

Дмитро СЕРЕБРЯНСЬКИЙ

## ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА ВИКОРИСТАННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕГІОНІВ

---

---

*Проаналізовано організацію сучасного місцевого оподаткування та продемонстровано його місце в системі фінансового забезпечення субнаціональних бюджетів. За результатами проведеного теоретичного дослідження систематизовано критерії ефективності місцевих податків у формі матриці, яка надає розгорнуту характеристику різних видів місцевих податків. Відповідно до економічної та адміністративної ефективності запропоновано найбільш прийнятні варіанти податкового забезпечення місцевих бюджетів в Україні.*

---

---

Динаміка розвитку національних урядів та їх повноваження у фінансовій системі залежать від багатьох факторів: починаючи від тенденцій світової економіки і закінчуючи поведінкою місцевих еліт у межах тих чи інших територіально-адміністративних одиниць. У країнах з високорозвинутою ринковою економікою питання бюджетної децентралізації, як правило, вирішені: національні уряди наділяють відповідними видатковими повноваженнями органи місцевого самоврядування (далі – ОМС) та пропонують набір фіскальних інструментів (місцеві податки, збори), які дають змогу ефективно й оперативно виконувати такі повноваження. Проблемними питаннями є тільки рівень таких повноважень і фіскальний діапазон можливостей ОМС.

У країнах з перехідною економікою та тих, що розвиваються, які зазвичай є більш централізованими, центральні органи влади намагаються зберегти контроль за найбільш продуктивними податковими інструментами. Водночас доступ ОМС до відповідних податкових баз є суттєво обмеженим а, відповідно, питання бюджетної децентралізації не має остаточного

вирішення, що негативно позначається на загальному економічному розвитку країни, особливо в умовах значних політичних ризиків. Такі ризики ще більше загострюються у країнах, де існують значні історичні, культурні, етнічні, релігійні, ментальні, соціально-економічні відмінності. Невирішена проблема бюджетної децентралізації в таких країнах може призвести до непрогнозованих політичних, економічних наслідків.

Як свідчить нинішня політико-економічна ситуація в Україні, відсутність ефективною бюджетної децентралізації, наслідком якої є високий рівень перерозподілу ВВП через публічний сектор економіки, створює умови для процвітання корупції на найвищому державному рівні. З іншого боку, акумулювання фінансових ресурсів держави в єдиний фонд може як створити в окремих регіонах ілюзію фінансування менш розвинених територій за власний рахунок держави і всупереч своїм інтересам, так і спричинити дестимулюючий вплив на господарську діяльність дотаційних регіонів.

Дослідженням проблем місцевого оподаткування присвячені наукові праці

В. Андрущенко, О. Кириленко, В. Кравченка, А. Крисоватого, М. Крупки, І. Луніної, С. Слухая, А. Соколовської, Л. Тарангул.

Ми ж акцентуємо увагу не на бюджетній децентралізації в цілому, а лише на її податкових інструментах.

Метою статті є аналіз наявних у світовій практиці форм, видів податкового забезпечення місцевих бюджетів і систематизація критеріїв їх суспільної ефективності та доцільності.

Теорія бюджетної децентралізації в широкому сенсі передбачає ефективність кількісних та якісних характеристик публічних послуг, які встановлюються та надаються ОМС (особливо у великих та гетерогенних країнах) і базуються на локальних перевагах, пріоритетах та особливостях.

Науковим обґрунтуванням доцільності запровадження та функціонування інституту місцевого оподаткування є теорія, запропонована американським економістом Чарльзом Тібо (Tiebout, 1924–1968). Він розробив так звану *модель Тібо* [416–426], яку визнано класичною. Згідно з його моделлю, виведеною на основі спостережень, у масштабах демократично-самоврядної порівняно невеликої територіальної громади суспільні блага і послуги локального походження й призначення можна забезпечити таким чином, щоб вартість, виражена в обсязі та якості споживаних суспільних благ, була еквівалентною сумі (або принаймні близька до неї), затраченій на сплату місцевих податків. У міркуваннях Тібо важливою є та обставина, що рішення щодо вартісних і, відповідно, кількісних, структурних і якісних характеристик суспільних благ ухвалюються шляхом демократичного голосування, у якому беруть участь самі споживачі благ і послуг, вони і виборці місцевої влади. Модель передбачає, що платники місцевих податків можуть і мають право “проголосувати ногами”, тобто здійснити переселення в іншу місцевість з більш сприятливим

для себе режимом оподаткування (наприклад, нерухомості).

Основними суб'єктами (учасниками) інституту місцевого оподаткування є: 1) держава в особі центрального уряду; 2) ОМС; 3) регіональний бізнес; 4) місцеві жителі.

Кожен з даних суб'єктів повинен усвідомлювати міру своєї відповідальності при запровадженні місцевого оподаткування. Держава, з одного боку, повинна бути впевнена в тому, що ОМС будуть не тільки зацікавленими в максимальній фіскальній ефективності місцевих податків (що важливо), а й у суспільно ефективному їх використанні, не порушуючи при цьому загальнонаціональних інтересів країни. З іншого боку, центральний уряд повинен запропонувати таку систему фіскального забезпечення місцевих бюджетів, за якої не деформуватиметься процес розподілу та перерозподілу фінансових ресурсів у національній економіці, у т. ч. через “нездорову” податкову конкуренцію між регіонами.

