

**Слухай С.В.,**

доктор економічних наук,  
професор кафедри економічної теорії  
Київського національного університету  
імені Тараса Шевченка

### **СПРОЩЕНЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ ТЕОРІЇ ФІСКАЛЬНОЇ КОНКУРЕНЦІЇ**

*Зроблено припущення (яке було підтверджено економетричним аналізом) про те, що, відповідно до прогнозів теорії фіскальної конкуренції, структура єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб створює певні підстави для проявів податкової конкуренції на місцевому рівні. Показано, що сучасні тенденції розвитку сектору державного управління сприяють їх посиленню.*

*According to predictions of the fiscal competition theory, the structure of unified tax for small businesses levied on sole proprietorships generates some grounds for tax competition manifestations. Econometric analysis undertaken in the study give support for such a hypothesis. It is shown that modern trends in Ukrainian public sector give a way for more intensive fiscal competition on a local level.*

Конкретна комбінація різних типів доходів місцевих бюджетів великою мірою визначається історичним розвитком окремої країни. З цієї точки зору, країни з перехідною економікою являють собою взірць того, як системи публічних доходів, властиві командно-адміністративній економіці, трансформуються на такі, що більш-менш відповідають реаліям ринкової економіки та новій парадигмі держави. Чимало вітчизняних та зарубіжних економістів у своїх дослідженнях показали, що для більшості таких країн характерні висока залежність місцевих бюджетів від міжбюджетних трансфертів та у цілому низький ступінь свободи місцевих органів влади у здійсненні власної бюджетної політики<sup>1</sup>. Усе це можна сказати і про місцеві бюджети України, на що вказують такі науковці, як О. Кириленко, В. Кравченко, І. Луїна, Д. Полозенко, Ц. Огонь, Л. Тарангул, В. Зайчикова та інші.

Доходи місцевих бюджетів України ґрунтуються на системі розподілу (закріплення) доходів у поєднанні з державними трансфертами. З огляду на основні джерела, система місцевих доходів є централізованою, оскільки місцеві органи влади обмежені у своїй спроможності впливати на власні надходження. Як показують статистичні дані Міністерства фінансів України, частка доходів, щодо яких місцева влада має більш-менш широкую автономію (насамперед, це неподаткові надходження, місцеві податки і збори, а також надходження від спрощеного оподаткування), сягає не більш як 10 % від сукупних доходів місцевих бюджетів.

На наш погляд, одним з провідних джерел автономних доходів місцевої влади в Україні є спрощене оподаткування. По-перше, за нашими підрахунками, частка

---

<sup>1</sup> Local Government Financial Capacity Building in Transition Countries: Selected Country Studies / Ed. by Zeljko Sevic. — Bratislava: NISPAcee, 2006.

надходжень від нього становить 5 % у бюджетах міст обласного значення (третє за значенням джерело податкових надходжень), 12 % — у містах районного значення (друге за значенням джерело податкових надходжень), 9 % — у селищах (третє за значенням джерело податкових надходжень), 7 % — у селах (третє за значенням джерело податкових надходжень). По-друге, законодавством для місцевої влади передбачено доволі значну (десятиразову) маржу між максимальною та мінімальною ставками оподаткування. Нарешті, по-третє, це проявляється у вагомих відмінностях між ставками оподаткування на різних територіях навіть одного регіону, зокрема, стосовно єдиного податку для фізичних осіб. Усе це дає підстави для перевірки того, чи не виступає спрощене оподаткування інструментом фіскальної конкуренції між органами місцевого самоврядування.

Фіскальна конкуренція — один з важливих об'єктів дослідження сучасної теорії публічних фінансів. Під нею розуміється змагання між територіальними одиницями різних рівнів (суб'єктами конкурентних відносин є як окремі держави, так і органи місцевої влади) за залучення на свою територію якомога більше платників податків; інструментами її слугують диференціація ставок оподаткування, міжбюджетні трансферти, а також пропозиція місцевих суспільних послуг (рівень і структура видатків місцевих бюджетів).

