

## ПОДАТКОВА ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ ВИЗНАЧЕННЯ ЇЇ СТУПЕНЯ

У статті досліджено сутність податкової децентралізації та її методів. Автором обґрунтовано необхідність чисельного виміру обсягів податкових повноважень органів місцевого самоврядування. Запропоновано методологію розрахунку ступеня податкової деволюції, концентрації та децентралізації.

In the article the essence decentralization and its methods are investigated. The necessity of numeral measuring of tax plenary powers volumes of local self-governments is grounded. The methodology of tax devolution deconcentration and decentralization is offered.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Розвиток демократичних засад в економіці України цілком закономірно знайшов своє відображення в законодавстві нашої держави. З ухваленням Бюджетного кодексу України склад законодавчо визначених принципів побудови бюджетної системи було поповнено новим принципом субсидіарності, який передбачає, що розподіл видів видатків між державним бюджетом та місцевими бюджетами, а також між місцевими бюджетами ґрунтується на необхідності максимально можливого наближення надання гарантованих послуг до їх безпосереднього споживача. Реалізація цього принципу неможлива без перегляду складу делегованих та власних видаткових повноважень органів місцевого самоврядування в напрямку розширення останніх.

У цілковитій відповідності до розподілу видаткових повноважень органи місцевого самоврядування мають забезпечуватися фінансовими ресурсами. Зволікання з передачею власних повноважень, а також порушення пропорцій: власні доходи – власні видатки, закріплені доходи та міжбюджетні трансферти – делеговані видатки, що постійно спостерігаються в Україні, ведуть до протистояння загальнодержавних та місцевих і регіональних інтересів. За цих умов гальмуються процеси фінансової децентралізації та її складових.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Поняттям фінансова, бюджетна, фіскальна і податкова децентралізація приділяють увагу здебільше зарубіжні науковці. Лише останніми роками цією проблемою почали опікуватися вітчизняні вчені (І. Луніна, О. Кириленко, А. Лучка, С. Колодій, С. Слухай, В. Толуб'як, В. Покась, К. Вартапетов, В. Пилипів, Л. Макаренко, Д. Нехайчук, В. Барецький), багато з яких безпідставно ототожнюють ці поняття. Теоретичні засади фінансової децентралізації детально розглядаються у працях О. Чернявського, О. Дроздовської, В. Сінченко.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** У вітчизняній науці не приділяється уваги дослідженню методології визначення ступеня фіскальної (бюджетної) децентралізації, а також її складової – податкової децентралізації. Фінансова, фіскальна та податкова децентралізація підмінюється поняттями фінансової забезпеченості, фінансової незалежності та фінансової автономії регіонів, адміністративно-територіальних одиниць, територій, місцевих бюджетів, діяльності органів місцевого самоврядування, територіальних органів влади.

**Постановка завдання.** Мета статті – розкриття сутності податкової децентралізації, деволюції та деконцентрації, розробка методології визначення їхніх ступенів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Децентралізація тісно пов'язана з організацією системи державного управління. Вона сприяє побудові ефективних

взаємовідносин між центральним урядом й органами управління на локальному рівні [1, с.19]. Децентралізація – це розширення і зміцнення прав та повноважень місцевого та регіонального самоврядування стосовно незалежного прийняття рішень та виконання, делегованих державною владою, повноважень. Відповідно, податкова децентралізація – це розширення і зміцнення прав та повноважень місцевого та регіонального самоврядування стосовно незалежного прийняття рішень та виконання делегованих державною владою повноважень щодо формування територіальних бюджетів за рахунок надходжень податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Методи податкової децентралізації: податкова деволуція та податкова деконцентрація. Податкова деволуція передбачає передачу податкових повноважень органам місцевого та регіонального самоврядування. При податковій деконцентрації центральний уряд лише передає частину загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів до територіальних бюджетів у вигляді закріплених та регулюючих доходів.

