

# ШЛЯХИ НАПОВНЕННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ: ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ

## WAYS OF LOCAL BUDGETS FILLING: INCOME ASSESSMENT

**Ірина ВОЛОХОВА,**  
кандидат економічних наук,  
Одеський національний  
економічний університет



**Iryna VOLOKHOVA,**  
PhD in Economics,  
Odessa National  
Economic University

У сучасних умовах важливе значення зберігають питання фінансового забезпечення виконання повноважень органів місцевого самоврядування як делегованих, обумовлених виконанням конституційних норм, так і власних. Останні залежать від місцевих умов розвитку адміністративно-територіальних одиниць.

Більш ефективна модель ринкової економіки потребує зміцнення власної доходної бази місцевих бюджетів за рахунок підвищення ролі місцевих податків і зборів. Вони передбачають податкові повноваження органів місцевого самоврядування, що забезпечують зацікавленість останніх у зростанні надходжень до своїх бюджетів, а також конкурентні умови боротьби за споживачів суспільних благ.

Зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування вже багато років визначається серед найважливіших напрямів політики держави. Проте обмеження податкових повноважень органів місцевого самоврядування можливостями визначити податкові ставки у встановлених державою межах, ігнорування специфічних принципів місцевого оподаткування обумовили гальмування розвитку податкових відносин. Це доводить особливу актуальність проблем наповнення місцевих бюджетів, у тому числі за рахунок оподаткування доходів.

Проблемами місцевого оподаткування займаються багато вітчизняних науковців. Зазвичай учені розкривають проблеми сучасного розвитку місцевого оподаткування в Україні, наводять позитивний зарубіжний досвід місцевого оподаткування, розглядають питання щодо впровадження окремих додаткових місцевих податків та зборів, обґрунтовуючи їхню ефективність. Проблеми розвитку системи місцевого оподаткування досліджують також багато сучасних західних вчених.

Водночас у переважній більшості наукових розробок теоретичні питання місцевого оподаткування розглянуті недостатньо, мало досліджена проблема розробки та реалізації специфічних принципів місцевого оподаткування, їхньої реалізації під час розгляду можливостей переведення окремих загальнодержавних податків та зборів до переліку місцевих.

Отже, мета статті – дослідження можливостей наповнення місцевих бюджетів за рахунок оподаткування

доходів юридичних та фізичних осіб з урахуванням специфічних принципів місцевого оподаткування.

Суттєві зміни в місцевому оподаткуванні з прийняттям Податкового кодексу України вплинули на зростання частки місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів України (рис. 1).

Так, у 2012 році питома вага місцевих податків і зборів становила 2,4% доходів місцевих бюджетів (з урахуванням обсягу міжбюджетних трансфертів), що на 1,8 відсоткових пункта (в. п.) вище рівня 2009 року, або в 4 рази.

У зарубіжній практиці існує, а в Україні існував поділ доходів місцевих бюджетів на власні, закріплені (на виконання делегованих повноважень) та міжбюджетні трансферти. Сучасна класифікація доходів місцевих бюджетів в Україні на доходи залежно від участі в розрахунку міжбюджетних трансфертів не дає уявлення про обсяг самостійності органів місцевого самоврядування під час їхньої мобілізації. Тому доречним є виділення груп власних до-

ходів, закріплених та міжбюджетних трансфертів. Власні доходи стягуються до місцевих бюджетів відповідно до рішень органів місцевого самоврядування. Закріплені доходи є загальнодержавні доходи, що повністю або частково надходять до місцевих бюджетів і щодо яких орган місцевого самоврядування не має податкових повноважень.

Ці групи доходів повинні відповідати поділу їх залежно від участі в бюджетному вирівнюванні. Натомість в українському законодавстві є обмеження компетенції щодо частини доходів, які не враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.

Частку власних надходжень місцевих бюджетів України наведено на рис. 2.

До власних доходів ми віднесли: місцеві податки та збори, доходи від власності та підприємницької діяльності, плату за оренду майна, власні надходження бюджетних установ, доходи від операцій з капіталом.