Теоретичні напрацювання з цієї проблематики були започатковані у 1956 році американським економістом Ч. Тібу, який показав, що конкуренція між юрисдикціями за платників податків здатна забезпечити суспільний оптимум у наданні суспільних благ. Надалі дослідження Дж. Б'юкенена, Дж. Вільсона, Г.-В. Зінна, Дж. Зодрова, Р. Масгрейва, П. Мешковскі, В. Оутса та інших показали, що фіскальна конкуренція може бути не тільки корисною, але й шкідливою, оскільки зниження ставок оподаткування здатне спричинити зниження якості та обсягу місцевих суспільних благ. З 1960-х років економісти почали досліджувати роль трансфертів як інструмента конкуренції. Р. Масгрейв з'ясував, що за певних обставин державна трансфертна політика спроможна призвести до такого зниження місцевих ставок оподаткування, що податкові надходження місцевих бюджетів упадуть до нуля<sup>2</sup>. У свою чергу, С. Буковецкі, М. Маршан та П. Пестьо у своєму дослідженні показали, що з допомогою трансфертів можна протидіяти зниженню місцевих ставок оподаткування і забезпечувати оптимальний рівень послуг місцевої влади<sup>3</sup>.

Узагальнюючи дослідження зарубіжних науковців, зауважимо, що фіскальна конкуренція — це явище, яке впливає з факту місцевої фіскальної автономії; як така, вона має й позитивні, й негативні прояви щодо забезпечення суспільних

<sup>2</sup> *Musgrave R.A. Approaches to a Fiscal Theory of Political Federalism // Public Finance in a Democratic Society. Collected Papers. — Brighton, U.K.: Wheatsheaf Books Ltd, 1986. — Vol. 2. — P. 9–32.*

<sup>3</sup> *Bucovetsky S., Marchand M., Pestieau P. Tax Competition and Revelation of Preferences for Public Expenditure // Journal of Urban Economics. — 1998. — Vol. 44. — P. 367–390.*

благ на місцевому рівні. Вона може, з одного боку, сприяти зростанню ефективності публічного сектору, роблячи місцеві органи влади більш чутливими до попиту на його послуги, а з другого, спричиняти економічні викривлення, стимулюючи гонитву місцевих адміністраторів за додатковими платниками податків, що створює для прилеглих територій негативні фіскальні екстерналії та відповідні проблеми з наповненням бюджетів. Як зазначає Дж. Вільсон, “як така, конкуренція має позитивні й негативні аспекти, значущість яких варіюється залежно від властивостей благ і послуг, що їх надають місцеві органи влади”<sup>4</sup>. Механізми протидії негативним проявам конкуренції включають: координацію фіскальної політики місцевих органів влади; державну трансфертну політику, яка стимулює податкові надходження до місцевих бюджетів; обмеження на встановлення ставок місцевих податків; тиск на місцеву владу з боку виборців, спрямований на оптимізацію структури видатків та надходжень бюджетів.

Проте слід зазначити, що доробок названих економістів стосувався країн з розвинутою економікою, зокрема США та ЄС; досліджень, виконаних на матеріалах країн з транзитивною економікою, дуже небагато, і всі вони присвячені Росії<sup>5</sup>. На жаль, Україна у цьому аспекті ще не досліджувалася ні зарубіжними, ні вітчизняними економістами.

Метою цієї статті є з’ясування наявності проявів фіскальної конкуренції у публічному секторі України. Зважаючи на ймовірне зростання частки місцевих органів влади у бюджетній системі в найближчому майбутньому та підвищення рівня їхньої фінансової автономії, така постановка питання є цілком правомірною. В якості матеріалу дослідження було використано дані про спрощене оподаткування у двох областях України — Вінницькій та Івано-Франківській.