За висновками експертів Організації Економічного Співробітництва та Розвитку (ОЕСР), обсяг податкових доходів місцевих бюджетів є досить необ'єктивною оцінкою податкових повноважень місцевих органів влади. Обсяг таких повноважень та відповідно рівень податкової самостійності місцевих органів влади залежать від наданих їм прав щодо визначення бази оподаткування, встановлення податкових ставок і податкових пільг [2, с.149]. Відповідно світовою спільнотою була запроваджена методологія визначення податкової (фіскальної) автономії та фіскальної децентралізації. Індикатори податкової автономії ОЕСР, представлені в табл. 1, розміщені в порядку убуття її ступеня.

Індикатори не беруть до уваги, який рівень уряду фактично збирає податок, оскільки це не доречно для поняття податкової автономії.

Індикатори а-с свідчать про наявність податкових повноважень у субцентральних урядів і відповідно про наявність податкової автономії. Індикатор d свідчить про обмеження податкової автономії, а індикатори е та f про її відсутність.

На думку автора, методологія ОЕСР визначення податкової децентралізації потребує подальшого доопрацювання через наявність значних недоліків:

- методологія ОЕСР дає можливість визначати лише податкову автономію, відповідно, не містить методології визначення рівня децентралізації по неподаткових доходах, доходах від операцій з капіталом, по доходах цільових фондів, що входять до складу місцевих та регіональних бюджетів;
- методологією ОЕСР передбачено визначення фіскальної автономії різними методами: за податковими індикаторами та трансферними групами, що ускладнює комплексне сприйняття та загальні висновки щодо децентралізації доходів бюджетів;
- методологією ОЕСР не передбачається поділ податкових надходжень залежно від участі в бюджетному вирівнюванні, що зменшує точність визначення ступеня податкової автономії;
- методологією ОЕСР не пов'язуються податкові повноваження з видатковими;
- методологією ОЕСР не визначається ступінь податкової деволуції та податкової деконцентрації.

Автор пропонує власну методологію визначення ступеня податкової децентралізації, деволуції та деконцентрації.

Визначено такі основні принципи в методології дослідження ступеня податкової децентралізації, деволуції та деконцентрації:

- 1) права місцевого й регіонального самоврядування та їхніх органів повинні бути чітко розділені на делеговані та власні з повними або частковими податковими повноваженнями;
- 2) максимально повинні бути використані об'єктивні критерії, методи, прийоми та показники;

- 3) методи та прийоми визначення ступеня податкової децентралізації, деволюції та деконцентрації мають бути якомога прозорішими та простішими, науково обґрунтованими;
- 4) повинна враховуватися участь податкових надходжень місцевого й регіонального самоврядування та їхніх органів у фінансовому вирівнюванні.

Таблиця 1

Індикатори податкової автономії ОЕСР [3, с.3–4; 4, с.128–130]

Індикатор	Характеристика індикатора	Під-індикатор	Повноваження уряду субцентрального рівня
Індикатор а	відображає повну владу над податковими ставками і базами	a1	встановлює податкову ставку і будь-які податкові інші податкові елементи без необхідності консультуватися з вищим за рівнем урядом
		a2	встановлює норму і будь-які елементи податку після консультації з вищим за рівнем урядом
Індикатор б	влада над податковими ставками	b1	встановлює податкову ставку, і вищий горизонтальний уряд не встановлює верхні або нижчі її обмеження
		b2	встановлює податкову ставку в межах верхніх або нижчих її обмежень, які запроваджені вищим за рівнем урядом
Індикатор с	влада над базою оподаткування	c1	встановлює лише податкові скидання
		c2	встановлює лише податкові кредити
		c3	встановлює як податкові скидання, так і податкові кредити
Індикатор d	податок, що розділяє домовленості	d1	визначає розщеплений дохід
		d2	митне розщеплення може бути змінене лише із згодою субцентрального уряду
		d3	митне розщеплення визначається в законодавстві, і де це, можливо, змінюється однобічно вищим за рівнем урядом, але не частіше, ніж раз в рік
		d4	митне розщеплення визначається щорік вищим за рівнем урядом
Індикатор е	немає влади щодо норм і бази взагалі	е	інші випадки, в яких центральний уряд встановлює норму і базу податку
Індикатор f	відсутність жодних податкових повноважень	f	жодна з індикаторів не має місця

