

УДК 336.22:352

Віталій ПИСЬМЕННИЙ

### МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ В ПРОЕКТІ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

***Резюме.** Проаналізовано порядок обчислення та механізм сплати місцевих податків і зборів, які визначені в проекті Податкового кодексу України. Обґрунтовано доцільність скасування неефективних місцевих податків і зборів, а також запровадження податку на майно. Визначено ключові напрямки вдосконалення законодавства, яке регулює функціональні механізми місцевого оподаткування в Україні.*

***The summary.** The article presents the order of calculation and mechanism of payment of local taxes which are represented in the project of the Internal revenue code of Ukraine. The author researches the expedience of abolition of ineffective local taxes, and also introduction of property tax. The work also offers the key trends of perfection of legislation which regulates the functional mechanisms of local taxation in Ukraine.*

***Ключові слова:** місьцеве оподаткування, місцеві податки та збори, проект Податкового кодексу України.*

Демократичні перетворення, які сьогодні відбуваються в українському суспільстві, і, як наслідок, суміжні їм процеси формування ринкового економічного середовища визначають необхідність існування системи місцевого оподаткування. Однак її повноцінне функціонування в нашій державі не можливе без наявності випробуваних у часі й уніфікованих відповідно до законодавства зарубіжних країн нормативно-правових засад локального оподаткування, які регламентують не тільки механізм справляння, а й порядок запровадження місцевих податків і зборів. Небезпідставно актуалізує проблему той факт, що в податковій сфері діє більше тисячі законодавчих актів, в яких є чимало прогалин організаційно-технічного характеру. Вони зумовлюють, з одного боку, моделювання численних схем ухилення від оподаткування, а з іншого, – призводять до конструювання цілком нетранспарентних комбінацій мінімізації податкових зобов'язань платників податків.

Причиною цього є вплив низки чинників, які проявляються в невиразному лексичному формулюванні положень окремих законодавчих актів, наявності нормативно-правових документів не зареєстрованих у Міністерстві юстиції України, вільному трактуванні законів у підзаконних актах, нелогічному, з юридичної точки зору, коректуванні нормативно-правової бази, відсутності системи забезпечення платників податків інформацією про зміни в бюджетно-податковому законодавстві. Нестабільність і мінливість нормативно-правового забезпечення порядку запровадження та механізму справляння місцевих податків і зборів в Україні сприяє виникненню безпрецедентних у наш час фінансово-економічних ексцесів, унеможливорює спроможність територіальних громад якісно виконувати конституційно закріплені за ними функції, прилаштовує зловживання бюрократично налаштованих

чиновників у сфері місцевого оподаткування, атрофує морально-етичні імперативи поведінки платників податків.

На жаль, більшість вітчизняних учених, економістів, політиків і громадських діячів у своїх наукових дослідженнях не достатньо уваги приділяють вивченню нормативно-правових аспектів регулювання місцевого оподаткування. І хоча окремі питання інституційної складової податкових взаємовідносин на субнаціональному рівні певною мірою висвітлені в працях В. Л. Андрущенка, О. П. Кириленко, В. І. Кравченка, А. І. Крисоватого, О. І. Луніної, Ю. В. Пасічника, О. М. Піхоцької, А. М. Соколовської, Л. Л. Тарангул, С. І. Юрія й інших науковців, окреслена проблематика залишається мало розробленою.

Мета статті полягає в тому, щоб на основі аналізу нормативно-правових аспектів порядку обчислення та механізму сплати місцевих податків і зборів, визначених у проекті Податкового кодексу України (далі – проект кодексу), розкрити ключові напрямки реформування системи місцевого оподаткування в нашій державі. Для її досягнення необхідно вирішити низку завдань, а саме:

- проаналізувати порядок обчислення та механізм сплати місцевих податків і зборів, які визначені у проекті кодексу;
- обґрунтувати доцільність скасування неефективних місцевих податків і зборів, а також запровадження податку на майно;
- визначити ключові напрямки вдосконалення законодавства, яке регулює функціональні механізми місцевого оподаткування в Україні.