Як показують статистичні дані Міністерства фінансів України, частка надходжень від єдиного податку з суб’єктів малого підприємництва у цілому є незначною і виявляє тенденцію до зниження. Так, якщо у 2005 році його частка в доходах зведених місцевих бюджетів становила 2,6 %, то у 2007-му — 1,5 %. При цьому, як зазначають науковці, відбувається зниження темпів зростання надходжень від даного виду податків, хоча станом на 2005 рік порівняно з 1999-им кількістю фізичних осіб, до яких застосовувалася спрощена система оподаткування та обліку, зросла більш як у 10 разів, а юридичних — у 4,5 разу<sup>6</sup>.

На наш погляд, причина такого, у цілому невисокого, фіскального значення спрощеного оподаткування криється здебільшого в особливостях його структури, які можна узагальнити так.

---

<sup>4</sup> *Wilson J.* Theories of Tax Competition // *National Tax Journal*. — 1999. — Vol. 52(2). — P. 298.

<sup>5</sup> *Libman A., Feld L.* Strategic Tax Collection and Fiscal Decentralization: The Case of Russia // *CESifo Working Papers*. — 2007. — № 2031; *Solanko L.* Fiscal Competition in a Transition Economy // *VOFIT Discussion Papers*. — 2001. — № 4.

<sup>6</sup> *Лютий І.О., Романюк М.В.* Проблеми та перспективи спрощеної системи оподаткування суб’єктів малого бізнесу в Україні // *Фінанси України*. — 2007. — № 6. — С. 35—36.

По-перше, єдиний податок з суб'єктів малого підприємництва, по суті, включає у себе два різних податки, які між собою значно різняться з огляду на можливості реалізації фіскальної автономії місцевої влади: податок для юридичних осіб, ставку якого підприємці обирають самі, та податок для фізичних осіб, ставки якого встановлюють місцеві органи влади. У досліджуваних регіонах співвідношення між надходженнями цих двох податків до місцевих бюджетів становило 50/50. Отже, фіскальне значення джерела, в разі використання якого місцеві органи влади можуть свідомо впливати на наповнення свого бюджету, насправді набагато нижче, ніж можна було вважати. Цей висновок набуває додаткової ваги з огляду на централізацію процесу стягнення податку.

По-друге, запроваджені у 1998 році ставки оподаткування до цього часу жодного разу не переглядалися, тоді як індекс інфляції за останні 10 років зріс багаторазово.

По-третє, оскільки платники єдиного податку звільняються від сплати ряду державних податків і зборів, а також земельного і місцевих податків, плати за торговий патент тощо, сукупні надходження від нього розщеплюються між державним та відповідним місцевим бюджетами (останній отримує 23 % від сукупних надходжень).

По-четверте, незважаючи на те, що ставки єдиного податку для фізичних осіб встановлюють місцеві органи влади, надходження від нього зараховуються до так званого “першого кошика” доходів, тобто призначаються для фінансування делегованих державою, а не власних повноважень самоврядування.

Існують підстави вважати, що єдиний податок доволі привабливий для суб'єктів малого підприємництва, оскільки створює ефективну альтернативу загальному режиму оподаткування, про що свідчить швидке зростання кількості зареєстрованих його платників. Проте якщо взяти до уваги інтереси місцевих органів влади, його не можна розцінювати як надто ефективний, з огляду на можливість реалізації потенціалу цього джерела, що виражається у його низькій частці у їхніх доходах.

Разом з тим можливість місцевої диференціації ставок єдиного податку з підприємців — фізичних осіб (ЄПФО) дає підстави припустити, що завдяки цьому чиннику між територіями може існувати податкова конкуренція. Про її наявність сигналізує від'ємна кореляція між ефективною ставкою єдиного податку (визначається як середнє податкове навантаження на одного суб'єкта — платника ЄПФО) і кількістю зареєстрованих його платників.

З метою виявлення ознак податкової конкуренції було проаналізовано узагальнені дані по 5 містах обласного значення та 16 районах Івано-Франківської області, а також по 6 містах обласного значення і 27 районах Вінницької області. Як показав аналіз, між регіонами існує певна відмінність в аспекті справляння ЄПФО, яка стосується: 1) кількості платників, що припадає на одну територіальну одиницю (1527 в Івано-Франківській та 898 у Вінницькій); 2) середньої

ефективної ставки оподаткування (відповідно, 522 і 638 грн); 3) співвідношення між мінімальними (337 і 399 грн) і максимальними (722 і 933 грн) ефективними ставками податку.

