

**РОЗЩЕПЛЕННЯ ПОДАТКІВ:  
ІЛЮЗОРНІ ПЕРЕВАГИ І РЕАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ**

Останніми роками Україна була свідком поступового переходу від старої системи фінансування місцевих бюджетів, що великою мірою спиралася на розщеплення податків, параметри якого змінювалися з року на рік, до прозорішої системи закріплення податків за певними рівнями бюджетів та застосування трансфертів вирівнювання, що надаються з державного бюджету для фінансування видаткових потреб. Цей перехід планується завершити 1 січня 2002 року, коли наберуть чинності відповідні статті Бюджетного кодексу України. Новий Бюджетний кодекс закріплює прибутковий податок з громадян, окремі види державного мита та плати за реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензії, а також частину єдиного податку на малі підприємства за місцевими бюджетами. Усі інші загальнодержавні податки, зокрема, ПДВ, акцизні збори та податок на прибуток підприємств закріплені за державним бюджетом. Одночасно Бюджетний кодекс запроваджує прозору формульну систему дотацій вирівнювання, що надаються місцевим бюджетам.

Попри те, що політичне рішення про розподіл вже реалізоване у формі Бюджетного кодексу, і надалі доводиться чути критику такого розподілу податків і пропозиції повернутися до практики істотного застосування розщеплення основних загальнодержавних податків. Прихильники ідеї істотного розщеплення загальнодержавних податків вважають, що це дозволить збільшити фінансову базу місцевого самоврядування, а отже, зменшити залежність місцевих органів влади від центрального уряду. Зокрема, лунають пропозиції надати статус регулюючих податків ПДВ та податку на прибуток підприємств, які, починаючи відповідно з 1997 та з 2000 рр., були закріплені за державним бюджетом (за винятком бюджетів міст Києва та Севастополя, до яких застосовується окремий порядок). Проте, з погляду бюджетної та податкової політики, обґрунтованим видається висновок про те, що така критика і пропозиції не заслуговують на увагу.

**1. РОЗГЛЯД ПИТАННЯ З ПОГЛЯДУ БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ**

Однією з цілей бюджетної політики є досягнення фіскальної справедливості, тобто забезпечення того, щоб доступ до суспільних послуг і податкова вартість таких послуг не залежали від того, в якому регіоні мешкає той чи інший платник податків. Місцеві органи влади забезпечують надання багатьох суспільних послуг, як-от благоустрій, освіта тощо. Центральний уряд зазвичай надає послуги, які не можуть бути надані будь-яким іншим, крім центрального, рівня (йдеться, наприклад, про оборону).

Як правило, податкових ресурсів місцевих бюджетів недостатньо для фінансування всіх суспільних послуг, які надає місцеве самоврядування. Водночас, у розпорядженні центрального уряду в багатьох країнах перебуває більше податкових ресурсів, ніж він потребує для надання тих суспільних послуг, за надання яких він відповідає. Розширення практики розщеплення загальнодержавних податків, що його обстоюють критики розподілу податкових

повноважень, передбаченого у Бюджетному кодексі, видається одним із очевидних розв'язань проблеми вертикальних дисбалансів. Однак оскільки бази загальнодержавних податків розподілені по регіонах нерівномірно, таке розв'язання може призвести до серйозних горизонтальних фіскальних дисбалансів між регіонами. До тих пір, поки центральний уряд не вживає заходів, спрямованих на вирівнювання фіскальної ситуації по регіонах, доступ платників податків до суспільних послуг великою мірою залежить від того, в якому регіоні він мешкає.

Центральний уряд має в своєму розпорядженні два механізми фіскального вирівнювання в рамках системи розщеплення загальнодержавних податків. По-перше, в рамках системи розщеплення при єдиних ставках заможніші регіони мають передавати частину власних коштів центральному уряду для подальшого перерозподілу між біднішими регіонами. Однак ніхто не може гарантувати, що місцеві органи влади регіонів-донорів будуть скрупульозно робити такі трансферти. Справді-бо, регіони-донори робитимуть їх у крайній неохочі, тоді як центральному уряду бракуватиме ефективних механізмів для того, щоб змусити їх переказувати кошти. Тож якщо пристати на аргумент адептів податкового розщеплення про те, що центральний уряд також не схильний скрупульозно дотримуватися трансфертних зобов'язань, то однаково очевидно, що система зустрічних трансфертів у поєднанні з податковим розщепленням є менш надійною, ніж система, що запроваджується Бюджетним кодексом. По-друге, можна встановити нормативи відрахувань, зворотно пропорційні відносній податкоспроможності того чи іншого регіону, з тим, щоб бідніші регіони мали право на більшу частку надходжень від загальнодержавних податків порівняно із заможнішими регіонами. Очевидно, що повернення до системи розщеплення загальнодержавних податків не розв'яже проблему збільшення власної фінансової бази місцевого самоврядування без шкоди для рівного забезпечення суспільними послугами населення, що мешкає в різних регіонах.

