



ГРОШІ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

В. П. Синчак

доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри менеджменту, фінансів та кредиту
Хмельницького університету управління та права

УДК 336.221

АМБІВАЛЕНТНІСТЬ МІСЦЕВОГО КОМУНАЛЬНОГО ПОДАТКУ

У статті розглянуто проблемні питання функціонування місцевого комунального податку. Установлено неоднозначність складових комунального податку й обґрунтовано доцільність їх упорядкування.

В статье рассмотрены проблемные вопросы функционирования местного коммунального налога. Установлена неоднозначность составляющих коммунального налога и обоснована целесообразность их упорядочивания.

The article discusses the problem issues of functioning of the local municipal tax. It is determined the ambiguity of components of municipal taxes and proved the expediency of their arrangement.

Важлива роль у формуванні власних доходів місцевих бюджетів відводиться місцевим податкам і зборам, запровадженим на відповідній території. Останнє особливо стало актуалізуватись у період переорієнтації місцевих громад на самостійне розпорядження бюджетними коштами, що добре простежувалось у бюджетному процесі в 2009 році. Проте досягти достатньої фінансової забезпеченості можливо за наявності відповідних місцевих податків і зборів, які через відсутність об'єктів оподаткування або незначну їхню величину ще не спроможні задовольнити фінансові інтереси органів місцевого самоврядування. Усе це у повній мірі стосується й місцевого комунального податку, що й викликає проблему наукового характеру та потребує її дослідження.

Проблематика формування доходів місцевих бюджетів України є предметом наукових досліджень у працях нинішніх науковців та відомих у минулому вчених, які небезпідставно звертають увагу на малу фінансову роль місцевих податків і зборів [1, с. 21], вказують на необхідність підвищення їхньої ефективності [2, с. 93] й пошуку нових форм і методів їх планування [3, с. 273], доцільність реформування системи місцевого оподаткування [4, с. 115] з урахуванням досвіду Європейських країн, в яких частка цих платежів складає основу формування місцевих бюджетів [5, с. 75].

Віддаючи належне науковим надбанням, здійсненим у царині теоретичних

© Синчак В. П., 2010.



площин і практичних аспектів формування доходів місцевих бюджетів України, слід зазначити, що в наведених публікаціях поза увагою дослідників залишаються питання окремих елементів системи місцевого оподаткування, до яких, зокрема, належить комунальний податок.

З огляду на вищезазначене, метою статті є узагальнення теоретико-методичних засад функціонування комунального податку в Україні та визначення її обґрунтування властивої роздвоєності його складових з метою приведення їх у відповідність і цілісність як необхідної системи місцевого оподаткування в контексті обмеженості фінансових ресурсів територіальних громад.

Реформування системи місцевого оподаткування в Україні у 90-х роках ХХ ст. зумовило необхідність запровадження цілого переліку місцевих податків і зборів, окремі з яких й у теперішній час справляються відповідно до Декрету Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки та збори” від 20 травня 1993 року № 56–93 [6] (далі — Декрет № 56–93) та Закону України “Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 року [7]. Однак, як показує аналіз нормотворчої роботи та практика функціонування місцевих податків і зборів, в окремих з них недостатньо враховуються сучасні реалії розвитку економічних процесів в Україні, особливості формування деяких інших елементів, зокрема об’єкта оподаткування, назви платежу, визначення чіткого переліку платників, що цілком слушно викликає ряд запитань з боку останніх. Зазначене у достатній мірі стосується комунального податку, обчислення якого здійснюється із застосуванням двох важливих складових:

- 1) неоподаткованого мінімуму доходів громадян;
- 2) середньооблікової чисельності працівників підприємства.

Окрім зазначеного, варто зупинитись і на окремих аспектах, які стосуються назви комунального податку. Для цього доцільно дослідити етимологію слова «комунальний», яке, як очевидно з тлумачного словника української мови, має декілька витоків у значенні терміна “комуна”, під яким, з одного боку, розуміється дещо спрощене визначення міської громади, а з іншого — більш осучаснене поняття адміністративно-територіальної одиниці місцевого управління. Тому, якщо дотримуватись такого підходу, то з цієї точки зору комунальний податок необхідно розглядати як обов’язковий платіж, що сплачується до місцевих бюджетів територіальних громад.

Проте таке судження викликає певну полеміку, оскільки до бюджету територіальної громади надходить не лише комунальний, але й інші види місцевих податків і зборів, які мають свої властиві їм назви. Якщо ж до кінця дотримуватись такого підходу, то з цієї позиції всі вони повинні також мати це узагальнене найменування, хоча, виходячи з їхньої класифікаційної ознаки, їх і так уже об’єднано в окрему підгрупу “Місцеві податки і збори”.