ОМС мають усвідомлювати свою відповідальність у процесі адміністрування податків і відповідальність перед місцевим населенням та бізнесом, оскільки саме ці суб'єкти будуть контролювати не тільки суми сплачених податків до місцевого бюджету, а й їх використання. Місцеві адміністрації мають не тільки фінансувати за рахунок власних коштів послуги, які надаються локально та є корисними місцевим жителям з метою отримання більших податкових надходжень (*перше покоління фіскальної децентралізації*), а й наполегливо працювати в напрямку розширення бази оподаткування місцевими (а в окремих випадках і загальнодержавними) податками, покращення інвестиційного клімату тощо (*друге покоління фіскальної децентралізації*). У міру своїх можливостей органи влади на всіх рівнях мають нести більшу політичну відповідальність перед громадськістю та центральним урядом у межах фіскального фінансування своїх повноважень.

Для регіонального бізнесу важливо, щоб, по-перше, місцеві податки запроваджувалися в умовах позитивної економічної динаміки, по-друге, сплачені податки спрямовувалися на побудову соціальної та транспортної інфраструктури, як важливих факторів інвестиційного клімату регіону.

Введення місцевих податків для громадян можливе тільки тоді, коли їхні реальні доходи суттєво перевищують споживчі витрати. При зубожінні суспільства місцеві податки можуть викликати тільки негативну реакцію.

Упровадження інституту місцевого оподаткування в національну фінансову систему потребує виконання низки умов, дотримання яких може додатково підвищити фіскальне та суспільно-економічне значення місцевих податків. До таких умов можна віднести:

- високий рівень реальних доходів населення;
- чіткий законодавчо-регламентований розподіл повноважень національного уряду та ОМС (між центральною владою і місцевими органами влади, а також у системі ОМС на різних рівнях адміністративно-територіального устрою);
- вирішення питання адміністративно-територіальної реформи;
- позитивна економічна динаміка;
- високий рівень інформатизації та контролю за базою оподаткування як в фіскальних органах, так і ОМС;
- існування інституту громадського контролю за формуванням та використанням бюджетних коштів;
- ефективна співпраця ОМС з місцевими фіскальними органами;
- високий рівень професійності керівництва ОМС (як місцевих державних адміністрацій, так і відповідних місцевих рад);
- розмір території та кількість жителів окремих адміністративно-територіальних одиниць.

Світова практика оподаткування пропонує низку субнаціональних (регіональних та локальних) податків, які були апробовані й утвердилися як ефективний інструмент бюджетної децентралізації. Перед тим, як перейти до аналізу таких податків, зупинимося на критеріях, за якими той чи інший податок можна класифікувати як місцевий. Для цього модифікуємо теоретичну класифікацію за Bahl and Bird (2008) [2, 4–6]. Отже, до таких критеріїв можна віднести:

- вплив ОМС на прийняття рішення щодо необхідності у введенні податку;
- визначення місцевою владою бази оподаткування, термінів сплати, пільг (небажаний елемент), відстрочень сплати тощо (узгоджене рішення з центральним урядом);
- встановлення ОМС конкретної ставки податку (у межах гранично встановлених центральним урядом);
- для прямих податків місцева влада проводить власний аналіз (оцінку) податку, що стягується з будь-якого конкретного платника податків;
- ОМС адмініструють такий податок або впливають на процес адміністрування;
- ОМС мають право розпоряджатися всією сумою зібраного податку.

На практиці місцеві податки можуть мати лише кілька з описаних вище характеристик, але якщо ОМС можуть повністю контролювати свої доходи у певних межах (через ставки або абсолютні діапазони), то такі доходи автоматично вважаються їх власним джерелом.

Місцевим податкам властиві певні переваги над національним оподаткуванням. До таких переваг можна віднести:

- місцеві податки не так жорстко (як загальнодержавні) регулюються директивами ЄС щодо гармонізації податкових систем;
- місцеві податки набагато легше завалювати при визначенні міжнародних

рейтингів щодо оподаткування, наприклад, DoingBusiness;

- пряма (додаткова, разом з податковими адміністраціями) зацікавленість ОМС в підвищенні добровільності та повноти сплати податку;
- можливість сформувати повну базу даних щодо об'єктів оподаткування;
- місцеві податки підвищують відповідальність ОМС у межах фінансування витрат, за які вони несуть політичну відповідальність;
- більшість місцевих податків та їх продуманий дизайн не впливають на розподільні відносини в державі та виконують виключно свою первинну фіскальну функцію;
- побудова прогресивної системи місцевого оподаткування є одним із стимулів розвитку сільської місцевості, що є надто важливим для країн з багатими історичними, культурними, етнічними традиціями.