Прибічники системи податкового розщеплення твердять, що нормативи відрахувань повинні бути стабільними протягом певного терміну. Однак дуже мало ймовірно, щоб вдалося підтримувати таку стабільність. Різні групи місцевих органів влади вважатимуть будь-який існуючий варіант податкового розщеплення несправедливим, а тому лобюватимуть, добиваючись перегляду або нормативів відрахувань, або сум трансфертів. Такі заклики можуть призвести до частих корегувань, а це, в свою чергу, утруднюватиме виконання місцевими органами влади завдання по складанню фіскальних планів, бо вони не знатимуть заздалегідь, яким буде обсяг ресурсів, який вони матимуть у своєму розпорядженні наступного року. Більше того, лобювання й наступне корегування перетворить центральний уряд на остаточного арбітра, який визначатиме рівень видатків місцевого самоврядування – в його владі стимулювати або урізати суму видатків місцевих бюджетів шляхом корегування нормативів відрахувань або субвенцій.

## РОЗЩЕПЛЕННЯ ПОДАТКІВ: ІЛЮЗОРНІ ПЕРЕВАГИ І РЕАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ

### *Ілюстрація 1: Консолідована сплата податку на прибуток підприємств – збиткове оподаткування підприємства*

Згідно з діючим законодавством, підприємство має реєструвати свої філії як окремих платників податків і сплачувати податок на прибуток, що може бути приписаний кожній філії, за місцем її розташування. Податкове законодавство встановлює загальні правила податкового обліку для кожного платника. Тож філії як зареєстровані платники по суті зобов'язані в повному обсязі вести облік, щоб можна було визначити прибутки, зароблені конкретною філією. І може скластися така ситуація, коли загальна сума податку, сплачена різними підрозділами підприємства у відповідних регіонах, може перевищувати за обсягом консолідоване податкове зобов'язання підприємства. Розглянемо чисельний приклад, в якому підприємство має штаб-квартиру і дві філії в різних регіонах.

Підрозділи	Місце розташування	Атрибутований оподатковуваний прибуток (+) / збиток (-), грн	Належна сума податку, грн	Сплачена сума податку, грн
Штаб-квартира	Київ	- 10 000	0	0
Філія 1	Одеса	- 10 000	0	0
Філія 2	Дніпропетровськ	+ 30 000	9 000	9 000
Консолідовано		+ 10 000	3 000	9 000

Оскільки негайного відшкодування не передбачено (надлишково сплачена сума податку зараховується в податковий кредит і використовується для погашення податкових зобов'язань наступного періоду), підприємство в даний конкретний податковий період сплачує податку втричі більше, ніж належить.

Для розв'язання цієї проблеми законодавство дозволяє підприємствам подавати консолідовану податкову декларацію про чистий прибуток, одержаний усіма його відокремленими підрозділами. Сума податку, що сплачується кожним відокремленим підрозділом, визначається шляхом пропорційного розподілу консолідованого податкового зобов'язання, відповідно до частки валових витрат та амортизаційних відрахувань кожного відокремленого підрозділу. Сума податку, що сплачується кожним відокремленим підрозділом, може бути зарахована в податковий кредит на покриття консолідованого податкового зобов'язання підприємства в цілому. Однак, оскільки сума податку, що сплачується в результаті пропорційного розподілу, може бути нижчою за суму, обчислену при звичайному обліку, дуже часто місцеві органи влади заперечують проти консолідованого декларування.