Розробка методології визначення ступеня податкової децентралізації дозволяє лише підрахувати обсяг податкових повноважень органів місцевого та регіонального самоврядування (ступінь податкової деволюції), а також обсяг закріплених загальнодержавних податків і зборів за територіальними бюджетами (ступінь податкової деконцентрації).

Отримані значення ступеня податкової децентралізації можна використовувати для порівняння з аналогічними показниками інших країн світу. З метою оцінки фінансової незалежності та фінансової автономії органів місцевого та регіонального самоврядування показники податкової децентралізації, деволюції та деконцентрації є недостатніми. У цьому

випадку пропонується розраховувати ступінь фінансової децентралізації, деволюції та деконцентрації.

Для визначення ступеня фінансової децентралізації, деволюції та деконцентрації вводимо дві групи індикаторів: по доходах та по видатках. На відміну від індикаторів ОЕСР, власні індикатори позначаються великими латинськими літерами. Для відокремлення підіндикаторів додаються арабські цифри. Перша цифра означає розподіл індикаторів на підіндикатори першого порядку, друга – другого порядку.

Під індикатори другого порядку введені з метою розподілу доходів та видатків на групи залежно від того, чи враховуються вони при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів. Доходні індикатори позначаються літерами DA-DJ, де перша літера D означає дохідну групу індикаторів (табл. 2).

Таблиця 2

Доходні індикатори визначення ступеня податкової децентралізації,  
деконцентрації та деволюції

Інди- катор	Характеристика індикатора	Під- індик а-тор	Повноваження органів місцевого та регіонального самоврядування	Доходи враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів	
				ні	так
DA	Податкові повноваження щодо визначення податкових ставок та інших елементів податку (збору, обов'язкового платежу)	DA1	Самостійно встановлюють податкові ставки та інші елементи податку	DA11	DA12
		DA2	Самостійно встановлюють податкові ставки, у встановлених центральною владою межах, та інші елементи податку, без обмежень	DA21	DA22
		DA3	Самостійно встановлюють податкові ставки, без обмежень, та інші елементи податку, у встановлених центральною владою межах	DA31	DA32
		DA4	Самостійно встановлюють, у встановлених центральною владою межах, податкові ставки та інші елементи податку	DA41	DA42
DB	Податкові повноваження щодо визначення податкових ставок	DB1	Самостійно встановлюють податкові ставки, без обмежень	DB11	DB12
		DB2	Самостійно встановлюють, у встановлених центральною владою межах, податкові ставки	DB21	DB22
DC	Податкові повноваження щодо визначення інших елементів податку (збору, обов'язкового платежу), крім податкових ставок	DC1	Самостійно регулюють базу нарахування податку та встановлюють пільги	DC11	DC12
		DC2	Самостійно регулюють базу нарахування податку	DC21	DC22
		DC3	Самостійно встановлюють пільги	DC31	DC32
DG	Закріплені податки, збори та обов'язкові платежі центрального уряду, по яких у органів місцевого та регіонального самоврядування немає податкових повноважень	DG1	Податки, збори та обов'язкові платежі, закріплені на невизначений термін	DG11	DG12
		DG2	Податки, збори та обов'язкові платежі, закріплені на визначений термін	DG21	DG22
		DG3	Податки, збори та обов'язкові платежі, закріплені на рік	DG31	DG32

1	2	3	4	5	6
ДН	Податкові розщеплення	ДН1	Податкове розщеплення може бути змінене лише із згодою відповідного органу місцевого або регіонального самоврядування	ДН11	ДН12
		ДН2	Податкове розщеплення визначається законодавством (державною владою) раз на рік	ДН21	ДН22
		ДН3	Податкове розщеплення визначається законодавством (державною владою) і може змінюватися впродовж року декілька разів	ДН31	ДН32

Індикатори розміщені в порядку убунання дохідних повноважень, убунання ступеня стабільності надходження закріплених та регулюючих доходів, збільшення ступеня фінансового вирівнювання, в порядку переходу від об'єктивних критеріїв надання міжбюджетних трансфертів до суб'єктивних.