У теорії та практиці можна виокремити кілька форм фіскального забезпечення регіональних і локальних бюджетів:

- 1) запровадження самостійних місцевих податків (як правило, податки на власність, капітал);
- 2) встановлення додаткових ставок до загальнодержавних податків (як правило, на споживання та працю);
- 3) розподіл надходжень від загальнодержавних податків, так звані регулятивні (спільні) податки (можуть бути різні види податків);
- 4) закріплення окремих загальнодержавних податків за місцевими бюджетами (можуть бути різні податки, але обов'язковою умовою є значний потенціал генерування податкових надходжень).

Важливу роль при виборі тієї чи іншої форми відіграє вартість та ефективність адміністрування податків. Потрібно врахувати, що центральний уряд є більш ефективним в адмініструванні податків, ніж ОМС. У такому

випадку ОМС укладають угоду з центральним урядом та перераховують у державний бюджет визначену вартість такого адміністрування. Наприклад, багаторічні дослідження ефективності діяльності податкової служби США (IRS) указують на те, що тривалий період в цій країні для збору 100 доларів податків потрібно не більше одного долара адміністративних витрат [3]. У Данії 1 крона витрат на адміністрування податків генерує 113 крон податкових надходжень, в Угорщині 1 форинт – 77 форинтів надходжень, у Мексиці 1 песо – 33 [4]. Якщо перерахувати, то в Україні 1 гривня адміністративних витрат дає близько 50 гривень податкових доходів бюджету.

Для федеративних країн характерні всі форми фіскального забезпечення субнаціональних бюджетів. Для унітарних – усе залежить від національного законодавства.

Найбільшого поширення у практиці оподаткування набули перші три форми. Четверта майже не практикується. Вона характерна для України, законодавством якої ПДФО закріплені за місцевими бюджетами.

Третя форма набуває останнім часом широкого поширення як ефективний інструмент фіскального забезпечення регіонів. Як приклад, наведемо систему розподілу податків у Німеччині.

Німеччина є федеративною країною, яка складається з 16 федеративних земель. Згідно з конституційними нормами щодо державних фінансів муніципалітети вважаються частиною федеральних земель. Для того, щоб федеральні землі, як незалежні суб'єкти, могли виконувати завдання, поставлені перед ними відповідно до Конституції, вони потребують адекватних фінансових ресурсів. Федеральні землі також повинні мати вільний і незалежний контроль за такими ресурсами. Для створення і підтримки рівних умов життя для

всього населення Німеччини використовується фіскальна система вирівнювання доходів федеральних земель.

Конституція Німеччини гарантує, що федеративний уряд і землі отримуватимуть належні рівні фінансування. Процедурні правила щодо цього можна розподілити на чотири етапи:

- 1) загальні податкові надходження розподіляються між двома основними рівнями державної влади – федеративним (центральним) та федеративними землями (вертикальний розподіл);
- 2) загальна сума податкових надходжень федеративних земель розподіляється між різними федеративними землями (горизонтальний розподіл);
- 3) відбувається вирівнювання між більш багатими та менш багатими федеративними землями;
- 4) федеральні землі, які мають нижчі доходи, отримують додаткові гранти від центрального уряду федерації.

ПДФО, податок на прибуток і ПДВ діляться між федерацією і землями. Муніципалітети мають право на частку ПДФО і ПДВ. Тому ці податки також називають спільними.

У 2014 р. центральний федеративний уряд отримав 42,5% від ПДФО, 50% від податку на прибуток і близько 53% ПДВ. Федеративні землі отримали 42,5% від ПДФО, 50% від податку на прибуток і близько 45% ПДВ. Муніципалітети отримали близько 15% ПДФО та близько 2% ПДВ [5].

Федеративний уряд отримує всі доходи від федеративних податків. Більшість акцизів (як енергетичні акцизи та акцизи на тютюн) і страховий податок є федеративними податками. Федеративні землі мають право на отримання всіх доходів від місцевих податків. До них належать: податок на спадщину, більшість видів податків на бізнес-угоди (зокрема, податок на переда-

чу нерухомого майна), а також деякі інші види податків, які генерують невеликі суми виручки. Муніципалітети отримують дохід від податку на торгівлю, податку на нерухомість, а також місцевих акцизних податків.

На наступному етапі податкові надходження, які належать федеральним землям у цілому, розподіляються між окремими землями. Крім ПДВ, федеральні землі мають право на податкові надходження, які зібрані податковими органами на їх території (принцип місцевих доходів).

У випадку ПДФО і податку на прибуток принцип місцевих доходів коригується спеціальними правилами. Що стосується ПДФО, то це означає, що нарешті кожна федеративна земля отримує приблизно ту суму податкових надходжень, які збираються з доходів її жителів, отриманих усередині або зовні території цієї федеративної землі. Підприємства сплачують корпоративний податок централізовано. Згідно з принципом призначення цей податок розподіляється між всіма федеральними землями, у яких компанія веде комерційну діяльність.

ПДВ не розподіляється відповідно до принципу місцевих доходів. Частину сукупних надходжень ПДВ (2%) отримують муніципалітети як компенсацію за відміну місцевих податків на бізнес-капітал. Сума, що залишається (98%), розподіляється між центральним федеративним урядом (53%) та урядами федеральних земель (45%).