## 2. РОЗГЛЯД ПИТАННЯ З ПОГЛЯДУ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ

Однією із важливих проблем, що роблять загальнодержавні податки, зокрема податок на прибуток підприємств, ПДВ та акцизи, непридатними для розщеплення, є проблема атрибуції загальнодержавних податків до конкретного регіону. Дуже часто база оподаткування перебуває в одному місці, а відповідні податки збирають у іншому. Наприклад, "Нафтогаз України" одержує оподатковувані прибутки через місцеві відділення, розташовані в різних регіонах України, а податки сплачує в Києві – місті, де він зареєстрований. Багато людей із передмістя Києва, Броварів, Вишневого, Ірпеня щодня доїжджають до Києва на роботу. Прибутковий податок з них утримують біля джерела – за місцем сплати

зарплатні – і зараховують до бюджету Києва, а не до бюджетів міст, де ці люди мешкають. Багато товарів, що оподатковуються акцизом та ПДВ, споживаються по всій країні. Оскільки цими податками оподатковується кінцеве споживання, кінцеві платники податку також знаходяться в різних куточках країни. Однак податки збираються в одному конкретному регіоні, де знаходиться виробник. Як приклад, можна згадати винзавод “Масандра”. Важко собі уявити регіон України, де б не продавали його продукцію. Але акцизні збори, якими обкладаються вина “Маснадри”, збираються виключно в Криму.

Якщо податки розщеплюються, це означає, що суспільні послуги в певних регіонах фінансуються коштом податків, зібраних у цих регіонах, але створених населенням інших регіонів. Люди, які фактично сплачують податки, ніколи не матимуть можливості одержати оплачені ними послуги, і, водночас, можуть одержати менший обсяг суспільних послуг у регіонах, де вони мешкають. Очевидно, що така ситуація послаблює зв'язок між суспільними послугами, що надаються в конкретному регіоні, і витратами на такі послуги і не сприяє відповідальному ставленню місцевих органів влади до своїх зобов'язань з надання суспільних послуг. З іншого боку регіони, позбавлені надходжень від податків, що генеруються в цих регіонах, можуть стикнутися із ситуацією, коли вони недорахуються своєї частки загальнодержавних податків. Тож вони вживатимуть заходів, намагаючись розв'язати проблему атрибуції. Ці можливі заходи та їхні наслідки аналізуються нижче, окремо для податку на прибуток підприємств, ПДВ та акцизних зборів.

### Податок на прибуток підприємств

Ті регіони, які можуть недораховуватися податку на прибуток підприємств, можуть чинити тиск на політиків, щоб вони вимагали реєстрації філій підприємств та інших відокремлених підрозділів як окремих платників податків. Справді, діюче законодавство про податок на прибуток підприємств містить таку вимогу як залишок старої системи податкового розщеплення. Платники податку на прибуток підприємств вже й тепер відчувають труднощі з атрибуцією оподатковуваних прибутків поміж численними філіями та сплатою податку на прибуток підприємств на місцях. Трапляється, що одні філії підприємства працюють прибутково, тоді як інші несуть збитки. Загальна сума податку, який фактично сплачують різні філії, може значно перевищувати за обсягом консолідоване податкове зобов'язання підприємства (див. ілюстрацію 1). Тож вирішення проблеми атрибуції в разі застосування системи податкового розщеплення може істотною мірою негативно позначитися на прийнятті рішень щодо того, якою оптимально має бути структура того чи іншого підприємства.

### Податок на додану вартість

Так само, як і у випадку податку на прибуток підприємств, складається враження, що запровадження практики реєстрації кожної філії чи відокремленого підрозділу як платника ПДВ може розв'язати проблему атрибуції. Насправді, навіть за відсутності прямо висловленого положення в законі про ПДВ Державна

податкова адміністрація ще в 1997 р. видала розпорядження про те, що окремі типи підприємств мають зареєструвати свої філії як окремих платників податків. Через цю вимогу багато підприємств із тих, які мають широку мережу філій, вже стикнулися з проблемою надмірного оподаткування трансфертів, що здійснюються між філіями. Реєстрація філій особливо негативно позначається на фінансових установах, зокрема банках, основна діяльність яких звільнена від оподаткування, і через це вони не можуть відшкодувати ПДВ, що нараховується на трансферти між філіями.