Отже, власна доходна база місцевого самоврядування у 2012 році становила 8,0% доходів місцевих бюджетів (з урахуванням міжбюджетних трансфертів), що лише на 0,2 в. п. вище рівня 2009 року та на 2,0 в. п. нижче рівня 2003. Вона не здатна в повній мірі забезпечити фінансовими

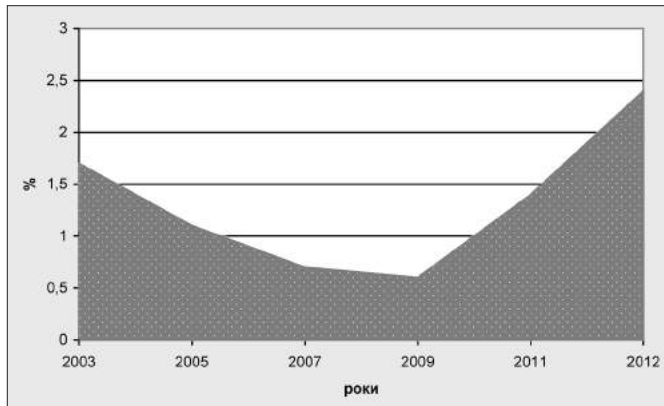
*У статті досліджено можливості наповнення місцевих бюджетів за рахунок оподаткування доходів. Запропоновано специфічні принципи місцевого оподаткування: принцип взаємної еквівалентності, територіального походження, рівномірного податкового навантаження на різні категорії платників податків, мінімального впливу на циклічне коливання економіки, відповідності темпам зростання надходжень державних податків, відповідності потребам населення та юридичних осіб території, а також принцип самостійності.*

*Доведено, що податок на прибуток як місцевий використовувати недоцільно. Податок на доходи фізичних осіб можна використовувати лише в якості податкових надбавок до державного податку або отримувати частину його розщеплень із незначними податковими повноваженнями. При оподаткуванні юридичних осіб необхідно використовувати додаткові податки, які компенсували б місцеві вигоди, що отримують підприємства. Серед таких прямих податків, наприклад, може бути податок на доходи, на збільшення вартості.*

*In the article the possibilities of filling of local budgets by income assessment are investigated. Specific principles of local taxation are offered: principle of mutual equivalence, territorial origin, equal tax loading on the different categories of taxpayers, minimum influence on cyclic oscillation of economy, accordance the rates of growth of receipts of government taxes, accordance the necessities of population and legal entities in territory and principle of independence.*

*It is well-proven that, as local, to use an income tax beside the purpose. Tax on the profits of physical persons is possible to use only as tax rises to the state tax, or to get part of its breaking up with insignificant tax plenary powers. At taxation of legal entities it is necessary to use additional taxes, what would compensate local benefits which get enterprises. Among such direct taxes, for example, there can be a tax on profits, on the increase of cost.*

Рис. 1. Частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів України (з урахуванням міжбюджетних трансфертів)



Джерело: складено автором на основі звітів про виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2003, 2005, 2007, 2009, 2011 та 2012 роки; Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

ресурсами виконання власних видаткових повноважень органами місцевого самоврядування.

**Можливими шляхами її збільшення можуть бути такі:**

- введення додаткових місцевих податків і зборів;
- переведення деяких загальнодержавних податків і зборів до складу місцевих;
- встановлення додаткових надбавок до загальнодержавних податків і зборів.

**Будь-який обраний шлях щодо посилення власної фінансової бази місцевого самоврядування за рахунок місцевих податків і зборів вимагає врахування принципів оподаткування.**

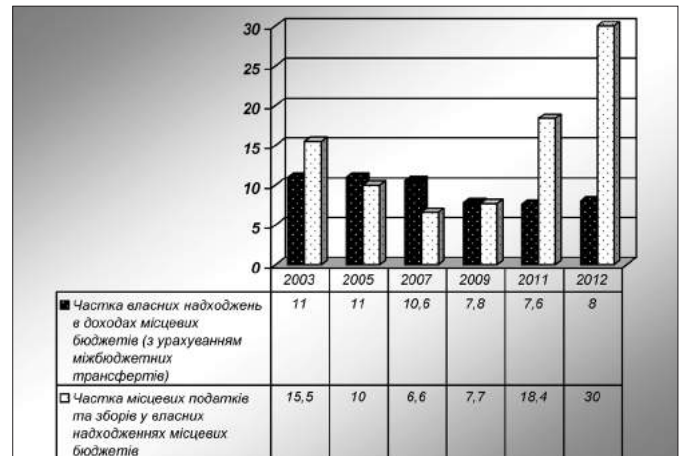
**Окрім загальних принципів оподаткування, для місцевого рівня мають бути розроблені специфічні принципи місцевого оподаткування, що враховують особливості функціонування органів місцевого самоврядування.**

Процес упровадження місцевих податків і зборів, на думку В.Письменного, має відповідати таким вимогам: недопустимість встановлення податкових пільг для конкретних платників податків; заборона впроваджувати індивідуальні податкові платежі; рівномірний розподіл податкового навантаження залежно від наданих суспільних послуг; незначна різниця між ставками місцевих податків і зборів у різних регіонах; низькі витрати на організацію податкового адміністрування [3, с. 7].