До 25% частки ПДВ федеральної землі надходить у вигляді додаткової частини для локальних органів влади. Такі додаткові надходження призначені для тих земель, де надходження від ПДФО, корпоративного податку і земельного податку на душу населення нижчі від середніх значень податкових надходжень на душу населення по інших землях у цілому. Це частково ліквідує розрив податкових надходжень між фінансово слабкими землями та середнім зна-

ченням по всіх землях. Точна сума додаткової частки ПДВ, яку отримує федеративна земля, базується на різниці між значенням податкових надходжень на душу населення у цій землі та середнім показником податкових надходжень на душу населення по всіх землях. Для розрахунку додаткової частки ПДВ використовується лінійно-прогресивна шкала.

Розподіл ПДВ (близько 75% сукупних надходжень) між іншими федеральними землями здійснюється відповідно до кількості жителів федеральних земель. Розподіл ПДВ, таким чином, має вирівнювальний ефект.

Тепер більш детально зупинимось на перших двох формах фіскального забезпечення (вирівнювання) місцевих бюджетів (власне, самих місцевих податків та додаткових ставок до загальнодержавних податків). Дані форми оподаткування є більш політично відповідальними для ОМС, оскільки саме вони встановлюють ставки податків та прямо або опосередковано беруть участь у їх адмініструванні.

На практиці виділяють шість інструментів фіскального забезпечення місцевих бюджетів. До цих інструментів належать як виключно місцеві податки (МП), так і спільні податки (СП), що вирівнюють субнаціональні бюджети:

- 1) податок на власність (*Property tax*) – МП;
- 2) акцизи (*Excises*) – СП;
- 3) ПДФО (*Personal Income Tax*) – СП;
- 4) податки на заробітну плату (*Payroll Tax*) – СП;
- 5) податок з продажу (*Sales Tax*) – МП;
- 6) податки на бізнес (*Business Taxes*) – СП.

У свою чергу, податки на бізнес можуть класифікуватися на такі види:

- податок на комерційну власність (*Property tax*) – МП;
- рибуткові податки (*Income Tax*) – СП;
- валовий податок з продажу (*Gross Sales Tax*) – МП;

- податки на торгівлю (*Taxes on Trade*) – МП;
- ПДВ (*VAT*) – СП;
- патенти/ліцензії (*Patente/Licenses*) – МП.

Крім вищеприписаних податків, ОМС можуть упроваджувати й інші місцеві податки залежно від своїх історичних, етнічних, культурних характеристик. Наприклад, ринковий збір, промисловий податок, подушний податок, податок на рекламу, гастрольні податки, податки на розваги.

Податок на власність є класичним автономним місцевим податком, яким оподатковуються земельні ділянки та нерухомість окремо або спільно. При правильній організації системи адміністрування цього податку він є одним з бюджетоутворюючих для місцевих бюджетів та простим щодо адміністрування, оскільки об'єкт оподаткування є явним та немобільним. У разі, якщо відсутня ефективна система адміністрування з єдиним загальнонаціональним реєстром, кадастром, то даний податок не може мати відповідного фіскального значення.

Податок на власність визнають ледве не ідеальним найперше тому, що він, на відміну від інших, не впливає негативно (*distort*) на прийняття рішень щодо розміщення ресурсів й ефективності бізнесу. Крім того, з плином часу завдяки зростанню населення, агрономічним заходам, розвитку транспортної інфраструктури постійно зростає ринкова вартість нерухомості, а звідси – і база оподаткування. Вважають, що податок на власність перешкоджає спекуляції з землею, сприяє збереженню довкілля, його виділяють за простоту адміністрування.

Акцизні податки, враховуючи простоту та ефективність адміністрування, можуть бути потенційно значним джерелом доходів місцевих бюджетів. Вони дають змогу здійснювати регіональну диференціацію ставок. Більше того, з погляду ефективності, регіональні акцизи, що адмініструються за

місцем призначення, повинні мати менший спотворюючий вплив на економічну діяльність. Додатковим аргументом на користь акцизів як місцевих податків є можливість їх установлення у межах відповідальності ОМС. Так, місцеві акцизи на алкоголь та тютюн встановлюються тією мірою, якою ОМС відповідають за витрати на охорону здоров'я, акцизи на транспортні засоби та бензин – відносно до витрат на ремонт та утримання доріг, які здійснюються ОМС.

Щодо доходів, то найважливішим акцизом у секторі транспортних засобів є податок на паливо, який також є простим і дешевим для адміністрування видом оподаткування автомобільного транспорту. Цей акциз однаково зручно адмініструвати на державному та місцевому рівнях. Крім того, окремі регіони не матимуть змоги значно підвищити ставки акцизу порівняно з сусідніми через мобільність податкової бази.

У випадку, якщо є потреба збільшити розмір власних надходжень ОМС, розширити перелік їх повноважень або зробити їх більш автономними, необхідно звернутися до досвіду розвинених країн (від канадських провінцій до скандинавських муніципалітетів), який свідчить про ефективність запровадження додаткових місцевих податків на доходи фізичних осіб. Як і податок на майно, місцевий податок з доходів фізичних осіб є відчутним для платників, а тому сприяє підвищенню політичної відповідальності та підзвітності. Наприклад, у скандинавських країнах (Данія, Фінляндія, Норвегія, Швеція) ОМС відповідальні за здійснення значних витрат і великою мірою є фінансово автономними. Тому не випадково, що найвідоміші приклади місцевих податків на доходи фізичних осіб мають місце саме у цих країнах.