Наприкінці 1990-их років у нашій державі було зроблено низку безуспішних спроб переглянути ідеологію місцевого оподаткування. У цей проміжок часу, не маючи під собою глибокого юридичного обґрунтування, існувало чимало проектів нормативно-правових документів, які регулювали порядок запровадження та механізм справляння місцевих податків і зборів. Переважна більшість з них носила декларативний характер, у зв'язку з чим бюджетно-податкове законодавство перебувало в стані правової невизначеності. Відтак виникла необхідність у прийнятті Податкового кодексу України, яким було передбачено скасування неефективних місцевих податків і зборів з одночасним запровадженням нових, необхідних для розвитку економіки регіонів, підтримки соціальної сфери, її об'єктів й інфраструктури (див. рис. 1). Запропоновані зміни в порядку їх обчислення та механізмі сплати покликані створити стабільну нормативно-правову базу, збільшити податкові надходження до місцевих бюджетів, що в кінцевому випадку сприятиме вирішенню актуальних проблем фінансового забезпечення місцевого самоврядування.

Склад місцевих податків і зборів, визначений у проекті Податкового кодексу України, кількісно змінився в бік до зменшення. Так, з чотирнадцяти, а включаючи запроваджені на час експерименту збір на розвиток рекреаційного комплексу в Автономній Республіці Крим і збір на розвиток пасажирського електротранспорту в Автономній Республіці Крим, – шістнадцяти їх різновидів, залишилося тільки шість: ринковий збір; податок з реклами; курортний податок (у редакції Декрету Кабінету Міністрів України „Про місцеві податки і збори” від 20 травня 1993 р. № 56-93 (далі – Декрет № 56-93) – курортний збір); податок за використання місцевої символіки (у редакції Декрету № 56-93 – збір за право використання місцевої символіки); збір за паркування автотранспорту (у редакції Декрету № 56-93 – збір за парковку автомобілів); збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг (у редакції Декрету № 56-93 – збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі). Слід також наголосити на появі в проекті кодексу двох нових податкових платежів, а саме: збору за організацію гастрольних заходів і збору за видачу дозволів на будівництво у населених пунктах об'єктів виробничого та невиробничого призначення,

індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва садових будинків і гаражів (далі – збір за видачу дозволів на будівництво), справляння яких повинно було залучити додаткові фінансові ресурси органам місцевого самоврядування для проведення виваженої економічної та соціальної політики в регіонах.