З іншого боку, підприємства можуть виграти від реєстрації філій як окремих платників податків, мінімізуючи свої податкові зобов'язання. Оскільки, згідно із законодавством про ПДВ, існує певний поріг, при недосягненні якого суб'єкт підприємницької діяльності не мусить реєструватися як платник податку, то платники можуть легко уникнути необхідності виконання вимоги про реєстрацію, розбивши свою діяльність на низку філій або інших відокремлених підрозділів. Якщо якийсь суб'єкт підприємницької діяльності не без клепки в голові займається і оподатковуваними, й неоподатковуваними операціями, він може організувати дві чи більшу кількість філій, кожна з яких буде займатися виключно лише або тими, або іншими операціями. При цьому він атрибуєватиме левову частку вхідного ПДВ, що сплачується при обох типах операцій, тій філії, яка займається оподатковуваними операціями, тим самим зводячи до мінімуму свої зобов'язання перед бюджетом із сплати ПДВ (див. ілюстрацію 2). Отже, як і у випадку з податком на прибуток підприємств, розщеплення податків може призвести до серйозних викривлень при прийнятті платниками податків рішень щодо оптимізації організаційної структури підприємства, а це, в свою чергу, потягне за собою істотні втрати доходів бюджету.

Більше того, проблеми з атрибуцією можуть призвести до небажання місцевих органів влади дозволяти кредитування з ПДВ на фактори виробництва, закуплені в інших регіонах або імпортовані. Справді-бо, таке траплялося в Україні, коли надходження від ПДВ розщеплювалися, що перетворювало ПДВ на податок типу податку з обороту з каскадними податками, що сплачуються на фактори виробництва. Аналогічна ситуація спостерігалася у той самий період часу з платниками податку, яким належить відшкодування сум ПДВ, зокрема експортерами або новими підприємствами, для яких характерні істотні обсяги інвестицій у основні фонди. Місцеві органи влади не хотіли надавати відшкодування ПДВ за рахунок своєї частки ПДВ, тоді як поточні надходження державного бюджету в окремих регіонах були недостатні для того, щоб задовольнити всі вимоги щодо відшкодування, особливо в регіонах з істотним обсягом орієнтованого на експорт виробництва. Таким чином, крім загальної проблеми каскадних податків, розщеплення ПДВ між державним та місцевими бюджетами істотним чином гальмувало розвиток експортного виробництва та великих інвестицій в Україні.

## РОЗЩЕПЛЕННЯ ПОДАТКІВ: ІЛЮЗОРНІ ПЕРЕВАГИ І РЕАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ

### Ілюстрація 2: Реєстрація філій як засіб мінімізації ПДВ – Як це працює?

Підприємство здійснює і оподатковувані, й неоподатковувані операції. Припустимо, що вартість оподатковуваних операцій становить 200 тис. грн на рік, а вартість неоподатковуваних - 100 тис. грн на рік (в обох випадках без урахування ПДВ). При здійсненні оподатковуваних операцій підприємство використовує фактори виробництва, що безпосередньо атрибутовуються до цих операцій, загальною вартістю 140 тис. грн, не враховуючи ПДВ. Вартість факторів виробництва, що безпосередньо атрибутовуються до неоподатковуваних операцій, становить 70 тис. грн. Крім того, підприємство орендує комп'ютери та ксерокопіювальний апарат, які використовуються для здійснення як оподатковуваних, так і неоподатковуваних операцій. Загальна сума рентних платежів становить 60 тис. грн на рік. Якщо підприємство є єдиним платником податків, воно зобов'язано атрибутувати цю суму як до оподатковуваних, так і до неоподатковуваних операцій, пропорційно до того, яку частку ці операції становлять у загальному випуску продукції підприємства. Тобто 40 тис. грн атрибутується до оподатковуваних, а 20 тис. грн – до неоподатковуваних операцій.

	Вартість, грн	Нарахування ПДВ, грн	Вхідний ПДВ, грн	Загальна сума до сплати в бюджет, грн
<u>Оподатковувані операції</u>	200 000	40 000	28 000	4 000
			8 000	
Прямі фактори виробництва	140 000	28 000		28 000
Оренда комп'ютерів та ксерокопіювального обладнання	40 000	8 000		8 000
<u>Неоподатковувані операції</u>	100 000			
Прямі фактори виробництва	70 000	14 000		14 000
Оренда комп'ютерів та ксерокопіювального обладнання	20 000	4 000		4 000
<b>Всього сплачено до бюджету</b>				<b>58 000</b>

Припустимо далі, що підприємство створює філію, яка займається виключно неоподатковуваними операціями. Штаб-квартира підприємства займається лише оподатковуваними операціями. Обидві фізичні особи є зареєстрованими платниками податків. Штаб-квартира відносить на свої виробничі рахунки всі витрати, пов'язані з орендою комп'ютерів та ксерокопіювального обладнання, тоді як використовуються вони обома підрозділами. У такому разі становище із нарахуванням ПДВ виглядатиме так:

	Вартість, грн	Нарахування ПДВ, грн	Вхідний ПДВ, грн	Загальна сума до сплати в бюджет, грн
<u>Штаб-квартира - Оподатковувані операції</u>	200 000	40 000	28 000	0
			12 000	
Прямі фактори виробництва	140 000	28 000		28 000
Оренда комп'ютерів та ксерокопіювального обладнання	60 000	12 000		12 000
<u>Філія - Неподатковувані операції</u>	100 000		0	0
Прямі фактори виробництва	70 000	14 000		14 000
Оренда комп'ютерів та ксерокопіювального обладнання	0	0		
<b>Всього сплачено до бюджету</b>				<b>54 000</b>

Як можна бачити, навіть елементарна структурна перебудова підприємства може призвести до помітного зменшення зобов'язань із ПДВ. Можна очікувати, що в реальному житті здійснюватимуться складніші варіанти перебудови, які дозволитимуть значною мірою скоротити зобов'язання з ПДВ.

### Акцизи

Намагаючись розв'язати проблему атрибуції акцизів, деякі можуть чинити тиск у напрямку переключення оподаткування з рівня виробництва на рівень роздрібною торгівлі. Однак таке рішення проблеми означало б повну втрату контролю над довгим ланцюгом руху підакцизних товарів від виробника до роздрібного продавця, що робить збирання акцизу практично неможливим. Крім того, при цьому виникає необхідність у додаткових адміністративних ресурсах для роботи з істотно більшою кількістю платників податків на рівні роздрібною торгівлі порівняно з їх кількістю на рівні виробника.

### **Ілюстрація 3: Як місцеві органи влади можуть попередити “експорт податкового тягаря”?**

У 1999 р., коли до акцизних зборів застосовувався механізм розщеплення, багато місцевих органів влади намагалися попередити “експорт акцизного тягаря”. Зокрема, Львівська та Тернопільська області прийняли рішення заборонити продаж у місцевих крамницях алкогольної продукції, виробленої поза межами регіону. Щоб виправдати такі спроби утримати гривні місцевих бюджетів від перетікання до інших регіонів, “Тернопільська газета” написала 18 лютого 1999 р.: “Є чимало випадків, коли продукції, виробленої спиртозаводами Тернопільської області, нема на полицях наших крамниць, тоді як ми споживаємо сурогати й наповнюємо бюджети інших регіонів. Згідно з інформацією голови управління обласної держадміністрації з торгівлі та послуг населенню пана Андрієвського, всі заклади торгівлі зобов'язані укласти договори про першочергову поставку алкогольної продукції місцевого виробництва до місцевих торгівельних закладів”.

З іншого боку, у випадку розщеплення акцизів місцеві органи влади можуть чинити тиск на бізнес, вимагаючи, щоб у регіоні продавали підакцизні товари, вироблені в цьому самому регіоні, а не привезені з-поза його меж. Справді, в 1999 р., коли акцизи розщеплювалися, мали місце численні випадки такого тиску (див. ілюстрацію 3). Така інтервенція істотно змінить регіональну спеціалізацію й позначається на регіональній спеціалізації та міжнародній торгівлі, а це, в свою чергу, справить негативний вплив на народне господарство та темпи економічного зростання. Вибір споживачів буде обмежений лише місцевими товарами, які займуть монополістичне становище на даному регіональному ринку. Бажання місцевих органів влади одержати якнайбільше доходів від акцизних зборів при застосуванні податкового розщеплення можуть також негативно позначитися на рішеннях щодо реєстрації нових підприємств, які не займаються виробництвом підакцизних товарів.

Якщо до декількох загальнодержавних податків і зборів застосовуються різні ставки відрахувань, то податкове розщеплення може позначитися на стимулах до збирання відповідних податків і зборів. Очевидно, що регіональні органи влади найбільш зацікавлені в збиранні тих податків, від яких до бюджету даного регіону зараховується найбільша частка. У принципі, місцеві податкові органи, підпорядковані центральному уряду, повинні докладати однакових зусиль для збирання всіх податків, за які вони відповідають. Однак у реальному житті регіональні органи влади мають досить засобів впливу, щоб стимулювати зусилля по збиранню різних податків, відповідно до їхнього внеску в загальний обсяг

фінансових ресурсів регіону. Деякі свідчення цього можна було спостерігати в 1997 р.