Ми не можемо в цілому погодитися із запропонованими вимогами. По-перше, незрозуміло, що автор має на увазі під індивідуальними податковими платежами. Податки справляються з певних категорій платників, а не лише індивідуально з окремої юридичної або фізичної особи. По-друге, будь-які заборони та обмеження щодо місцевого оподаткування з боку органів державної влади зменшують податкову автономію органів місцевого самоврядування. Тому необхідно порівнювати шкоду від обмеження податкової автономії та шкоду від встановлення податкових пільг для конкретних платників податків. По-третє, незначна різниця між ставками місцевих податків і зборів у різних регіонах обмежує можливість органів місцевого самоврядування пропонувати власний набір суспільних благ населенню своєї територіальної одиниці, можливості створення конкурентного середовища між територіями, що є стимулом для соціально-економічного розвитку. По-четверте, низькі витрати на організацію податкового адміністрування вже передбачаються загальними принципами оподаткування, які діють і для місцевого оподаткування, що не є для місцевого оподаткування особливими.

А.Ібатулліна пропонує в якості принципів місцевого оподаткування розглядати: гнучкість, значущість, зрозумілість, рівномірність, територіальну прив'язаність, цільове призначення, передбачуваність [5, с. 7]. На нашу думку, зрозумілість і передбачуваність

Рис. 2. Частка власних надходжень місцевих бюджетів України, %



Джерело: складено автором на основі звітів про виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2003, 2005, 2007, 2009, 2011 та 2012 роки; Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

є загальними принципами оподаткування, тобто вони справедливі як для державних, так і для місцевих податків.

Щодо цільового призначення, то ми вважаємо за необхідне зауважити, що податки – це нецільові платежі державі громадян та юридичних осіб (серед специфічних рис податків виділяють їхній нецільовий характер [4, с. 203; 2, с. 225]).

Принцип значущості автор характеризує як «можливість забезпечення значної частки доходів бюджетів та відповідність з економічним розвитком території» [3, с. 7]. Тобто автором не конкретизується обсяг доходів місцевих бюджетів, що має бути сформований за рахунок місцевих податків. На нашу думку, він має відповідати обсягу власних повноважень органів місцевого самоврядування.

**Що стосується принципів рівномірності розподілення між регіонами бази оподаткування і територіальної прив'язаності [3, с. 7], то вони не узгоджені між собою.**

**Серед специфічних принципів місцевого оподаткування ми пропонуємо розглядати такі:**

- принцип взаємної еквівалентності;
- принцип територіального походження;
- принцип рівномірного податкового навантаження на різні категорії платників податків;
- принцип мінімального впливу на циклічне коливання економіки;
- принцип відповідності темпам зростання надходжень державних податків;
- принцип відповідності потребам населення та юридичних осіб території;
- принцип самостійності.

*Among specific principles of local taxation we suggest to examine the followings:*

- principle of mutual equivalence;*
- principle of territorial origin;*
- principle of equal tax loading on the different categories of taxpayers;*
- principle of minimum influence on cyclic oscillation of economy;*
- principle of accordance the rates of growth of receipts of government taxes;*
- principle of accordance the necessities of population and legal entities in territory;*
- principle of independence.*

Серед баз оподаткування виділяють:

1) споживання та відповідно продажі, що здійснюються на території даного муніципалітету;

2) дохід усіх жителів певної території або прибуток розташованих на ній підприємств;

3) використання факторів виробництва [1, с. 29; 8, с. 11-12].

Ми маємо деякі зауваження щодо визначених баз оподаткування. Факторами виробництва виступають праця (або робоча сила), земля та капітал. Дохід або прибуток як результат праці та застосування капіталу вже визначено серед баз оподаткування. Крім того, оподатковується не тільки земля, а й інше нерухоме та рухоме майно. Тому доречним є виділення таких баз оподаткування, як споживання, дохід або прибуток, майно.