Разом з тим, незважаючи на певні відмінності між регіонами, обидві вибірки продемонстрували приблизно однаковий коефіцієнт варіації ефективної ставки податку; те саме стосується відносного розміру середньої ставки щодо її максимального значення (2400 грн на рік): в Івано-Франківській вона дорівнювала 22 %, а у Вінницькій — відповідно 26 %. Усе це дало підстави вважати, що суттєвих між-регіональних відмінностей, які впливали б на фіскальну поведінку органів місцевої влади, не спостерігається, отже, обидві вибірки можна об'єднати.

Результат регресійного аналізу об'єднаної вибірки подано в табл. 1.

**Таблиця 1. Результати множинної регресії незалежної змінної “кількість платників ЄПФО на 10 тис. населення” для об'єднаної вибірки (модель 1)**

Показник	Коефіцієнт	Стандартна помилка	t-статистика
Вільний член	180,142	74,938	2,403
Чисельність населення	0,00012	0,0002	0,455
Тип території (dummy-змінні)	93,491	38,339	2,438
Частка ЄПФО у доходах місцевих бюджетів	529,367	393,277	1,346
Частка дотації вирівнювання у доходах місцевих бюджетів	-0,001	0,132	-0,009
Ефективна ставка ЄПФО (грн на рік)	-0,089	0,119	-0,753
Стандартна помилка	104,751	X	X
Кількість спостережень	52	X	X
R <sup>2</sup>	0,198	X	X

*Джерело:* власні розрахунки автора на підставі даних обласних фінансових адміністрацій.

На основі даних таблиці можна зробити такі висновки.

1. Існує додатна кореляція між кількістю населення та кількістю зареєстрованих платників ЄПФО; це свідчить про те, що на вибір місця реєстрації підприємницької одиниці відчутно впливає розмір населеного пункту: перевага надається більшим з них, що зрозуміло з огляду на місткість місцевого ринку та існуючу місцеву інфраструктуру. Цьому відповідає також наявність доволі тісного взаємозв'язку між кількістю платників податку і типом адміністративної одиниці: міста обласного значення більш привабливі для підприємців, ніж райони, де загалом домінують сільські населені пункти.

2. Частка ЄПФО в доходах місцевих бюджетів виявляє додатну кореляцію з кількістю платників податку. Це пояснюється тим, що чим більшою є кількість платників податку, тим значнішими, за інших незмінних умов, будуть надходження з цього джерела, а отже, його частка у бюджеті.

3. Дотація вирівнювання знижує стимули діяльності місцевої влади щодо збільшення кількості платників ЄПФО, що кореспондує з висновками інших економістів,

стосовно ФРН<sup>7</sup>. Таке явище можна краще зрозуміти, коли взяти до уваги особливості механізму фінансового вирівнювання, що практикується наразі в Україні: оскільки надходження ЄПФО включені до “першого кошика” доходів місцевого бюджету, їх збільшення в базовому році веде до зменшення обсягу дотації вирівнювання в наступному періоді. Оскільки дотація вирівнювання становить значну частку доходів місцевих бюджетів, місцева влада мінімізуватиме ризик зменшення обсягу трансфертів, не намагаючись збільшити кількість платників ЄПФО. Подібні міркування стосовно механізму вирівнювання та бюджетних стимулів для місцевих органів влади в Україні містяться, зокрема, в наукових працях Ц. Огня і І. Луніної<sup>8</sup>.

4. Підвищення ефективної ставки ЄПФО негативно впливає на кількість реєстрованих платників податку, що є найважливішим висновком, який означає: рівень місцевої ставки ЄПФО має значення в ході прийняття суб'єктами підприємницької діяльності рішення щодо формального розміщення (тобто реєстрації) свого бізнесу. Це означає, що місцеві органи влади, встановлюючи ставки ЄПФО, можуть завдяки цьому залучати на свою територію більшу або меншу кількість малих підприємств, отже, між територіями існує певний рівень податкової конкуренції.