### **3. ЗБІЛЬШЕННЯ ВЛАСНОЇ БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ: ЯКІ Є ВАРІАНТИ?**

Наведений вище аналіз показує, що розщеплення основних загальнодержавних податків та зборів, таких як ПДВ, податок на прибуток підприємств та акциз не дозволяє ясно і чітко розв'язати проблему збільшення власної бази оподаткування. Натомість, воно породжує додаткові проблеми, які негативно позначаються на обсязі надходжень, зокрема місцевих бюджетів, та економічному розвитку всієї країни. Водночас, є інші податки, базу та ставки яких уповноважений визначати центральний уряд, які доцільно було б закріпити за місцевими бюджетами. Водночас, можна очікувати здійснення тиску з метою запровадження нових податків, контроль над якими належатиме місцевій владі.

Виходячи з наведеного вище аналізу, можна зробити висновок що при виборі інших загальнодержавних податків, які можуть бути закріплені за місцевими бюджетами, або запровадженні нових податків слід керуватися такими принципами:

- ◆ Податки не мають легко експортуватися поза межі території, на якій вони збираються, бо в іншому випадку місцеві органи влади не відчуватимуть себе відповідальними за них;
- ◆ База оподаткування повинна бути відносно рівномірно розподілена між регіонами, що створюватиме рівні можливості одержання надходжень у різних регіонах;
- ◆ База оподаткування має бути достатньо великою, щоб задовольняти видаткові потреби місцевих бюджетів;
- ◆ Податок повинен стягуватися з не надто мобільних факторів, бо в іншому випадку платники податку перемічатимуться з регіонів із порівняно великою базою оподаткування до регіонів із відносно невеликою базою оподаткування;
- ◆ Податки не повинні створювати значних економічних викривлень;
- ◆ Податки мають бути такими, щоб їхнє адміністрування не було пов'язано з великими труднощами;
- ◆ Суспільні послуги місцевих органів влади, які надаються конкретним споживачам, мають фінансуватися за рахунок плати, яку вносять ці споживачі.

Одним із найкращих податків, що відповідає наведеним вище принципам, а отже, який було б доцільно віддати під контроль місцевих органів влади або передати їм, є податок на нерухомість. База оподаткування, що включає і землю, і будівлі, розташовані на ній, є потенційно великою і відносно рівномірно розподілена по території всієї країни. Ні земля, ні будівлі не є рухомими факторами, які можна перевозити з одного регіону до іншого. Кількість і якість суспільних послуг, що надаються в тій чи іншій конкретній місцевості, таких як система водовідведення, благоустрій, освіта тощо відображаються в рівні цін на



нерухомість, завдяки чому встановлюється чіткий зв'язок між ефективністю роботи місцевих органів влади та їхньою здатністю нарощувати рівень відповідних доходів. При належному рівні розвитку ринку нерухомості податок на нерухомість досить легко адмініструвати. Справді-бо, в багатьох країнах по всьому світі податок на нерухомість є найбільшим джерелом доходів місцевих бюджетів.

В Україні, починаючи з 1995 р., неодноразово висувалися пропозиції запровадити податок на нерухоме майно. Однак жодна з цих пропозицій поки що не була ухвалена. З огляду на те, що запровадження податку на нерухоме майно, потребуватиме значного часу та вкладення істотних ресурсів, роботу по його розробці слід прискорити.

Податок на землю (плата за землю), хоч і має значно вужчу базу оподаткування (будівлі, розташовані на землі, не підлягають оподаткуванню), ніж податок на нерухомість, але й він відповідає більшості з окреслених вище критеріїв. Тому дуже бажано закріпити цей податок за місцевими бюджетами. По суті, це вже зроблено в Бюджетному кодексі, нещодавно ухваленому Верховною Радою України. Однією з найістотніших поточних проблем є значна ерозія бази оподаткування через численні пільги. У 1999 р. 93%<sup>1</sup> від загальної суми пільг з плати за землю становили пільги, надані законодавством або за повноваженнями Уряду України, пов'язані із суспільними послугами, що надаються центральним урядом. Наприклад, Яворівський полігон у Львівській області та Узинська база військово-повітряних сил у Київській області, які займають істотну площу, звільнені від плати за землю. Хоча протягом останніх двох років ситуація поступово поліпшувалася, проблема широких повноважень центрального уряду щодо зміни бази податку, закріпленого за місцевими бюджетами, все ще не знята з порядку денного. Тому перегляд і скасування значної частини таких пільг є потенційним джерелом збільшення власної бази оподаткування місцевих бюджетів. Іншим шляхом розв'язання цієї проблеми є надання із держбюджету компенсації втрат місцевих надходжень, пов'язаних із такими пільгами. У багатьох країнах податок на нерухомість, що використовується для надання суспільних послуг центральним урядом, або сплачується, або, якщо законодавство надає відповідні пільги, компенсується центральним урядом (див. ілюстрацію 4). Стаття 97 нового Бюджетного кодексу України як раз і передбачає можливість таких компенсацій. Крім збільшення власної фінансової бази місцевих бюджетів, скасування багатьох із таких пільг або надання адекватної компенсації за втрати доходів через надані пільги дозволить усунути викривлення реальних затрат на суспільні послуги, які надає центральний уряд.