Індикатори DA, DB та DC визначають обсяг податкових повноважень як по податках і зборах, так і по обов'язкових платежах. Тобто описують повноваження органів місцевого та регіонального самоврядування приймати рішення щодо надходжень податків, неподаткових надходжень до своїх бюджетів, надходжень до цільових бюджетних та позабюджетних фондів (визначають ступінь податкової деволуції).

Індикатори DG та ДН надають можливість підрахувати ступінь податкової деконцентрації, тобто частку закріплених податків, зборів та обов'язкових платежів центрального уряду, по яких у органів місцевого та регіонального самоврядування немає податкових повноважень, а також податкові розщеплення.

Індикатор DD описує доходи від комунальної власності та доходи комунальних підприємств, організацій, установ, які отримані не за рахунок бюджетних коштів (з метою усунення подвійного рахунку).

Індикатор DE призначений для обліку в окремій групі доходів органів самоорганізації населення. До складу цих доходів входять доходи, отримані від юридичних осіб, жителів територіальної громади та з інших джерел, за винятком бюджетних коштів. Бюджетні ресурси, що виділені органам самоорганізації населення, виключаються з цієї групи з метою усунення подвійного обліку.

Індикатор DF введений для визначення ступеня автономії при здійсненні запозичень до територіальних бюджетів. Зазвичай, граничний обсяг боргу місцевого та регіонального самоврядування встановлюється державною владою. Відповідно до цих меж затверджуються дефіцити місцевих та регіональних бюджетів. Державна влада може надавати місцевому та регіональному самоврядуванню повноваження лише щодо структури боргу та порядку здійснення запозичень.

Решта індикаторів DI та DJ позначають загальні прямі міжбюджетні трансферти та цільові прямі міжбюджетні трансферти відповідно.

З метою визначення ступеня податкової деволуції, деконцентрації та децентралізації необхідно за індикаторами та підіндикаторами згрупувати доходи місцевого та регіонального самоврядування. Отримані абсолютні дані по індикаторах та підіндикаторах необхідно віднести (поділити) відповідно до загального обсягу зведених доходів держави (державних доходів та доходів місцевого та регіонального самоврядування) та помножити на сто відсотків (рис. 1).