Ці місцеві податки з доходів фізичних осіб в основному стягуються за єдиною, локально встановленою ставкою з тієї самої

податкової бази, що і національний податок з доходів фізичних осіб, і адмініструються центральним урядом. У Швейцарії, більшість кантонів – проміжний рівень влади – дозволяють ОМС (комуни) стягувати додаткові збори за ставками, які встановлені на місцевому рівні на кантональні податки з доходів фізичних осіб. У більшості канадських провінцій стягується індивідуальний прибутковий податок за плоскою місцевою ставкою з тієї самої бази, що і федеральний прибутковий податок.

Місцеві податки з зарплати на місцевому рівні є важливим джерелом місцевих бюджетів в окремих країнах, таких як Мексика і Австралія. Ці податки мають кілька переваг: вони прості в адмініструванні, принаймні, коли накладаються на великі підприємства, а також мають високий потенціал генерування доходів при відносно низьких ставках. Проте податки на заробітну плату є спотворюючими, особливо у країнах, що розвиваються, де робоча сила незмінно менш дефіцитна, ніж капітал. Такі податки не стимулюють зайнятість у сучасних секторах економіки і провакують фірми замінити працю капіталом. Крім того, у багатьох країнах фонд оплати праці вже нещадно експлуатується для фінансування систем соціального страхування.

На практиці місцеві прибуткові податки мають податкову базу, аналогічну місцевим податкам на заробітну плату – фонд оплати праці. Обидва податки, по суті, адмініструються на рівні роботодавця. Однак місцеві прибуткові податки, як і відрахування на соціальне страхування із заробітної плати, на відміну від місцевих податків на заробітну плату, пов'язані з конкретним працівником, а тому є більш дорогими в адмініструванні.

У більшості країн світу продаж оподатковується єдиним універсальним акцизом – ПДВ, який вважається найбільш досконалою формою оподаткування споживання

і є досить стабільним та еластичним джерелом наповнення бюджету. Крім того, цей податок порівняно простий в адмініструванні. Проте існують країни, які оподатковують споживання виключно на кінцевому етапі податком з продажу. Такий податок діє у США та окремих штатах Канади (наприклад, Квебек). Основним недоліком даного податку є те що в його архітектурі відсутня і горизонтальна, і вертикальна справедливість [6, 457]. Податок з продажу абсолютно не враховує індивідуальну платоспроможність. Для того, щоб уникнути регресивності в оподаткуванні продажу, необхідно виключати з бази оподаткування низку товарів загального споживання, що, у свою чергу, ускладнює процес адміністрування і порушує певну справедливість в оподаткуванні. Хоча цьому податку не прогнозують великого майбутнього, проте практика його застосування дає підстави вважати його повноцінним джерелом надходження до місцевих бюджетів.

Ще одним важливим фіскальним джерелом місцевих бюджетів є податки на бізнес. Місцеві податки на бізнес у формі податків на прибуток підприємств, податків на капітал, нежитлову нерухомість та податків на торгівлю активно використовуються у країнах, що розвиваються.

Місцеві податки на бізнес дуже часто генерують значно вищі доходи та є більш еластичними порівняно з податками на власність. Ураховуючи непопулярність житлових податків на нерухомість і той факт, що трансферти з державного бюджету не можуть бути надійним джерелом фінансування, у реальності податки на бізнес часто є основним каналом, за допомогою якого ОМС, особливо у швидко зростаючих міських районах, можуть розширити доходи у відповідь на зростання місцевих потреб. Проте місцеві податки на бізнес можуть впливати на розподільні процеси в

національній економіці. Такий недолік може компенсуватися суттєвими вигодами (перевагами), які місцева влада буде надавати платникам такого податку (наприклад, у вигляді покращення якості соціальної, транспортної інфраструктури).

У зарубіжних країнах можна виділити три основні види місцевих податків, що забезпечують більшу частину доходів місцевих бюджетів: прибуткові податки, податки на власність, податки на бізнес (на економічну діяльність). У різних країнах ці податки мають різне значення.

Прибуткові податки домінують, наприклад, у структурі місцевих податків у скандинавських країнах, де їх надходження становлять 40–60% загального обсягу фінансових ресурсів ОМС. В англо-саксонських країнах, включаючи Австралію, США, Нідерланди, податки на майно домінують у структурі місцевих податків. У місцевих бюджетах частка цих податків коливається від 5% (Нідерланди) до 20% (Німеччина) обсягу всіх доходів. Податок на економічну діяльність домінує у структурі місцевих податків Австрії, Франції, США, Італії, Угорщини.

Якщо розподілити країни за питомою вагою місцевих податків у ВВП країни (табл. 1), то можна зрозуміти, що значення інституту місцевого оподаткування є досить різностороннім. У таких країнах, як Чехія, Греція, Ірландія, Мексика, Словаччина, місцеві податки навіть не сягають 1% ВВП. Одночасно існують країни, в яких таке значення досить високе: Швеція – 16,2%, Канада – 15,2%, Іспанія – 13,8%, Данія – 12,7%, Німеччина та Швейцарія – 11,2%, Фінляндія – 10,5%, США – 8,6% [7].