Таким чином, є всі підстави констатувати факт проявів фіскальної (податкової) конкуренції на рівні місцевої влади в Україні; при цьому, як було показано вище, рівень ставок ЄПФО залишається дуже далеким від максимально можливого. Останнє вимагає свого пояснення. На наш погляд, тут необхідно взяти до уваги, що значна частина дрібних підприємств здійснює свою господарську діяльність у тіньовий спосіб, узагалі не реєструючись як платники податків. Причина цього полягає в тому, що чимало приватних підприємств не готові сплачувати фіксовані суми податку впродовж цілого року. Припустимо, що чистий прибуток малого підприємства, як показує світовий досвід, не особливо відрізняється від середньодушового доходу громадянина після сплати податків. Оскільки в Івано-Франківській області у 2006 році середньорічний рівень доходу на душу населення після сплати податків становив 6577 грн, а у Вінницькій — 7145 грн, то якби місцева влада запровадила ЄПФО на рівні максимальних ставок, він був би еквівалентний 34—36 % ефективної ставки податку з доходів фізичних осіб. Це доволі відчутна величина з огляду на нерегулярність отримання доходу від підприємницької діяльності. Отже, встановлення ставок ЄПФО на максимально можливому рівні призведе до того, що кількість його платників, імовірно, значно зменшиться (вони “відійдуть у тень”<sup>9</sup>).

<sup>7</sup> Egger P., Koettenburger M., Smart M. Does Fiscal Tax Competition Alleviate Business Tax Competition? Evidence from Germany // CESifo Working Paper. — 2007. — № 1955.

<sup>8</sup> Огонь Ц. Доходи місцевих бюджетів та напрями їх реструктуризації // Фінанси України. — 2006. — № 5. — С. 3—11; Луніна І.О. Державні фінанси та реформування міжбюджетних відносин. — К.: Наукова думка, 2006. — С. 392—393.

<sup>9</sup> Як показують дослідження вітчизняних науковців, саме високі податкові ставки виступають однією з важливіших причин тінізації економіки. (Див.: Мазур І. Детінізація економіки України: теорія та практика. — К.: ВПЦ “Київський університет”, 2006. — С. 132—133).

Звідси стає зрозумілим, чому місцеві органи влади встановлюють цей податок на доволі низькому рівні.

Як показує аналіз регресійного рівняння, в об'єднаній вибірці (модель 1) має місце доволі низька детермінація залежної змінної незалежними. Причиною цього є низьке значення  $R^2$  для спостережень, поданих населеними пунктами районного значення, тобто здебільшого сільськими. Останнє, очевидно, можна пояснити тим, що органи влади сільської місцевості не мають чіткої політики стосовно ставок ЄПФО, оскільки не впевнені, що їхня зміна може якимось чином вплинути на кількість платників.

Зважаючи на те, що платників ЄПФО у сільській місцевості відносно мало (в Івано-Франківській області на 10 тис. населення у сільській місцевості припадає 153 платники ЄПФО, тоді як у містах обласного значення — 324; у Вінницькій області — відповідно, 127 і 296), а надходження від податку зараховуються до “першого кошика” і, до того ж, розщеплюються між місцевим і державним бюджетами, місцеві органи влади не бачать сенсу зосереджувати зусилля на цьому податку, оскільки існують набагато надійніші можливості, зокрема отримання дотацій<sup>10</sup>. Про це свідчить, наприклад, той факт, що потенціал цього податку використовується сільськими радами дуже слабо. Так, в Івано-Франківській області понад 70 % власників тракторів і 90 % власників коней не є платниками ЄПФО, хоча використовують їх, як правило, для надання платних послуг іншим суб'єктам господарювання. Запровадження для цих платників ставки податку навіть на мінімальному поточному рівні (20 грн на місяць) здатне збільшити надходження від ЄПФО до місцевих бюджетів на декілька мільйонів гривень.