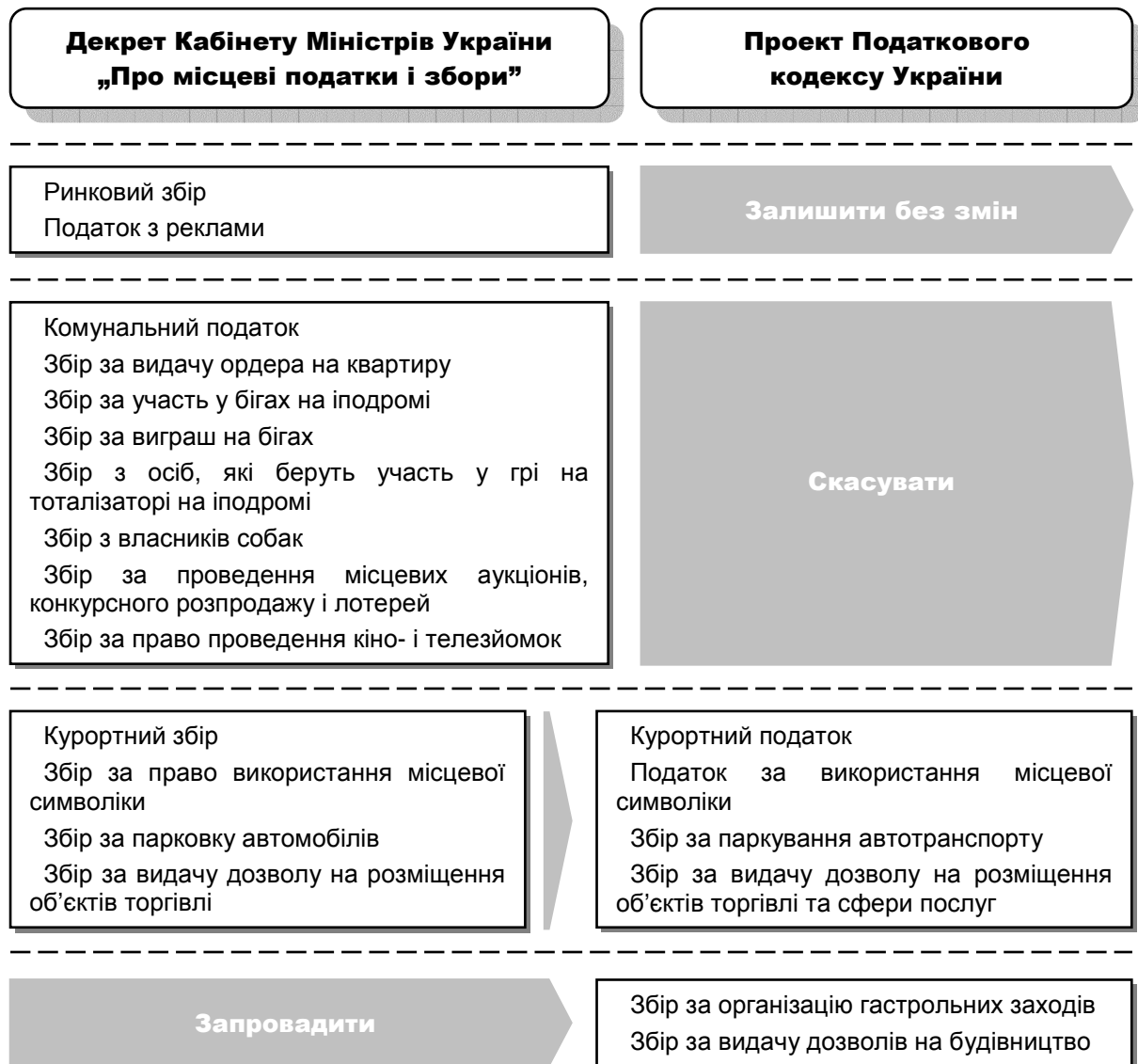


Рис. 1. Склад місцевих податків і зборів до та після прийняття Податкового кодексу України

Незважаючи на достатньо стабільні обсяги надходжень комунального податку (наприклад, у 2005 р. податковими органами було зібрано близько 152,9 млн. грн., при цьому, темп зростання до попереднього року становив 1,7 %), даний податковий платіж у проекті Податкового кодексу України було виключено з переліку місцевих податків і зборів. Зокрема, серед негативних ознак його адміністрування є те, що підприємства сплачують комунальний податок за місцем знаходження, а об'єкт оподаткування (тобто чисельність працюючих) може перебувати в певній юрисдикції тимчасово. При цьому територіальні громади, де проживають працівники підприємств (наприклад, райони міст, які мають достатньо розгалужену соціальну інфраструктуру), не отримують

жодних коштів від справляння даного податкового платежу, але змушені нести витрати, пов'язані з вирішенням різноманітних економічних і соціальних проблем у регіонах. Натомість відповідно до засадничих принципів оподаткування, місцеві податки і збори повинні накладатися на базу оподаткування, яка, певним чином, пов'язана з географічним розташуванням адміністративно-територіальних утворень.

Через незначні надходження до місцевих бюджетів збору за видачу ордера на квартиру, збору за участь у бігах на іподромі, збору за виграш на бігах, збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збору з власників собак, збору за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, збору за право проведення кіно- і телезйомок, а також високі адміністративні витрати податкового апарату держави на їх справляння, дані податкові платежі цілком виправдано було виключено з переліку місцевих податків і зборів, визначеного в проекті кодексу. Так, у 2005 р. їх питома вага становила близько 0,12 % від загальних обсягів надходжень місцевих податків і зборів. При цьому збір за участь у бігах на іподромі справлявся тільки в Донецькій обл. (1,31 тис. грн.), збір за виграш на бігах – Кіровоградській обл. (0,07 тис. грн.) й Одеській обл. (0,8 тис. грн.), збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі – Львівській обл. (2,45 тис. грн.) й Одеській обл. (0,7 тис. грн.), збір за право проведення кіно- і телезйомок – Кіровоградській обл. (0,01 тис. грн.), Львівській обл. (15,3 тис. грн.) і м. Севастополі (5,08 тис. грн.).

Своєрідною інновацією проекту Податкового кодексу України є включення до переліку місцевих податків і зборів збору за організацію гастрольних заходів, основною фіскальною метою якого повинно було стати залучення додаткових ресурсів органам місцевого самоврядування для фінансування різноманітних економічних і соціальних програм у регіонах. Зазначимо, що порядок обчислення та механізм сплати даного податкового платежу було визначено також в Законі України „Про гастрольні заходи в Україні” від 10 липня 2003 р. № 1115-IV (далі – Закон № 1115-IV), відтак у текстах нормативно-правових документів виникали суттєві розбіжності. Так, якщо в проекті кодексу платниками збору за організацію гастрольних заходів передбачалися суб'єкти підприємницької діяльності – резиденти, а також нерезиденти, які провадять свою діяльність на території України через представництва та здійснюють проведення гастрольних заходів на території України за участю іноземних виконавців, то Закон № 1115-IV зобов'язує сплачувати даний податковий платіж усіх (крім благодійних) організаторів гастрольних заходів. Інші відмінності стосуються визначення бази оподаткування, граничних розмірів податкових ставок, податкових пільг, термінів сплати, порядку перерахування коштів до місцевих бюджетів.