У цій статистиці простежується певна закономірність: у федеративних країнах та країнах з соціально орієнтованою ринковою економікою фіскальне значення місцевих податків досить велике (як виняток, Мексика та Австрія). Середнє фіскальне значення місце-



Таблиця 1

**Розподіл країн ОЕСР за питомою вагою місцевих податків у ВВП (2012), %\***

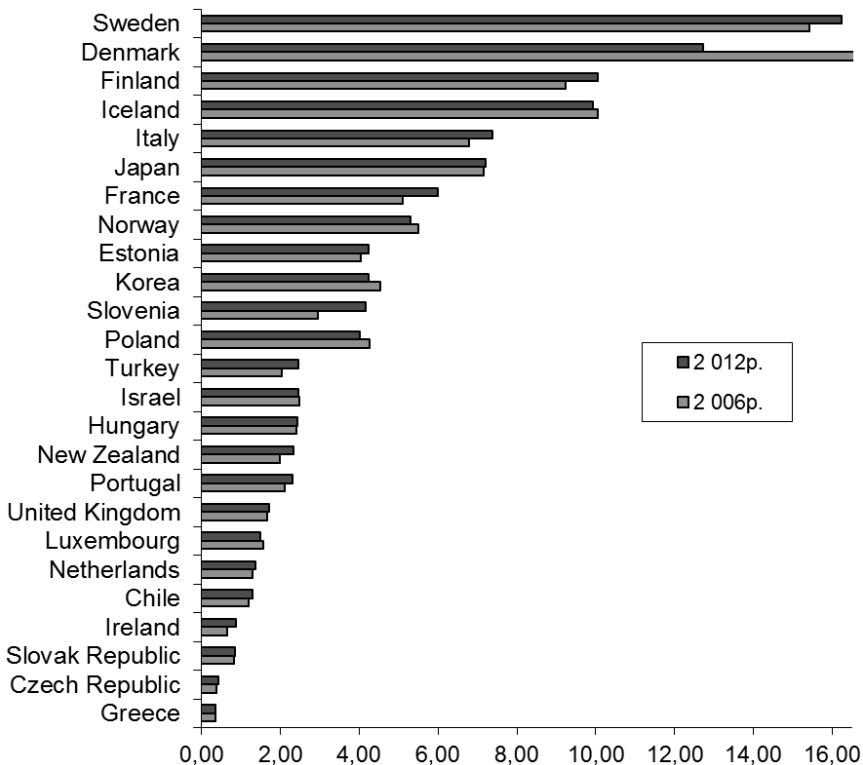
Діапазон частки місцевих податків у ВВП, %	Країни
0–1 %	Чехія, Греція, Ірландія, Мексика, Словаччина
1–3 %	Австрія, Чилі, Угорщина, Ізраїль, Люксембург, Нідерланди, Нова Зеландія, Португалія, Словенія, Туреччина, Великобританія
3–5 %	Австралія, Бельгія, Естонія, Корея, Польща
5–10 %	Франція, Ісландія, Італія, Японія, Норвегія, США
більше 10 %	Канада, Данія, Фінляндія, Німеччина, Іспанія, Швеція, Швейцарія

\* Розраховано на основі [7].

вих податків в унітарних країнах коливається в межах від 2 до 4% ВВП (див. рис. 1).

Розглянемо узагальнені характеристики побудови ефективної архітектури системи місцевих податків за Бірдом (Bird) [8, 21–22]:

1) податкова база повинна бути відносно іммобільною, щоб залишити ОМС певний ступінь свободи у встановленні ставок податків без втрати значної частини податкової бази;



**Рис. 1. Розподіл унітарних країн ОЕСР за питомою вагою місцевих податків у ВВП (2006, 2012), % \***

\*Складено на основі [7].

2) податкові надходження мають бути достатніми для задоволення місцевих потреб і відносно стабільними та передбачуваними протягом тривалого періоду;

3) місцеві податки повинні бути достатньо гнучкими для підтримки стабільності місцевих бюджетів у довгостроковому періоді; у широкому розумінні податкові надходження мають зростати так само швидко, як і витрати ОМС;

4) ОМС повинні бути обмежені в можливості експортувати більшу частину податкового тягаря з місцевих податків, що ними встановлені, нерезидентам;

5) податкова база і ставки повинні бути чітко регламентовані для забезпечення підзвітності;

6) податок має сприйматися платника-мі податків як справедливий;

7) адміністрування податку має бути простим, ефективним та результативним. Вартість адміністрування повинна бути розумною щодо податкових надходжень.

Прийняття рішення про вибір тієї чи іншої системи місцевого оподаткування є дуже складним і важливим питанням, оскільки місцеве оподаткування лежить у площині як податковій, так і бюджетній. Тому центральний уряд разом з ОМС повинні обрати таку систему, яка максимально відповідає історичним, етнічним, фіскальним, економічним, адміністративним, соціальним і політичним інтересам регіонів і держави в цілому.