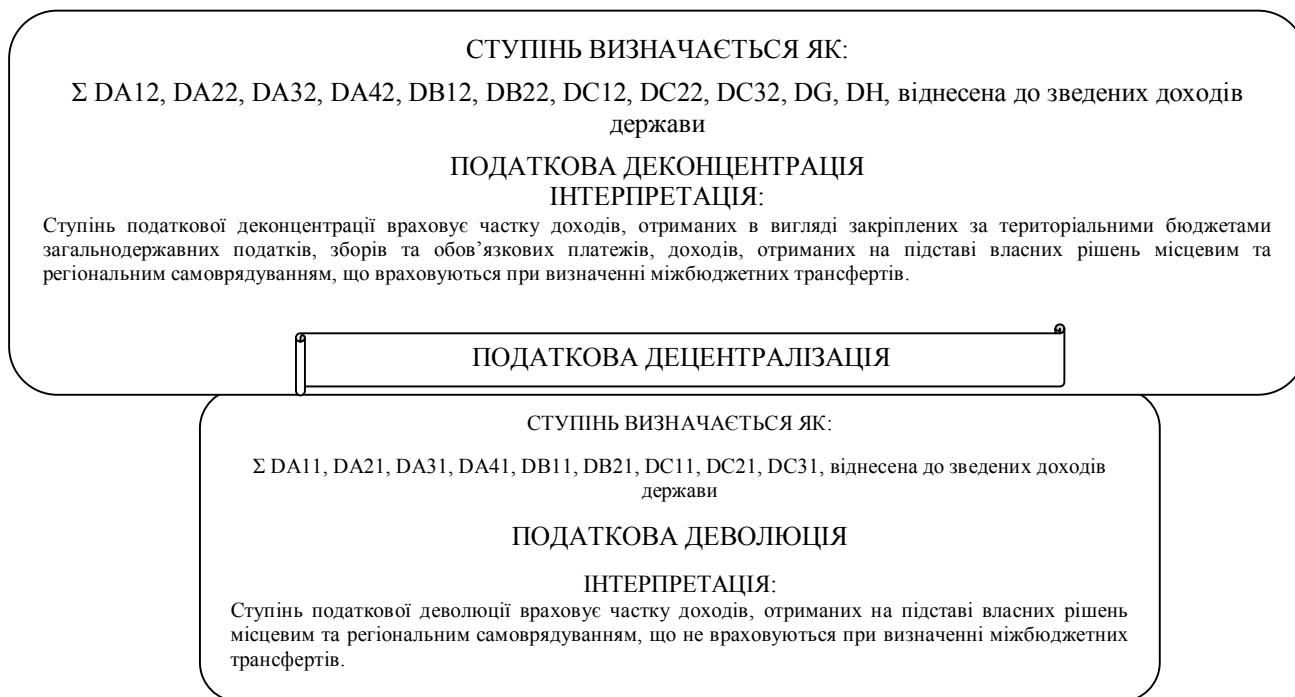


Рис. 1. Методологія визначення податкової децентралізації, деконцентрації та деволуції

Розподіл фактичних надходжень по підіндикаторах наведений на рис. 2 (складено автором, використовуючи дані Державної казначейської служби України). Також визначений ступінь податкової деволуції та деконцентрації.

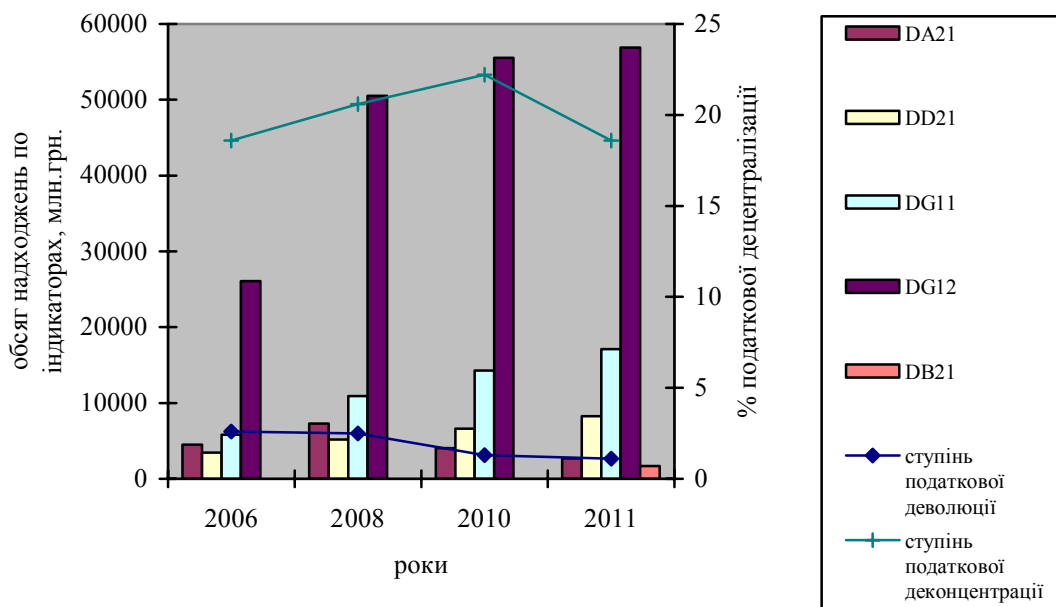


Рис. 2. Ступінь податкової децентралізації в Україні

Ступінь податкової деволуції нами визначено як відношення обсягу надходжень за підіндикаторами DA21 (надходження місцевих податків та зборів до 2011 року, доходів від операцій з капіталом, надходжень до цільових фондів, створених органами місцевого самоврядування) та DB21 (надходження місцевих податків і зборів у 2011 році за виключенням єдиного податку з юридичних осіб) до загального обсягу надходжень до