Іншим загальнодержавним податком, який підходить для передачі місцевим бюджетам, є прибутковий податок з громадян. Цей податок переважно сплачується за місцем проживання платника. Попри те, що наведений вище аналіз вказує на випадки, коли податок може сплачуватися не в тій юрисдикції, порівняно

---

<sup>1</sup> Джерело: дані ДПА.

з непрямими податками та податком на прибуток підприємств, у цьому разі такі випадки трапляються рідко. Тенденція до зростання частки прибуткового податку з громадян у загальних податкових надходженнях, що спостерігається останнім часом, пов'язана, головним чином, із розширенням бази оподаткування. З поліпшенням економічних умов ця тенденція посилиться. Тож база цього податку є дуже еластичною. Насамкінець, оскільки прибутковий податок з громадян збирається переважно шляхом утримання біля джерела, цей податок легко адмініструвати.

**Ілюстрація 4: Як федеральний уряд Канади сплачує податок на нерухомість у провінції Квебек**

У Конституції Канади є положення, яке забороняє оподаткування одного уряду іншим. Це положення застосовується також до підприємств, що належать Короні. На практиці федеральний уряд добровільно виплачує компенсацію несплаченого податку на нерухомість, попри те навіть, що він не зобов'язаний цього робити. Сума встановлюється шляхом переговорів і, як правило, приблизно дорівнює сумі податку, який був би сплачений у іншому випадку. Аналогічні принципи застосовуються і, наприклад, до прибуткового податку та нарахувань на зарплату. Ці податки сплачуються обома сторонами (Квебеком та Оттавою), але також на добровільній основі, що відображено в угодах про міжурядове оподаткування між двома рівнями уряду.

Пошук нових джерел доходів, які можна було б віддати під контроль місцевих бюджетів, покликав до життя численні пропозиції щодо перегляду наявної системи місцевих податків, надто на перехідний період, поки не буде запроваджено податок на нерухоме майно. Попри суворі законодавчі обмеження на те, яких типів місцеві податки можна запроваджувати, місцеві органи влади намагалися запровадити свої додаткові місцеві податки (див. ілюстрацію 5).

Ще однією важливою підставою для перегляду діючої системи місцевих податків є необхідність приведення цієї системи у відповідність з наведеними вище вимогами щодо джерел доходів місцевих бюджетів. Ціла низка податків, які складають діючу систему місцевих податків, зокрема збір за участь у перегонах на іподромі, збір з власників собак, збір за право зйомки фільмів та телепередач, мають надзвичайно невелику і нерівномірно розподілену базу оподаткування. Податок на рекламу є по суті акцизним податком на підприємницьку діяльність; він призводить до істотних викривлень у просуванні товарів та послуг і може бути легко експортованим через включення до ціни продукції в інших юрисдикціях. Більше того, база податку на рекламу, хоч і досить значна, розподілена вкрай нерівномірно. Тому необхідно розглянути питання про відмову від таких податків.

З іншого боку, вибір нових податків, які відповідали б вимогам, що висуваються до місцевих податків, не такий уже й великий. Наприклад, висувалися пропозиції запровадити місцевий податок з обороту або акцизні збори. Такі податки, якщо вони будуть запроваджені на рівні виробництва, матимуть

каскадний вплив і будуть легко експортуватися до інших юрисдикцій. Якщо ж вони будуть запроваджені на рівні роздрібної торгівлі, то призведуть до викривлення траєкторії оптимального споживання – люди можуть віддавати перевагу придбанню товарів у сусідніх регіонах, якщо в регіоні, де вони мешкають, будуть високі податки. Крім того, виникне істотна проблема, пов'язана як із визначенням роздрібної торгівлі, так і з контролюванням великої кількості малих роздрібно-торговельних підприємств.