Розглянемо відповідність податків з доходів або прибутку критеріям місцевого оподаткування (ці ж критерії справедливі для організації регіонального оподаткування).

На думку У.Оутса, найкраще принципу оподаткування вигод відповідають прямі податки, які накладаються на доходи індивідів чи підприємств та покривають граничні витрати на надання отримуваних ними суспільних товарів чи послуг [7, с. 580]. У випадку оподаткування доходів населення найкраще відчуває еквівалентність отриманих суспільних благ у рахунок сплачених податків. Менше це відчутно для виробників, оскільки вони, як правило, не є основними споживачами суспільних благ. Отже, податок на доходи фізичних осіб відповідає принципу взаємної еквівалентності, частково йому відповідає податок на прибуток підприємств.

Податок на доходи фізичних осіб відповідає також принципу територіального походження. Цим податком оподатковуються переважно мешканці певної територіальної одиниці – споживачі суспільних благ та виборці органів місцевого / регіонального самоврядування з доходів, що отримані на відповідній території. Інша справа щодо юридичних осіб. Досить часто важко оцінити територіальне джерело походження прибутку. Тому податок на прибуток підприємств не відповідає принципу територіального походження.

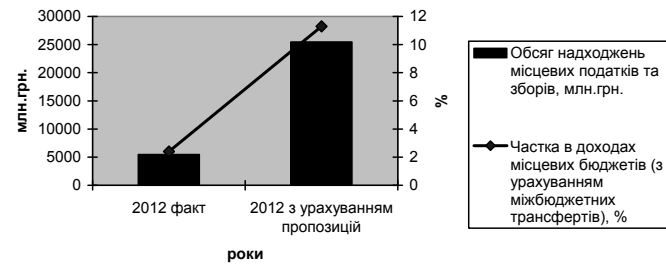
Натомість принцип рівномірного податкового навантаження на різні категорії платників податків реалізується при оподаткуванні прибутку підприємств. Як правило, ставки цього податку пропорційні, що не спонукає юридичних осіб змінювати своє місце розташування. У випадку, коли прийнято рішення про віднесення податку на прибуток до місцевого оподаткування і приймаються рішення органами місцевого / регіонального самоврядування про впровадження прогресивного або регресивного оподаткування, можна очікувати перенесення виробництв з одних територіальних одиниць до інших, в яких рівень податкового навантаження на певного платника податку найнижчий.

При оподаткуванні доходів фізичних осіб застосовують, як правило, прогресивні ставки податку з метою вирівнювання доходів населення та збільшення надходжень до бюджету. Збільшення податкового навантаження на фізичних осіб з високим доходом не означає, що ці особи споживають більше суспільних благ. Тому різна прогресія в оподаткуванні фізичних осіб може призводити до формування територіальних одиниць з більш та менш заможним населенням.

Через нездатність органів місцевого / регіонального самоврядування виконувати функцію щодо вирівнювання доходів населення, місцеве / регіональне оподаткування доходів фізичних осіб має відповідати принципу рівномірного податкового навантаження на різні категорії платників, тобто використовувати лише пропорційну ставку оподаткування або справлятися в якості надбавки до державного податку з доходів фізичних осіб.

Щодо принципу мінімального впливу на циклічне коливання економіки, то і податок на прибуток підприємств, і податок з доходів на фізичних осіб йому не відповідають. Наявність значних податкових повноважень у органів місцевого / регіонального самоврядування стосовно оподаткування доходів фізичних осіб та прибутку юридичних осіб може призвести до погіршення економічної кон'юнктури (намагання органів місцевого / регіонального

**Рис. 3. Порівняння фактичних надходжень місцевих податків і зборів у 2012 році та запропонованих**



Джерело: складено автором на основі звітів про виконання бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2012 рік; Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

самоврядування наповнити власні бюджети буде посилювати «перегрів» економіки під час економічного зростання або стримувати економічний розвиток під час спаду та депресії). Цю проблему також можна вирішити шляхом запровадження місцевих надбавок до цих податків, які мають справлятися державною владою.

Фіскальнодоходні податок з доходів фізичних осіб та податок на прибуток юридичних осіб у повній мірі здатні відповідати принципу відповідності темпам зростання надходжень державних податків.