За результатами проведеного вище дослідження та враховуючи теоретичні напрацювання міжнародних експертів [8], ми систематизували критерії, за якими можна оцінити суспільну ефективність (доцільність) кожного виду місцевих податків (див. стовпчик 1 табл. 2). За допомогою таких критеріїв формується матриця, яка спрощує процедуру вибору форми та виду місцевого податку.

Зазначимо, що набір таких критеріїв не є вичерпним, його можна доповнювати чи зменшувати. Усе залежить від того, яку мету ставить перед собою центральний уряд, делегуючи частину своїх фіскальних повноважень у регіони.

У матрицю включено політичні, економічні, соціальні, фіскальні та історичні особливості тих чи інших місцевих податків, які в сукупності формують загальну уяву для прийняття рішень щодо місцевого оподаткування. Важливо зазначити, що формат такої матриці може відрізнитися залежно від виду місцевого бюджету (сільський, міський, районний, обласний), його рівня податкового потенціалу.

Оцінка критеріїв повинна бути об'єктивною. В ідеалі кожна ячейка в даній матриці повинна заповнюватися визначеною оцінкою. Потрібно підкреслити, що провести таку оцінку досить важко. Теоретично це можна здійснити щодо тих країн, у яких такі податки вже діють, але практично таку комплексну оцінку ще не здійснювали в жодній країні.

Ми пропонуємо власне бачення потенційної оцінки таких критеріїв і реальної оцінки для України, відповідно до тих обставин, у яких наша країна перебуває (адміністративних, реформаторських, економічних, соціальних політичних тощо). Вона є надто суб'єктивною, проте ми хочемо наочно продемонструвати, які місцеві податки більш підходять українським реаліям і які більш ефективно можна запровадити в практику оподаткування. Для прикладу ми візьмемо три податки: на власність, з продажу і податки на бізнес.

У цій матриці окремі сектори визначають позитивні ефекти податків, інші – негативні, а щодо решти ефектів – вони відносно невизначені. Отже, з аналізованих трьох податків найбільш оптимальним є податок на власність, проте, судячи з реальних можли-

Таблиця 2

Матриця потенційної та реальної ефективності окремих місцевих податків (приклад для України)\*

Критерії	Податок на власність (Property tax), (L)		Податок з продажу (Sales Tax), (R)		Податки на бізнес (Business Taxes), (R, L)**	
	Потенційна можливість	Реальність (для України)	Потенційна можливість	Реальність (для України)	Потенційна можливість	Реальність (для України)
Фіскальне значення	Високе	Низьке	Високе	Можливо при правильній організації	Можливо, залежно від виду податку	Низьке
Прогресивність	Можлива	Відсутня	Регресивний	Регресивний	Не відомо	Не відомо
Вартість адміністрування	Порівнянно висока	Висока	Низька	Посередня	Порівнянно висока	Висока
Вартість дотримання податкового законодавства	Не висока	Не висока	Посередня	Висока	Порівнянно висока	Висока
Мобільність факторів виробництва	Відсутня	Відсутня	Висока	Висока	Висока	Висока
Рівень інформатизації процесу адміністрування	Високий	Низький	Високий	Низький	Високий	Низький
Простота (можливість) ідентифікації об'єкта оподаткування	Висока	Низька	Посередня	Посередня	Посередня	Посередня
Корупційний потенціал	Середній	Високий	Середній	Високий	Порівнянно високий	Високий
Стабільність надходження (залежність від економічної динаміки)	Стабільно	Стабільно	Стабільно	Стабільно	Посередня	Низька
Ступінь впливу на економічні рішення	Середній	Середній	Високий	Посередній	Високий	Високий
Поверненість (зв'язок між платниками та отримувачами благ)	Висока	Низька	Висока	Низька	Висока	Низька
Вплив ОМС на адміністрування (облік, звітність, контроль)	Можливо високий	Однозначно низький	Можливо високий	Однозначно низький	Низький	Низький
Зниження диспропорцій розвитку регіонів	Відсутня	Відсутня	Відсутня	Можливе	Відсутня	Можливе
Політична доцільність	Середня	Низька	Висока	Низька	Висока	Низька

\* Складено автором.

\*\* R – можливість застосування на рівні регіону, L – можливість локального застосування.

востей України, і цей податок не може претендувати на статус ефективного, фіскально значимого місцевого податку. Порівняно з потенційними, реальні можливості цього податку набагато слабші. Податок на власність не отримує свого фіскального значення, оскільки реальні доходи населення не забезпечать відповідної добровільності сплати податку до бюджету. Отож, можна констатувати, що в таких умовах цей податок не є політично доцільним. Архітектура аналізованого податку в Україні характеризується повною відсутністю прогресивності та справедливості, оскільки оподатковуватиметься площа, а не вартість, або хоча б площа з коригуванням ставки податку на суму отриманого річного доходу (за прикладом Грузії). У наших умовах вартість адміністрування даного податку буде досить висока, оскільки не сформовані бази даних щодо нерухомості, відсутній реальний ринок нерухомості (у т. ч. землі) також можлива висока корупційна складова при стягненні цього податку, оскільки досить ускладнена процедура ідентифікації об'єкта оподаткування. Ймовірно, у більшості регіонів буде простежуватися низький зв'язок між платниками та отримувачами благ, що негативно впливатиме на добровільність сплати податку. Враховуючи низький рівень менеджменту в ОМС, очевидно, регіони не будуть впливати на процеси адміністрування цього податку, що обмежує основну перевагу податку на власність.