Важливим кроком на шляху до підвищення фінансової незалежності місцевого самоврядування є включення до переліку місцевих податків і зборів, визначеного в проекті Податкового кодексу України, збору за видачу дозволів на будівництво у населених пунктах об'єктів виробничого та невиробничого призначення, індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва садових будинків і гаражів як плату територіальним громадам за погодження об'єктів архітектури, затвердження архітектурно-технічних паспортів, надання дозволу на виконання робіт, пов'язаних з реконструкцією, реставрацією та капітальним ремонтом об'єктів архітектури, відведення землі для майбутніх забудов тощо. При цьому його сплата до місцевих бюджетів повинна була здійснюватися один раз. Останнє положення зумовлює додаткові запитання, відповіді на які неодмінно потрібно включити до тексту проекту кодексу: по перше, чи одна сума сплачується за всі дозволи; по-друге, чи сума збору, яка одноразово сплачується, буде складатися із сум нарахованих зборів?

Планувалося, що ставки збору за видачу дозволів на будівництво повинні встановлюватися в різних діапазонах, а саме: для об'єктів індивідуального житлового

та дачного будівництва; для виробничих і невиробничих об'єктів; для будівництва гаражів, садових будинків й інших допоміжних об'єктів будівництва; для всіх інших об'єктів індивідуального будівництва. І знову ж таки в термінах проекту Податкового кодексу України виникають непорозуміння в зв'язку з відсутністю чіткого положення про те, який об'єкт будівництва відноситиметься до тієї чи іншої категорії. Поміж цим, введення запропонованих механізмів індексації може стати недоречним, оскільки викликатиме чимало непорозумінь при визначенні граничних розмірів даного податкового платежу. На думку фахівців аналітично-експертної групи Координаційно-експертного центру об'єднань підприємців України, для зміни рівня ставок збору за видачу дозволів на будівництво доцільно їх встановлювати у відносних розмірах, для прикладу, у відсотках від неоподаткованого мінімуму доходів громадян [3, с. 4].

Зазначимо, що саме стрімкий розвиток будівництва спонукав до запровадження в Україні збору за видачу дозволів на будівництво. Натомість даний податковий платіж не є новиною для юридичних і фізичних осіб, котрі приймають рішення про здійснення будівництва, оскільки відповідно до Закону України „Про планування і забудову територій” від 20 квітня 2000 р. № 1699-III вони повинні отримати дозвіл на будівництво об'єктів містобудування. Зокрема, до моменту виконання будівельних робіт такими особами сплачуються наступні платежі: за розроблення архітектурного планувального завдання та технічних умов щодо інженерного забезпечення об'єкта архітектури; з погодження проектної документації; на розвиток інженерно-транспортної та соціальної інфраструктури [4]. Відтак з метою зменшення податкового навантаження на платників податків, котрі мають наміри здійснювати будівництво більшість вітчизняних науковців пропонують зменшити розмір плати на розвиток інженерно-транспортної та соціальної інфраструктури (з одночасним запровадженням збору за видачу дозволів на будівництво), а також внести відповідні зміни та доповнення до бюджетно-податкового законодавства.

Суттєвим недоліком проекту Податкового кодексу України є відсутність у переліку місцевих податків і зборів податку на майно. Натомість, як і в Законі України „Про внесення змін до Закону України „Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 р. № 77/97, даний податковий платіж відноситься до загальнодержавних податків, зборів (обов'язкових платежів). Зауважимо, що запровадження органами місцевого самоврядування податку на майно матиме позитивні наслідки, оскільки, з одного боку, сприятиме детінізації майнових відносин через встановлення реальних власників нерухомості та зменшення можливостей отримання необгрунтованих податкових пільг, а з іншого, – стане поштовхом до формування ринкової свідомості в переважній більшості населення нашої держави, розвиватиме інститут приватної власності та сприятиме створенню середнього класу, на який спирається демократично орієнтоване суспільство за кордоном.