В українській практиці податок з доходів найманих працівників сплачується за місцем податкової реєстрації працевлаштування. Тобто фізична особа може мешкати в одній територіальній одиниці, а сплачувати податки в іншій. Така практика поширена, якщо географічно межують адміністративно-територіальні одиниці з різним рівнем доходу (обсягом виробництва) на душу населення. У цьому випадку населення прямує в територіальні одиниці з вищим рівнем доходу. Сплачуючи податки, намагається користуватися суспільними благами в цій територіальній одиниці або навіть змінює місце свого мешкання. Цю міграцію не можна назвати неефективною, оскільки високий рівень доходу на душу населення є результатом багаторічної праці органів місцевого самоврядування (в тому числі щодо набору суспільних благ та оподаткування). Наведене є справедливим і для юридичних осіб. Отже, оподаткування доходів фізичних осіб та прибутку юридичних осіб відповідає принципу відповідності потребам населення та юридичних осіб території.

Невідповідність податку з доходів фізичних осіб принципам рівномірного податкового навантаження на різні категорії платників податків та мінімального впливу на циклічне коливання економіки, а податку з прибутку юридичних осіб принципам територіального походження та мінімального впливу на циклічне коливання економіки обґрунтовує необхідність значного обмеження самостійності органів місцевого / регіонального самоврядування у випадку віднесення цих податків до місцевих / регіональних.

**Підсумовуючи вищевикладене, можна обґрунтовано стверджувати, що податок на прибуток в якості місцевих податків використовувати недоцільно. Податок на доходи фізичних осіб можна використовувати лише як податкові надбавки до державного податку або отримувати частину його розщеплень із незначними податковими повноваженнями.**

*Summarizing the above-mentioned, it is possible to assert soundly that as local, to use an income tax is purposeless. Tax on the profits of physical persons is possible to use only as tax rises to the state tax, or to get part of its breaking up with insignificant tax plenary powers.*

Д.Кінг, навпаки, вважає, що прибутковий податок є найкращою формою місцевого оподаткування, а земельний податок повинен використовуватися обмежено з огляду на його регресивний характер [6, с. 241].

Податок на прибуток підприємств лише комунальної форми власності відповідає основному принципу місцевого оподаткування – територіальному походженню. Це дає можливість передати



податкові повноваження органам місцевого самоврядування. В Україні він не враховується при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів.

Основними споживачами суспільних благ є мешканці певної територіальної одиниці. Вони своїм вибором впливають на кількість та якість необхідних для них суспільних благ та відповідно погоджуються на сплату податків для їхнього виробництва.

Юридичні особи не обирають органи місцевого / регіонального самоврядування. «Оскільки підприємства не голосують, складається враження, що їхніми інтересами можна з легкістю знехотити» [6, с. 225]. Проте юридична особа також користується благами місцевого характеру і має за це сплачувати. Це робить запровадження місцевих податків з юридичних осіб обґрунтованим і необхідним.

Органи місцевого / регіонального самоврядування зацікавлені в наявності працевлаштування на їхній території, навіть якщо вони не сплачують податків до місцевих бюджетів. Хоча у крайньому випадку відсутність будь-якого місцевого оподаткування з юридичних осіб може призвести до порушення оптимального співвідношення їхньої кількості та чисельності населення.

Майнове оподаткування юридичних осіб не здатне повною мірою компенсувати всі вигоди, що отримує підприємство: воно може використовувати незначні за площею земель ділянки, будівлі тощо, несуттєве за вартістю майно, проте виробляти великі обсяги доданої вартості. Майнове оподаткування має вузьку базу оподаткування, тому при введенні високих ставок податку виникає великий спотворюючий тягар. Він вирівнюється при розширенні бази оподаткування та зниженні ставок податків.

Також при оподаткуванні саме юридичних осіб виникає проблема перекладання податкового тягаря на постачальників, а частіше – на споживачів продукції виробництва. Вони можуть бути представлені в особі підприємств та населення інших територіальних одиниць.

Крім того, місцеві податки та збори з юридичних осіб, як правило, зменшують базу оподаткування державних податків.