Аналіз фіскального значення місцевих податків у країнах ОЕСР дає підстави стверджувати, що країни, центральні уряди яких намагаються максимально більше делегувати повноважень регіонам з метою надання якісних послуг населенню, надають при цьому широкі фіскальні права ОМС у вигляді різних податкових інструментів. Як показує аналіз для таких країн, існування виключно податку на власність не вирішує проблеми фіскального забезпечення міс-

цевих бюджетів. Тому спільним рішенням центрального уряду і ОМС у практику оподаткування запроваджуються або додаткові податки на бізнес (наприклад, в окремих штатах Канади – податок з продажів, в Італії – IRAP (італійський місцевий податок на виробництво), в Угорщині – НІРА (угорський місцевий податок на бізнес), або проводиться розщеплення загальнодержавних податків у розрізі адміністративно-територіальних утворень (Німеччина, Канада), або встановлюються до таких податків додаткові ставки (Великобританія). У будь-якому випадку надані повноваження забезпечуються податковими надходженнями, які справляються в регіонах, що, у свою чергу, стимулює ОМС до постійного розширення бази оподаткування.

Для того, щоб визначити, яка система місцевого оподаткування повинна впроваджуватися у країні, необхідно оцінити, який обсяг видаткових повноважень центральний уряд передає ОМС. Без такої оцінки прийняття рішення про введення того чи іншого місцевого податку не має раціонального змісту. Разом з передачею видаткових повноважень потрібно передавати і частину фіскальних повноважень для ОМС, що, у свою чергу, мінімізує політичну відповідальність виключно центрального уряду. Такий процес повинен мати поступовий, виважений та прорахований характер. З іншого боку, якщо ОМС не можуть впливати на обсяг і склад місцевих податків, то надання фіскальної автономії втрачає свій організаційний і економічний зміст. Тому разом з податковими інструментами потрібно передавати і право ОМС на визначення ключових елементів місцевих податків та можливість впливу на процеси податкового адміністрування. Дизайн місцевих податків повинен формуватися саме на рівні ОМС.

Нинішній стан інституціонального розвитку України не сприяє широкому викорис-

танню інституту місцевого оподаткування. Передчасне запровадження його окремих елементів (наприклад, податок на нерухомість) може призвести до серйозної дискредитації такої важливої складової фіскальної політики України. Перед запровадженням реформи з бюджетної децентралізації необхідно провести комплекс реформ, починаючи від адміністративно-територіальної і закінчуючи реформою реєстрації прав власності на рухоме та нерухоме майно.

Введення податку на продаж або різноманітних видів податку на бізнес потребує не тільки високого рівня податкової культури, відповідно і добровільності сплати податків, а й ретельно продуманого дизайну цих податків. Світові експерти [8, 44] визнають, що сьогоднішній дизайн таких податків є незадовільним. Ця обставина досить сильно позначається на вартості податкового адміністрування і на суттєвому впливі на розподільні процеси в економіці, що в сукупності дискредитує такий інструмент фіскальних повноважень перед центральним урядом і місцевою громадою.

Досить оптимальною формою фіскального забезпечення місцевих бюджетів в Україні є встановлення додаткових ставок до загальнодержавних податків (наприклад, до акцизів) та розщеплення надходжень від загальнодержавних податків, що значно збільшує фінансові можливості регіонів та не вносить додаткових труднощів у процес адміністрування податків.

### Література

1. Tiebout Ch. *A Pure Theory of Local Expenditures* // *The Journal of Political Economy*. – 1956. – Vol. 64. – No. 5. – P. 416–426.
2. Bahl, Roy, and Richard Bird. *Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward* / Roy Bahl., Bird Richard // *Public Budgeting and Finance*. – 2008. – № 28 (4). – P. 1–25.
3. *The Intra-European Organisation of Tax Administrations* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iota-tax.org/>.
4. *Doing Business* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/ExploreTopics/PayingTaxes/CompareAll.aspx>.
5. *The federal financial equalisation system in Germany* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche\\_Finzen/Foederale\\_Finanzbeziehungen/Laenderfinanzausgleich/Englisch\\_BFAG.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Foederale_Finanzbeziehungen/Laenderfinanzausgleich/Englisch_BFAG.pdf?__blob=publicationFile&v=2)
6. Масгрейв Ричард А., Масгрейв Пегги Б. *Государственные финансы: теория и практика; Пер. с англ. – М.: Бизнес Атлас, 2009. – 716 с.*
7. *The Organisation for Economic Cooperation and Development* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.oecd.org/tax/federalism/oecdfiscaldecentralisationdatabase.htm#C\\_4](http://www.oecd.org/tax/federalism/oecdfiscaldecentralisationdatabase.htm#C_4).
8. Richard M. Bird. *Subnational Taxation in Developing Countries: A Review of the Literature* // *The World Bank*. – October 2010. – WPS5450. – 54 p.