведеного бюджету міста обласного значення, бюджету об'єднаної територіальної громади, районного бюджету порівняно з аналогічним середнім показником по всіх зведених бюджетах міст обласного значення, районів і бюджетах об'єднаних територіальних громад в Україні в розрахунку на одну людину. Використання індексу на загальнодержавному рівні зумовлене запровадженням системи горизонтального вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів у рамках розподілу базової дотації та забезпечення фінансової підтримки бюджетів із боку державного бюджету.

Як звертає увагу Я.М. Казюк [2], горизонтальне вирівнювання податкоспроможності забезпечує пропорційний розподіл надходжень від справляння податків між місцевими бюджетами для усунення чи зниження асиметрії в податковому потенціалі різних бюджетів. При цьому розподіл податкового тягаря у цьому разі ґрунтується на принципі справедливості, а ключовим критерієм здійснення розподілу виступає платоспроможність суб'єктів економіки – платників податків, а не послуги, надання яких забезпечує держава.

Особливістю визначення індексу є його розрахунок на основі врахування доходів місцевих бюджетів лише від справляння двох податків, ПДФО та

податку на прибуток для обласних бюджетів, та ПДФО – для бюджетів міст обласного значення, ОТГ та районних бюджетів.

Висновки. Як видно, вирівнювання податкоспроможності місцевих бюджетів в Україні здійснюється лише по двох податках, інші податкові доходи під час його розрахунку не враховуються. Цей аспект можна розглядати як позитивний із позиції аналізу особливостей законодавчого визначення, оскільки у будь-якому разі до державного бюджету інші податки не вилучаються за високих обсягів їх надходжень. Слід зауважити, що використання індексу податкоспроможності на законодавчому рівні для вирівнювання фінансових можливостей громад до забезпечення виконання власних повноважень є виправданим, оскільки практика його застосування є поширеною в розвинених країнах і довела свою ефективність.

Проте для аналізу як економічної категорії законодавче визначення податкоспроможності є несистемним, оскільки не відбувається врахування усіх чинників впливу.

Щодо даного дослідження, розгляд податкоспроможності буде здійснюватися дещо ширше, оскільки метою роботи є окреслення взаємозв'язку податкового потенціалу місцевого бюджету та його податкової спроможності, яку розглядаємо з позиції критерію ефективності формування і використання потенціалу.

Список літератури:

1. Бикадорова Н.О. Податкові доходи у фінансовій децентралізації місцевого самоврядування. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. 2010. Вип. 7(1). С. 74–83.
2. Казюк Я.М. Система фінансового вирівнювання та особливості методик визначення міжбюджетних трансфертів: досвід європейських країн. *Сучасні проблеми освіти і науки: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Будапешт, 26–27 січня 2013 р.)*. URL: <http://scaspee.com/6/post/2013/01/35.html> (дата звернення: 29.01.2018).
3. Коломієць Т.В., Патицька Х.О. Податкова спроможність як показник рівня фінансової автономії територіальної громади. *Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України*. 2015. Вип. 4(114). С. 14–17.
4. Кравченко В.І. Місцеві фінанси України: навч. посіб. К.: Знання, КОО, 1999. 487 с.
5. Кузьменко Г.І., Струтинська О.М. Сутність податкового потенціалу як економічної категорії. *Наукові праці Національного технічного університету. Економічні науки*. 2013. Вип. 24. С. 297–307.
6. Луніна І.О. Бюджетна децентралізація в Україні в контексті європейських тенденцій. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2016. № 2. С. 155–171.
7. Луніна І.О. Бюджетна децентралізація: цілі та напрями реформ. *Економіка України*. 2014. № 11(636). С. 61–75.
8. Патицька Х.О. Формування фінансово-економічного потенціалу територіальних громад в умовах реалізації реформи місцевого самоврядування: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.05. 27 с.
9. Тарангул Л.Л. Податкова політика та економічний розвиток регіонів: теорія, методологія, практика: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: спец. 08.04.01; НАН України; Ін-т екон. прогнозування. К., 2003. 32 с.
10. Горський Н.В. Налоговый потенциал в механизме международных отношений. *Финансы*. 1999. № 6. С. 27–30.
11. Климова Н.И. Экономические факторы федерализации России. URL: <http://federalmcart.ksu.ru/conference/seminar4/> (дата обращения: ноябрь 2018 г.).
12. Рыбак В.В. Рыночная трансформация системы доходов местного самоуправления: теория и практика. Донецк: НЭП НАН Украины, 2000. 280 с.
13. Tannenwald R. The representative tax system – tax capacity and tax effort in the ocean state. URL: <http://www.ripec.com/rts2k.html> (дата звернення: січень 2019 р.).