

І. А. Федун,

к. е. н., доцент кафедри податків і фіскальної політики,  
Тернопільський національний економічний університет

Т. Б. Васіна,

старший викладач кафедри податкової та бюджетної політики,  
Херсонський національний технічний університет

## ФІСКАЛЬНА РОЛЬ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В КОНТЕКСТІ АДМІНІСТРАТИВНО-ТЕРИТОРІАЛЬНОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ

*У статті проведено аналіз надходжень податку на доходи фізичних осіб. На основі структурного аналізу запропоновано рангову систему визначення фіскального потенціалу територіальних утворень. Доведено можливість за допомогою рангової системи визначення варіантів адміністративних трансформацій регіону.*

*In the article the analysis of profits tax of natural persons is conducted. On the basis of structural analysis the grade system of determination of fiscal potential of territorial units is offered. Possibility by the grade system to define the variants of administrative transformations of region is proven.*

*Ключові слова: адміністративно-територіальна реформа, доходи місцевих бюджетів, індекс сезонності, податок на доходи фізичних осіб, фіскальний потенціал.*

*Key words: administrative-territorial reform, index of seasonality, profits of local budgets, profits tax of natural persons, fiscal potential.*

### ВСТУП

При прийнятті рішення відносно доцільності проведення адміністративно-територіальної реформи бюджетні аспекти відіграють найважливішу роль. Основна мета адміністративно-територіальної реформи у бюджетній сфері — підвищення ступеня фіскальної децентралізації місцевих бюджетів шляхом розширення владних повноважень, зміцнення їх фінансової спроможності та відповідно вдосконалення системи міжбюджетних відносин.

Укрупнення територіальних громад без забезпечення їх необхідними фінансовими ресурсами призведе до неефективності реформи та посилить асиметричність регіонального розвитку в Україні. Отже, з метою забезпечення принципу субсидіарності та соціальної справедливості доцільним є розглядати адміністративно-територіальну реформу в контексті фіскальної регіоналізації, орієнтованої на досягнення максимальної ефективності та результативності в сукупності з мінімальним соціально-економічними та фінансовими втратами.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Визначення альтернативних джерел фінансових ресурсів місцевих бюджетів є пріоритетним завданням на шляху до впровадження адміністративно-територіальної реформи. Зважаючи на те, що фіскаль-

ний потенціал неподаткових надходжень є надзвичайно низьким у сучасних умовах, основна увага науковців на практиків зосереджена на можливості оптимізації податкового потенціалу у наповненні бюджетів органів місцевого самоврядування. Важливо зауважити, що впровадження нових податків в Україні на даному етапі розвитку держави є нецільним, адже, по-перше, не існує такої податкової бази яка рівномірно була б розподілена у регіональному розрізі; по-друге, нові податки однозначно призведуть до девіантної поведінки щодо їх сплати, а підвищення норми оподаткування, у свою чергу, стане причиною збільшення рівня тіньової економіки (теорія Лаффера).

З метою уникнення соціальних протиріч та досягнення цілей адміністративно-територіальної реформи, вважаємо за доцільне підвищити фіскальну ефективність вже діючих податків. Одним з найважливіших таких податків є податок на доходи фізичних осіб — основне джерело доходів місцевих бюджетів, однак в умовах реформи виникають питання відносно ефективності механізму його розщеплення між рівнями бюджетної системи, перспектив підвищення його бюджетоутворюючої ролі та визначення напрямків його впливу на вдосконалення системи міжбюджетного регулювання в Україні.