Виділення в окрему вибірку міст обласного значення дало змогу істотно підвищити пояснювальну спроможність регресії. Як показує наведена нижче регресійна модель 2 (табл. 2), підвищення органами самоврядування міст обласного значення ефективної ставки ЄПФО на 10 грн у цілому спричиняє зменшення на 4 одиниці кількості зареєстрованих платників податку.

Модель 2, як і модель 1, підтверджує наявність елементів податкової конкуренції стосовно ЄПФО, адже підвищення ефективної ставки податку веде до зменшення кількості його платників; слід зазначити, що вплив величини ставки ЄПФО на кількість платників податку у великих містах набагато вищий, ніж у сільській місцевості.

Таким чином, незважаючи на те, що українська система доходів місцевих бюджетів у цілому не створює значних можливостей для проявів податкової конкуренції, така обмежена, принаймні стосовно ЄПФО, можливість все ж існує, оскільки місцеві органи влади мають змогу встановлювати його ставки. Наявність

---

<sup>10</sup> Як було показано, саме за розподіл міжбюджетних трансфертів точиться конкурентна боротьба між одиницями сектору державного управління. (Див.: *Слухай С.* Трансферти і конкуренція між суб'єктами міжурядових фінансових відносин // Вісник Київського університету. Серія “Економіка”. — 2005. — Вип. 75–76. — С. 19–22.

Таблиця 2. Результати множинної регресії незалежної змінної “кількість платників ЄПФО на 10 тис. населення” для вибірки міст обласного значення (модель 2)

Показник	Коефіцієнт	Стандартна помилка	t-статистика
Вільний член	476,013	101,665	4,594
Чисельність населення	0,0004	0,000	2,013
Частка ЄПФО у доходах місцевих бюджетів	-110,787	492,121	-0,225
Частка дотації вирівнювання у доходах місцевих бюджетів	0,716	1,500	0,477
Ефективна ставка ЄПФО (грн на рік)	-0,437	0,193	-2,264
Стандартна помилка	56,006	X	X
Кількість спостережень	11	X	X
R <sup>2</sup>	0,668	X	X

*Джерело:* власні розрахунки автора на підставі даних обласних фінансових адміністрацій.

централізованих обмежень на встановлення ставок ЄПФО знижує роль податкового координування. Слід також зазначити, що фактор підзвітності місцевої влади у цій ситуації не особливо важливий, бо місцеві інститути громадянського суспільства надто слабкі, а домінуючою формою доходів місцевих бюджетів залишаються трансферти.

Є всі підстави для припущення, що прояви фіскальної конкуренції посиляться, якщо центральні органи влади розширять маржу між мінімальними і максимальними ставками єдиного податку чи навіть просто переглянуть їхній розмір у бік підвищення. До цього ж вестимуть подальша децентралізація функцій держави (дискусії з даного питання тривають уже доволі довго), перетворення ЄПФО на власне джерело доходу місцевих бюджетів, адже як результат відчутно зросте мотивація територіальних органів влади до збільшення власних податкових надходжень за рахунок залучення на територію своєї юрисдикції нових платників<sup>11</sup>.

Ще одна реальна можливість для податкової конкуренції на місцевому рівні з'явиться у разі запровадження податку на нерухоме майно, якщо місцева влада дістане змогу варіювати ставки оподаткування. До цього вестиме також і здійснення адміністративно-територіальної реформи, результатом якої може стати скорочення залежності доходів громад від міжбюджетних трансфертів.

Усе сказане зумовлює необхідність подальших досліджень щодо можливого посилення фіскальної конкуренції на місцевому рівні внаслідок змін в інституційній структурі сектору державного управління для того, щоб мінімізувати її шкідливі прояви і розробити відповідні рекомендації стосовно регулювання фіскальної діяльності місцевих органів влади в нових умовах.

<sup>11</sup> Окреслені в цьому абзаці заходи були певною мірою відображені в урядовому проекті антикризових заходів (жовтень 2008) у частині, присвяченій зміцненню стійкості місцевих бюджетів.