### **Ілюстрація 5: Нові місцеві податки – простір для творчості місцевої влади**

Закон України “Про податкову систему в Україні” визначає чіткий перелік місцевих податків та зборів, які місцеві органи влади можуть стягувати у відповідній юрисдикції. Таким чином, місцевим органам влади заборонено запроваджувати будь-які інші податки, крім включених до цього переліку. В порушення законодавчих норм місцеві органи влади постійно перебувають у творчому пошуку нових форм явних та неявних податків та зборів.

Наприклад, Донецька міськрада одного дня вирішила запровадити тимчасовий додатковий збір, надходження від якого спрямовуються на завершення будівництва нового стадіону. Іншим рішенням Донецької міськради від 30 березня 1999 р. передбачено, що підприємства роздрібної торгівлі та громадського харчування повинні робити добровільно внески в обсязі 0,05% свого обороту на соціальний захист малозабезпечених верств населення міста. Попри “добровільну” форму ці внески були по суті обов'язковими – ті підприємства, які не робили такі внески, зазнавали труднощів при одержанні різноманітних дозволів та поновленні ліцензій, необхідних для ведення підприємницької діяльності (“Бізнес”, 5 липня 1999 р., #27).

Ось іще кілька прикладів податкотворчості місцевої влади. Чернівецька область розглянула пропозицію запровадити в області самооподаткування сільського населення, а Волинська – пропозицію запровадження “ягідного” податку.

Пропонувалося також запровадити місцеві додаткові збори до податку на прибуток підприємств. Цей варіант також не дуже привабливий, бо такий додатковий податок стягуватиметься з дуже мобільного фактора – капіталу. Якщо навіть відмінності в ставках оподаткування, що застосовуватимуться в різних регіонах будуть незначними, існуватиме тенденція до реєстрації підприємницької діяльності у регіонах з якнайнижчими ставками. Крім того, запровадження таких додаткових зборів вимагатиме внесення істотних змін до методології атрибуції оподатковуваних прибутків до філій підприємства, розташованих у різних регіонах. По-перше, чистий прибуток, що атрибутується до конкретного регіону, має визначатися виключно шляхом пропорційного розподілу чистого консолідованого доходу. По-друге, слід розглянути питання про введення нових факторів, на основі яких здійснюється розподіл, або заміну іншими факторами розподілу таких факторів, що застосовуються нині, як валові витрати і амортизаційні відрахування (див. ілюстрацію 6).

**Ілюстрація 6: Державний корпоративний податок на прибуток у США – Досвід визначення бази оподаткування**

Штати в Сполучених Штатах Америки мають право (і багато з них застосовують це право) стягувати місцеві податки на корпоративні доходи. Тут діє загальне правило, згідно з яким податки на корпоративні доходи, запроваджені окремими штатами, повинні мати ту саму базу оподаткування, що й федеральний податок на корпоративні доходи. Таким чином вдається уникнути додаткових витрат на забезпечення добровільної сплати та адміністрування. Для підприємств, які діють у кількох штатах, загальна сума оподаткованого прибутку пропорційно розподіляється між окремими підрозділами таких підприємств. Для забезпечення уніфікованої методології розподілу багатьох штатів, де діє додатковий податок на корпоративний прибуток, приєдналися до Міжштатової податкової угоди. Цей документ приписує, що розподіл консолідованого чистого прибутку має здійснюватися за трифакторною формулою. Факторами, що застосовуються у формулі, є частки обсягу продажів, матеріального майна та загального обсягу фонду зарплати, що можуть бути атрибутовані до того чи іншого конкретного підрозділу, відповідно, в обсягах продажів, матеріального майна та загального фонду зарплати всього підприємства. Для цілей розподілу всі фактори сумуються і діляться на три.

На відміну від пропозиції щодо місцевого податку на прибуток підприємств, пропозиція запровадити додатковий прибутковий податок з громадян виглядає привабливішою. Такий додатковий збір стягувався б з доходів резидентів, тим самим створюючи чіткий зв'язок між витратами та одержанням суспільних послуг, що надаються в конкретній місцевості. Порівняно з іншими варіантами такий додатковий податок призвів би до значно менших економічних викривлень. Однак істотна проблема, пов'язана з таким податком, - це проблема адміністрування, бо його запровадження вимагає подання платниками податків річної декларації. На сьогодні ж запровадження щорічного загального декларування неможливе ні на загальнодержавному, ні на субнаціональному рівні.