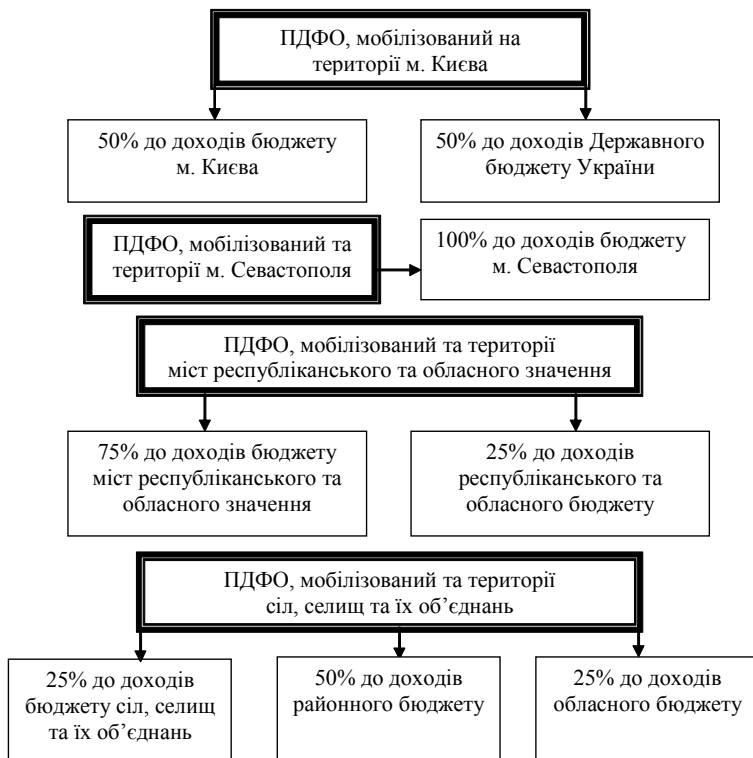


Рис. 1. Розщеплення податку на доходи фізичних осіб в Україні

## СТАН ВИВЧЕННЯ ПРОБЛЕМИ

Проблемам зміцнення дохідної бази місцевих бюджетів присвячено праці багатьох вітчизняних вчених, зокрема Й. Бейскида, О. Василика, А. Даниленка, В. Дем'янишина, О. Кириленко, В. Кравченка, І. Луїної, І. Лютого, В. Опаріна, К. Павлюк, О. Романенко, В. Федосова, С. Юрія та інших. Дослідження науковців займають належне місце у сучасному розвитку місцевих фінансів, однак, практика показує, що фіскальні аспекти реалізації адміністративно-територіальної реформи в Україні є актуальними і потребують ґрунтового аналізу.

## ЗАВДАННЯ І МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕНЬ

Виходячи з постановки проблеми основним завданням статті є дослідження динаміки надходжень податку на доходи фізичних осіб (на прикладі місцевих бюджетів Херсонської області) в площині його фіскальної достатності і стабільності та визначення можливих напрямків підвищення фіскальної ролі податку в контексті забезпечення балансу інтересів громади та владних структур.

Для досягнення поставленої мети в статті ви-

користовуються теоретичні та емпіричні методи дослідження. Зокрема, методи індукції та дедукції, узагальнення, формалізації, порівняння, гіпотетично-інтуїтивний тощо.

## РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ

У сучасних умовах посилюється бюджетна та соціальна роль податку на доходи фізичних осіб (ПДФО). Фіскальне значення ПДФО зумовлюється його високою питомою вагою у доходах місцевих бюджетів, а соціальна ефективність податку полягає у можливості за допомогою диференціації ставок та податкових пільг впливати на рівномірність розподілу доходів населення у територіальному розрізі.

Відповідно до Податкового кодексу України, податок на доходи фізичних осіб є загальнодержавним податком [1], однак згідно з бюджетним законодавством ПДФО визнається закріпленням за місцевими бюджетами податком, який, як показує практика, формує фінансову базу органів місцевого самоврядування і є регулюючим інструментом трансфертної політики в Україні.

Так, відповідно до ст. 64 Бюджетного кодексу України № 2456-VI від 08.07.2010 р. розщеплення ПДФО між рівнями бюджетної системи відбувається за схемою, наведеною на рис. 1 [2].

З метою визначення фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб, проаналізовано динаміку частки податку у доходах загального фонду місцевих бюджетів Херсонської області (рис. 1) [3].

З рис. 1 видно, що частка ПДФО у доходах загального фонду місцевих бюджетів Херсонської області є стійкою протягом всього досліджуваного періоду. Так, середній показник питомої ваги ПДФО у доходах місцевих бюджетах з урахуванням міжбюджетних трансфертів становить у середньому 24%, а без урахування міжбюджетних трансфертів відповідно 73%. Причина значної фіскальної ефективності ПДФО полягає в тому, що структура такого податку добре узгоджується з принципом платоспроможності, а надходження від нього характеризуються значною еластичністю: збільшення бюджетних надходжень відбувається пропорційно економічному зростанню. Разом з тим, ПДФО не має всіх характеристик, які робили б його придатним для ролі місцевого податку.