Основні причини широкого розповсюдження даного податкового платежу в зарубіжних країнах відзначені в книзі „Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі” (1997 р.). Найбільш актуальні з них зводяться до наступних теоретичних положень:

- базою оподаткування є об'єкти нерухомості житлового фонду, які практично не можливо перемістити за межі певної юрисдикції;
- диференційовані податкові ставки встановлюються без серйозного ризику для міграції мешканців до інших адміністративно-територіальних утворень;
- соціально значимі установи виводяться з-під бази оподаткування, а малозабезпечені власники нерухомості користуються широким спектром податкових пільг;

- в окремих випадках податок на майно може вважатися формою застосування принципу вигоди до фінансування суспільно значимих послуг;
- обсяги податкових надходжень є фінансово стабільними та достатньо легко передбачуваними, оскільки реєстр нерухомості змінюється щорічно [5, с. 508].

Незважаючи на переконливі аргументи на користь податку на майно, його справляння в Україні потребуватиме правового врегулювання наступних спірних питань. По-перше, ще до запровадження даного податкового платежу необхідно провести всеосяжну підготовчу (в основному організаційно-технічну) роботу з побудови системи масової оцінки об'єктів нерухомості. Упоратися із цими доволі складними завданнями органам місцевого самоврядування, зважаючи на відсутність достатніх фінансових ресурсів, належної компетенції та кадрового забезпечення, буде дуже важко. По-друге, враховуючи той факт, що податок на майно є надзвичайно потужним інструментом формування дохідної бази місцевих бюджетів у більшості зарубіжних країнах, його запровадження в нашій державі протягом останніх років було відстрочене з політичних причин. По-третє, до негативних рис даного податкового платежу можна віднести його непопулярність серед населення, що пояснюється значним впливом на їх заощадження.

Поміж цим, у сучасних умовах імплементації в Україні фундаментальних першооснов ринкової економіки навряд чи варто очікувати від оподаткування нерухомості суттєвого внеску в наповненні дохідної частини місцевих бюджетів. Це завдання, у зв'язку зі своєю об'єктивною складністю, не потребує простих й остаточних рішень в якомусь одному контексті, а системного підходу до підвищення фінансової незалежності місцевого самоврядування. У той же час, для переходу до оподаткування нерухомого майна фізичних осіб необхідно сформулювати низку передумов [6, с. 433]. Насамперед, для побудови в Україні ефективної системи майнового оподаткування слід активно розвивати ринок нерухомості шляхом його лібералізації та виведення з "тіні". Адже, якщо в обласних центрах він функціонує достатньо стабільно, то переважно в сільській місцевості продаж об'єктів нерухомості житлового фонду проходить епізодично, відтак не дає реальних можливостей для встановлення ринкових цін. Натомість проведення експерименту в окремих регіонах нашої держави дасть змогу продемонструвати перспективність справляння даного податкового платежу, а також виявити ті проблеми, які потребуватимуть вирішення в майбутньому.

Отож, у результаті проведеного дослідження можна констатувати наступні висновки:

1) Для усунення низки прогалин у порядку обчислення та механізмі сплати місцевих податків і зборів, визначених у проекті Податкового кодексу України, важливим є проведення комплексу заходів, спрямованих на законодавче врегулювання наступних питань:

- неадекватними відповідно до сучасних вимог економічного розвитку регіонів є ставки ринкового збору, які слід диференціювати залежно від виду продукції, яка реалізується на ринках (наприклад, продукти харчування, промислові та господарські товари), конструкції приміщень ринків (наприклад, криті, відкриті та комбіновані ринки) і виду населеного пункту (наприклад, для міст Києва та Севастополя, обласних центрів, міст обласного підпорядкування слід встановити відповідні підвищувальні коефіцієнти);

- збільшення обсягів надходжень курортного податку вимагає застосування до його податкових ставок відповідних підвищувальних коефіцієнтів у залежності від природнокліматичних умов регіонів або якості наданих сервісних послуг. Поміж цим, даний податковий платіж доцільно запроваджувати не тільки в тих населених пунктах,

які віднесені Кабінетом Міністрів України до курортних, а й в інших адміністративно-територіальних утвореннях, де розвивається зелений туризм, розташовані пам'ятки архітектури та мистецтва;

- для вдосконалення процесу адміністрування податку з реклами необхідно, з одного боку, передбачити розподіл об'єктів оподаткування залежно від виробництва, розповсюдження та розміщення реклами, втім з іншого, – визначити базу оподаткування виходячи зі сплачених рекламодавцем сум за надані послуги або вартості фактичних витрат на виробництво рекламної продукції власними силами;

- зважаючи на низькі фінансові результати від надходження до місцевих бюджетів збору за паркування автотранспорту, необхідно вдосконалити механізм справляння даного податкового платежу за схемою “платник – паркувальник – організація – місцевий бюджет” шляхом введення спеціальних пристроїв для паркування транспортних засобів (наприклад, парковочних банкоматів), що дасть можливість значно скоротити кількість водіїв, котрі ухиляються від його сплати, а також знизити порушення з боку паркувальників.