зведеного бюджету. Отримані показники варіюють від 2,6% доходів зведеного бюджету в 2006 році до 1,1% у 2011 році. Це свідчить, що нові норми Податкового кодексу України не сприяли виправленню ситуації щодо обсягів власних податкових повноважень органів місцевого самоврядування.

Фактичний ступінь податкової деконцентрації дорівнює відношенню обсягів надходжень за підіндикаторами DG11 та DG12 до загального обсягу надходжень до зведеного бюджету.

Так, у 2011 році ступінь податкової деконцентрації (делеговані повноваження щодо збору податків, зборів, обов'язкових платежів) склав 18,6% доходів зведеного бюджету України, тобто залишилася на рівні 2006 року.

Сума отриманих показників ступенів податкової деволуції та податкової деконцентрації по роках дорівнює ступеню податкової децентралізації.

У процесі вирішення питань децентралізації державного управління та розвитку ефективного місцевого самоврядування має бути досягнуто узгодження рішень і дій вищих органів державної влади, органів місцевого самоврядування, громадськості. Вони повинні органічно поєднуватися із загальним вектором розвитку української держави і бути у підвалинах забезпечення її незалежності, економічної могутності та духовного розвитку [5].

**Висновки і перспективи подальших розробок.** Отже, податкова децентралізація – це розширення і зміцнення прав та повноважень місцевого та регіонального самоврядування стосовно незалежного прийняття рішень та виконання, делегованих державною владою, повноважень щодо формування територіальних бюджетів за рахунок надходжень податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Методи податкової децентралізації: податкова деволуція та податкова деконцентрація.

Ступінь податкової деволуції враховує частку доходів, отриманих на підставі власних рішень місцевим та регіональним самоврядуванням, що не враховуються при визначенні міжбюджетних трансфертів.

Сума часток по решті доходних підіндикаторів щодо визначення ступеня податкової децентралізації дорівнює ступеню податкової деконцентрації.

Ступінь податкової деволуції та ступінь податкової деконцентрації в сумі дорівнює ступеню податкової децентралізації.

Розглянуті питання є основою для подальших більш глибоких прикладних розробок, пов'язаних із необхідністю передачі доходних, в тому числі податкових, повноважень на місцевий рівень, для доопрацювання деяких законодавчих норм, що створить передумови для подальшого системного формування місцевих фінансів у нових децентралізованих умовах.

#### Список використаної літератури

1. Дроздовська О. С. Теоретичні засади фінансової децентралізації / О. С. Дроздовська // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 19–25.
2. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів / І. О. Луніна, О. П. Кириленко, А. В. Лучка [за ред. д-ра екон. наук І. О. Луніної] НАН України; Ін-т економіки та прогнозування. – К.: 2010. – 320 с.
3. Blochliger H. The fiscal autonomy of sub-central governments: an update / H. Blochliger, J. Rabesona // OECD Paris. – 2009. – № 9. – Р. 2.–20.
4. Чернявский А. Бюджетная децентрализация в странах с переходной экономикой / А. Чернявский, К. Вартапетов // Вопросы экономики. – 2004. – № 11. – С. 126–141.
5. Сінченко В. Децентралізація і демократизація в Україні [Електронний ресурс]: / В. Сінченко. – Режим доступу: <http://narodna.uz.ua/publish.php?id=240>.

Прийнято до друку 03.04.2012