Позитивною ознакою ПДФО як головного джерела формування місцевих бюджетів, є відносна незалежність надходжень податку від сезонних коливань. Для більш ґрунтового аналізу розраховано індекс сезонності надходжень ПДФО до місцевих бюджетів Херсонської області. Розрахунок проведено за допомогою методу простої середньої за одні й ті періоди (місяці) і встановлення співвідношення за окремими середніми і середньою за весь контрольований період (рік). Для обчислення цього індексу якраз легше всього застосувати метод простих середніх. При використанні методу розраховується:

- 1) помісячні значення показника за три і більше років — міжрічна середньомісячна як середньоарифметична для обстежених років (міжрічна середньомісячна);
- 2) сумуються міжрічні середньомісячні, сума ділиться на число місяців і отримується — як середньоарифметична — міжрічна середня;
- 3) кожна міжрічна середньомісячна

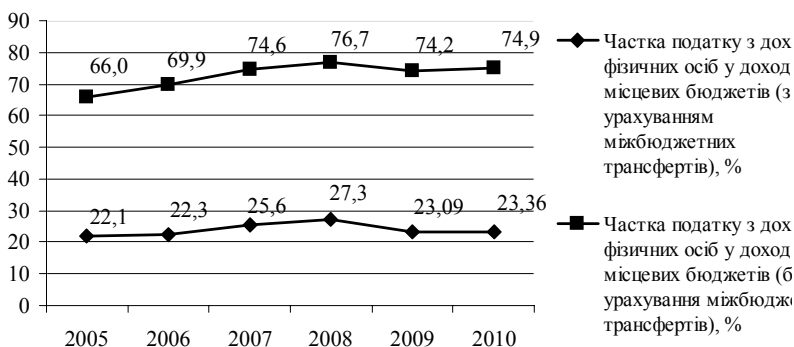


Рис. 2. Аналіз динаміки частки податку на доходи фізичних осіб у доходах загального фонду місцевих бюджетів Херсонської області, %

ділиться на міжрічну середню, множиться на 100 і отримується коефіцієнти сезонності.

Міжрічна середньомісячна вираховується як проста середня з помісячних за формулою:

$$P_{cm} = \frac{\sum P_i}{i} \times 100 \quad (1),$$

де  $P_i$  — значення показника і — місяця;

$i$  — число місяців,  $i = 1, 2, 3 \dots$

За цією формулою розраховується міжрічна середня:

$$P_{cp} = \frac{\sum P_{cm}}{12} \times 100 \quad (2).$$

Аналогічно розраховуються й інші середньоперіодичні показники ( $P_c$ ). Для різних обстежуваних періодів (років) середньоперіодична (середньорічна, середньоквартальна, середньодекадна тощо) знаходиться як проста середньоарифметична показників за формулою:

$$P_{cp} = \frac{\sum P_{pi}}{i} \times 100 \quad (3),$$

де  $P_{pi}$  — значення показника і — періоду;

$i$  — число періодів,  $i = 1, 2, 3 \dots$

Застосування простої середньої здійснюється з метою виключення впливу на результат випадкових коливань місячних або інших рівнів. Тому для її розрахунку треба брати якомога більше показників (місяців).

Індекс сезонності для конкретного періоду ( $I_{cm}$ ) визначається через відношення середнього показника ( $P_{cm}$ ) цього періоду до середнього періодичного показника ( $P_{cp}$ ), виражене у процентах. Для помісячних формула має вигляд:

$$I_{cm} = \frac{P_{cm}}{P_{cp}} \times 100 \quad (4).$$

Результати розрахунку індексу сезонності наведені в табл. 1.

За даними таблиці 1 видно, що сезонні коливання надходжень ПДФО до місцевих бюджетів Херсонської області є найбільш помітними з січня по

**Таблиця 1. Індекс сезонності надходжень податку на доходи фізичних осіб**

Місяці	2008	2009	2010	Середня арифметична	Індекс сезонності
	млн грн.				
1	2	3	4	5	6
Січень	36,96	41,24	49,13	42,44	76,57
Лютий	43,69	47,16	47,30	46,05	83,08
Березень	49,74	52,39	54,51	52,21	94,20
Квітень	52,01	3,29	55,13	36,81	66,41
Травень	47,02	51,51	53,28	50,60	91,29
Червень	66,82	60,55	70,59	65,99	119,05
Липень	56,50	54,61	63,35	58,15	104,91
Серпень	54,49	51,96	57,51	54,65	98,60
Вересень	58,60	56,82	68,74	61,39	110,75
Жовтень	58,72	56,66	68,29	61,22	110,45
Листопад	55,19	54,40	70,28	59,96	108,17
Грудень	69,27	71,39	86,38	75,68	136,53
Середня арифметична	-	-	-	55,43	100,00