**Отже, при оподаткуванні юридичних осіб необхідно використовувати додаткові податки, які компенсували б місцеві вигоди, що отримують підприємства, і меншою мірою перекладалися на населення та юридичних осіб інших територій. Серед таких прямих податків, наприклад, може бути податок на доходи, на збільшення вартості (проте не податок на додану вартість, що є непрямим).**

*Consequently, taxing legal entities it is necessary to use additional taxes, which would compensate local benefits which enterprises get, and transfer less on a population and legal entities of other territories. Among such direct taxes, for example, there can be a tax on profits, on the increase of cost (except for a tax value-added, which is indirect).*

Підсумовуючи викладене, варто зазначити, що в Україні систему місцевого оподаткування за рахунок оподаткування доходів доречно будувати шляхом запровадження таких місцевих податків та зборів:

1) податкова надбавка до податку з доходів фізичних осіб (у 2012 році 1% від оплати праці найманих працівників становив 5932,1 млн. грн.);

3) податок на доходи юридичних осіб (у 2012 році 1% від ВВП становив 14088,9 млн. грн.).

Порівняння фактичних надходжень місцевих податків і зборів у 2012 році та запропонованих наведено на **рис. 3**.

## ВИСНОВКИ

Отже, ми дійшли висновку, що оподаткування доходів може бути надійним джерелом надходжень територіальних бюджетів, яке здатне збільшити надходження місцевих податків і зборів з 2,4% доходів місцевих бюджетів з урахуванням міжбюджетних трансфертів до 11,3%. Воно обов'язково має відповідати специфічним принципам місцевого оподаткування, серед яких: принцип взаємної еквівалентності; принцип територіального походження; принцип рівномірного податкового навантаження на різні категорії платників податків; принцип мінімального впливу на циклічне коливання економіки; принцип відповідності темпам зростання надходжень державних податків; принцип відповідності потребам населення та юридичних осіб території; принцип самостійності.

Розглянуті питання є основою для подальших більш глибоких прикладних розробок, пов'язаних із необхідністю проведення реформування системи оподаткування місцевими податками та зборами в Україні, а також для доопрацювання деяких законодавчих норм, які створять передумови для системного реформування територіальних фінансів України з метою досягнення ефективної фінансової діяльності органів місцевого самоврядування.

**Consequently, we came to the conclusion, that taxation of profits can be the reliable source of receipts of territorial budgets.**

*It is able to increase receipt of local taxes from 2,4% profits of local budgets taking into account interbudgetary transfers to 11,3%.*

*Taxation of profits must conform to specific principles of local taxation, among what, necessarily: principle of mutual equivalence, territorial origin, equal tax loading on the different categories of taxpayers, minimum influence on cyclic oscillation of economy, accordance the rates of growth of receipts of government taxes, accordance the necessities of population and legal entities in territory and principle of independence.*

*The considered questions are the basis for subsequent more deep applied developments, related to the necessity of lead through of reformation of the system of local taxation in Ukraine; for the revision of some legislative norms which will create pre-conditions for subsequent system reformation of territorial finances of Ukraine with the purpose of achievement of effective financial activity of organs of local self-government.*

## ЛІТЕРАТУРА

1. Диверсифікація доходів місцевих бюджетів / [Луїна І. О., Кириленко О. П., Лучка А. В. та ін.]; за ред. д-ра екон. наук І. О. Луїної; НАН України; Ін-т екон. та прогнозув. – К., 2010. – 320 с.
2. Длугопольський О. В. Теорія економіки державного сектора: Навчальний посібник / О. В. Длугопольський. – К.: «ВД «Професіонал», 2007. – 592 с.
3. Місьцеве оподаткування в умовах демократичних перетворень: автореф. дис... канд. екон. наук / В. В. Письменний; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2008. – 20 с. – укр.
4. Опарін В. М. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти): Монографія / В. М. Опарін. – К.: КНЕУ, 2005. – 240 с.
5. Розвиток місцевого оподаткування в Україні: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.08 / А. В. Ібатулліна; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2009. – 19 с.
6. King, D.N. Fiscal tiers: The economics of multi-level government, London, 1984. – P. 241.
7. Oates W.E. Fiscal Federalism, Princeton: Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1972 // Goodspeed T.J. Tax competition, benefit taxes, and fiscal federalism. – P. 580.
8. Pedreja-Chaparro F., Salinas-Jimenez J., Suarez-Pandisillo J. Financing local governments: the Spanish experience / International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, w.p. 06-11, USA, 2006. – P. 11-12.