2) Аналіз проекту кодексу щодо запровадження в Україні податку на майно виявив низку суттєвих недоліків, які потребують вирішення в майбутньому. Серед найбільш актуальних слід виділити:

- відсутність у переліку місцевих податків і зборів, визначеного в проекті кодексу, податку на майно;

- недоопрацьованість методики оцінки вартості об'єктів нерухомості та розрахунку бази оподаткування даного податкового платежу;

- відсутність чіткого механізму оскарження неправильного нарахування податку на майно та покарання винних у цьому осіб;

- проблемність з визначенням кола осіб, котрі повинні сплачувати даний податковий платіж за орендовані об'єкти нерухомості житлового фонду;

- необґрунтованість критеріїв надання податкових пільг тим платникам податків, котрі не належать до соціально незахищених верств населення.

3) Загалом же, прийняття Податкового кодексу України повинне забезпечити:

- визначення єдиних правил і норм функціонування системи місцевого оподаткування як для платників податків, так і податкового апарату держави;

- встановлення чіткого переліку місцевих податків і зборів, основних засад визначення суб'єктів податкових правовідносин, бази оподаткування, граничних розмірів податкових ставок;

- об'єднання в одному нормативно-правовому документі цілого масиву законодавчих актів, які регламентують порядок запровадження та механізм справляння місцевих податків і зборів;

- врегулювання спірних питань, пов'язаних з порядком ведення податкового обліку, забезпечення виконання податкових зобов'язань, умов настання відповідальності за порушення законодавства;

- уникнення колізій і прогалин у нормативно-правовому полі, тобто різного тлумачення норм, які регулюють взаємини в бюджетно-податковій сфері [7].

Таким чином, прийняття Податкового кодексу України, як правової основи податкової системи держави, зумовлює непересічну зацікавленість з боку вчених, економістів, політиків і громадськості. Його положення, які спрямовані на законодавче вирішення питань, пов'язаних з порядком обчислення та механізмом сплати місцевих податків і зборів, скасуванням неефективних податкових платежів, які не відіграють істотної ролі в наповненні місцевих бюджетів, дозволять чітко врегулювати процедурні питання місцевого оподаткування в нашій державі. Натомість подальшого

обґрунтування потребує розширення бази оподаткування місцевих податків і зборів, підвищення граничних розмірів їх податкових ставок, порядок надання податкових пільг соціально незахищеним верствам населення, перспективність запровадження надбавок до загальнодержавних податків, що може стати предметом наукових досліджень у цій сфері в майбутньому.

### *Список використаної літератури*

1. Декрет Кабінету Міністрів України „Про місцеві податки і збори” від 20 травня 1993 р. № 56-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 30. – С. 783-788.
2. Проект Податкового кодексу України. – [Цит. 2007, 16 лютого]. – Доступний з: <<http://www.dpa.kharkov.ua/page1.php?topic=prpks>>.
3. Коментар до проекту Закону України „Про місцеві податки та збори” // Громадські аргументи. – 24-31 січня 2000 р. – № 2. – С. 1-4.
4. Саєнко О. Погляд на проект Закону України про місцеві податки і збори. – [Цит. 2007, 8 лютого]. – Доступний з: <<http://www.uspishnaukraina.com.ua/uk/news/640.html>>.
5. Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / За редакцією Юрая Немеца та Глена Райта. Переклад з англійської. – К.: Основи, 1998. – 542 с.
6. Налоговая реформа в России: проблемы и решения: [В 2 т.]. (Т. 2). – М.: ИЭПП, 2003. – 638 с.
7. Аналіз регуляторного впливу до проекту Податкового кодексу України. – [Цит. 2007, 30 січня]. – Доступний з: <[http://www.reforma.com.ua/index.php?menu\\_id=660&menu\\_pid=539&p=1](http://www.reforma.com.ua/index.php?menu_id=660&menu_pid=539&p=1)>.