травень включно (індекс сезонності коливається в межах від 66,41-91,29). Починаючи з червня, надходження ПДФО збільшуються і значних коливань не спостерігається. Сезонні коливання мають місце у зв'язку з сезонністю виробництва в окремих галузях народного господарства, в першу чергу, в сільському господарстві, у галузях переробки сільськогосподарської сировини. Інші коливання зумовлені підвищенням чи зниженням обсягів окремих видів виробництва за різних обставин, нерідко викликаними стихійними явищами природи.

З метою визначення фіскальної ролі ПДФО в контексті адміністративно-територіальної реформи досліджено структуру надходжень податку у розрізі адміністративно-територіальних одиниць Херсонської області (табл. 2) [2].

За даними табл. 2 видно, що найбільша частка мобілізованого на території області ПДФО припадає на м. Херсон — 48,5%, але, зважаючи на особливий статус міста, такий показник є економічно обґрунтованим. Розглядаючи надходження податку у районному розрізі, можна побачити, що фіскальна спроможність районів істотно не відрізняється, а аналіз середніх показників дає змогу дійти висновків про рівномірність розподілу податкової бази.

Зважаючи на бюджетоутворювальну роль ПДФО, вважаємо, що саме податковий потенціал

цього податку має бути базисом при визначенні моделі адміністративно-територіальної реформи на рівні області. Можливість територіального укрупнення в межах Херсонської області на основі фіскальної спроможності ПДФО пропонуємо здійснювати на основі рангової системи (табл. 3).

Отже, з метою систематизації фіскальної спроможності ПДФО визначено 10 варіативних рядів, кожному з яких присвоєно відповідний ранг. Найвищий ранг (1 ранг) присвоєно районам, які мають найвищий показник середньої частки ПДФО.

Враховуючи результати рангової системи та територіальні ознаки, можемо запропонувати можливі варіанти об'єднання районів у Херсонській області:

**Таблиця 2. Структура надходжень податку на доходи фізичних осіб у розрізі адміністративно-територіальних одиниць Херсонської області**

Адміністративно-територіальна одиниця	Факт, млн грн.			Питома вага, %			
	2008	2009	2010	2008	2009	2010	Середня пит. вага, %
м. Нова Каховка	57,3	57,2	63,4	9,2	8,8	8,5	8,8
м. Херсон	314,4	318,0	344,8	50,2	48,8	46,3	48,5
Білозерський р-н	20,8	23,6	26,8	3,3	3,6	3,6	3,5
Бериславський р-н	17,7	17,0	22,9	2,8	2,6	3,1	2,8
Великоолександрівський р-н	10,0	10,7	14,0	1,6	1,6	1,9	1,7
Великолепетиський р-н	8,7	9,6	12,1	1,4	1,5	1,6	1,5
Верхньорогачицький р-н	5,1	4,5	5,7	0,8	0,7	0,8	0,8
Високопільський р-н	6,6	6,0	7,3	1,0	0,9	1,0	1,0
Генічеський р-н	26,4	26,4	29,9	4,2	4,1	4,0	4,1
Голопристанський р-н	32,3	21,8	26,8	5,2	3,4	3,6	4,0
Горностаївський р-н	8,8	10,3	11,7	1,4	1,6	1,6	1,5
Іванівський р-н	6,4	6,6	8,1	1,0	1,0	1,1	1,0
Каланчацький р-н	9,6	10,9	12,9	1,5	1,7	1,7	1,6
Каховський р-н	14,8	40,2	50,3	2,4	6,2	6,8	5,1
Нижньосирогозький р-н	7,5	6,5	8,0	1,2	1,0	1,1	1,1
Нововоронцовський р-н	7,4	8,4	9,6	1,2	1,3	1,3	1,3
Новотроїцький р-н	14,2	16,6	20,4	2,3	2,6	2,7	2,5
Скадовський р-н	20,1	18,2	21,1	3,2	2,8	2,8	2,9
Цюрупинський р-н	23,9	24,2	29,1	3,8	3,7	3,9	3,8
Чаплинський р-н	14,1	14,6	19,7	2,2	2,2	2,6	2,4
Всього	626,1	651,3	744,5	100,0	100,0	100,0	100,0

**Таблиця 3. Систематизація фінансової спроможності ПДФО за районним розподілом Херсонської області**

Варіативний ряд для визначення рангу регіону (за показником середньої питомої ваги)	Район	Ранг
0,5-1,0	Іванівський, Верхньорогачицький, Високопільський	10
1,1-1,5	Великолепитиський, Горностаївський, Нижньосірогозький, Нововоронцовський	9
1,6-2,0	Великоолександрівський, Каланчацький	8
2,1-2,5	Новотроїцький, Чаплинський	7
2,6-3,0	Бериславський, Скадовський	6
3,1-3,5	Білозерський	5
3,6-4,0	Голопристанський, Цюрупинський	4
4,1-4,5	Генічеський	3
4,6-5,0	-	-
5,1-5,5	Каховський	1

1) Великолепитиський, Горностаївський, Нижньосірогозький райони;

2) Новотроїцький, Чаплинський райони;

3) Голопристанський, Цюрупинський райони.

Укрупнення зазначених територіальних одиниць відповідатиме вимогам адміністративно-територіальної реформи за наступними критеріями:

— по-перше, об'єднання територій не викличе соціального спротиву, оскільки райони мають однаковий рівень соціально-економічного розвитку та фінансового потенціалу;

— по-друге, зазначений варіант укрупнення сприятиме економії адміністративних видатків.

## ВИСНОВКИ

Отже, податок на доходи фізичних осіб є вагомим фінансовим інструментом реалізації адміністративно-територіальної реформи в Україні. Відіграючи бюджетотворювальну роль, податок дає можливість визначити фінансовий потенціал територій в цілому та окреслити оптимальну модель адміністративного поділу регіону в контексті підвищення ефективності надання суспільних послуг та необхідності економії бюджетних коштів.

На думку авторів, у сучасних умовах порядок розщеплення ПДФО в Україні є дещо необґрунтованим і не дає можливості місцевим органам влади використовувати податковий потенціал на підвладних територіях на власний розсуд. Так, наприклад, зарахування до бюджетів сіл, селищ та їх об'єднань всього 25% мобілізованого ПДФО не сприяє підвищенню їх фінансової автономії і, навпаки, підвищує їх залежність від обсягів міжбюджетних трансфертів. З одного боку, мобілізований до вищих рівнів бюджетної системи ПДФО (до обласних та районних бюджетів) повертається на місця у вигляді трансфертів, однак, з іншого боку, така практика є неефективною, оскільки існує певний лаг між необхідністю оперативного фінансування певного напрямку видаткових повноважень та фактичним отриманням коштів. Для усунення зазначених недоліків вважаємо за доцільне переглянути відсотковий механізм розподілу ПДФО та розглянути можливість повного його закріплення за бюджетами місцевого самоврядування.

Перспективи подальших досліджень. Фінансова децентралізація в Україні передбачає передачу частини делегованих державою видаткових повноважень на місцевий рівень. Підвищення ступеня відповідальності місцевих бюджетів у сфері видатків має підкріплюватися відповідними джерела-

ми їх фінансування. За таких умов вважаємо за доцільне розглянути можливість включення податку на доходи фізичних осіб до переліку власних доходів та надати право місцевим органам влади, з метою рівномірного розподілу доходів громадян, впливати на розмір базових ставок податку.

## Література:

1. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. — № 2755- VI [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=275517&p=-1292579631296404>.

2. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.

3. Звіт про виконання місцевих бюджетів Херсонської області, наданий Головним фінансовим управлінням Херсонської обласної державної адміністрації.

Стаття надійшла до редакції 06.10.2011 р.

**АГРОСВІТ**

[www.agrosvit.info](http://www.agrosvit.info)

**Передплатний  
індекс: 23892**

**ЖУРНАЛ  
ВИХОДИТЬ  
24 РАЗИ  
НА РІК**

Журнал «АГРОСВІТ» включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з **ЕКОНОМІКИ**

(постанова Президії ВАК України від 27 травня 2009 р. № 1-05/2)

**Тел: (044) 223 26 28, 537 14 33, 537 14 32**  
**Тел/факс: (044) 458 10 73**  
**E-mail: [economy\\_2008@ukr.net](mailto:economy_2008@ukr.net)**