Останнє ще більше переконує в тому наскільки неоднозначним, здавалося б на перший погляд, є таке нескладне питання, як назва платежу державі. Саме з цих причин, вважаємо, що така гетерогенність назви комунального податку не сприяє його сприйняттю та підвищенню рівня податкової культури населення. Мабуть тому, як показують результати нашого дослідження, респонденти дуже часто ототожнюють його з комунальними платежами, які аж ніяк не відносяться до податку, а є платою за надані послуги з найму житла у будинках державного, муніципального і приватизованого житлового фонду.

Безперечно, збереження чинної назви комунального податку можливе, проте поряд із цим було б доцільно, щоб його елементи або їх складові хоча б частково їй відповідали. Бо якщо поєднувати її лише з місцем зарахування платежу, як це характерно для неї в теперішній час, то, як вище доведено, вона не завжди сприйматиметься однозначно.

Дещо іншого змісту комунальному податку, як нам видається, може надати джерело його утворення в поєднанні з цільовим призначенням платежу. Йдеться про встановлення додаткових ставок до окремих загальнодержавних податків і



зборів, за якими частина коштів зараховуватиметься до місцевих бюджетів для цільового використання, зокрема, на комунальні потреби органів місцевого самоврядування. Вважаємо, що цей напрямок в організації справляння місцевого комунального податку, беручи до уваги низьку його фіскальну роль, був би більш ефективним для місцевих бюджетів.

У продовження до наведеного вище лише зауважимо, що на таку модель запровадження місцевих податків і зборів в Україні радять перейти й деякі інші вітчизняні науковці, котрі пропонують встановлювати місцеві надбавки до найбільш суттєвих податків, які надходять до бюджетів усіх рівнів [8, с. 60]. Тому ми підтримуємо думку відомих в Україні вчених-фінансистів В. М. Федосова та С. В. Львовичкіна стосовно віднесення до місцевого оподаткування акцизного податку з встановленням його у вигляді надбавки до загальнодержавного [9, с. 46]. Адже за такого порядку зрівнювалися б можливості одержання коштів як для державного, так і місцевих бюджетів, оскільки у цьому випадку багато що залежало від величини встановленої ставки оподаткування та податкової культури суб'єктів податкового процесу, що й сприяло б зменшенню витрат на податкову звітність та проведення податкового контролю. Таке розширення бази оподаткування значно підвищувало б і фіскальне значення податку для місцевих бюджетів, що особливо важливо. Адже саме останнього, з точки зору формування власних доходів органів місцевого самоврядування, найбільше не вистачає в чинних нині місцевих податках і зборах.

Не менш полемічним є це питання тоді, коли чинний платіж розглядати з позиції того, для кого він передбачений, зокрема платника податку. Як нам видається, за чинної його назви в суспільстві може сформуватись хибна думка стосовно останнього. Безумовно, що підстави для такого висновку також є. Хоча, як зазначено в Декреті № 56–93, цей податок справляється з юридичних осіб, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських підприємств. Однак це вже стає зрозуміло з самого законодавчого документа, в якому визначається коло осіб, які мають його платити до місцевих бюджетів.

Продовження цієї полеміки дозволяє зробити й інші припущення. Особливо, якщо до уваги взяти порядок обчислення комунального податку, граничний розмір якого не повинен перевищувати 10 % річного фонду оплати праці, обрахованого з офіційно визначеного неоподаткованого мінімуму доходів громадян, помноженого на середньооблікову чисельність працівників за звітний податковий період. Амбівалентність такого підходу дозволяє узагальнити, що для визначення його суми до бюджету спочатку необхідно розрахунково встановити оподатковувану частину (нормативну величину фонду оплати праці працюючих), а потім — середньооблікову чисельність персоналу підприємства, за який, по суті, і сплачується податок.

На терені першого критерію варто зупинитись більш ґрунтовно, оскільки він має визначальне практичне значення при встановленні податкової бази та формуванні другої складової, необхідної для остаточного обчислення податку. Для такої аргументації підстав більше, аніж достатньо. Дискусія тут може вестись лише стосовно величини неоподаткованого мінімуму, який не змінюється з часу проведення в Україні грошової реформи (вересень 1996 р.). Та й сама назва “неоподаткований мінімум” вже давно не відповідає своїй суті та призначенню, між іншим, ще з 2004 р., тобто з часу застосування податкової соціальної пільги для обчислення податку з доходів фізичних осіб. Хоча в інших нормативно-правових актах, як і в Декреті № 56–93, цей показник й далі успішно використовується. Звісно, з погляду формування місцевих бюджетів, щорічне збільшення величини податкової соціальної пільги та незмінності неоподаткованого мінімуму, з одного боку, підтверджує логічність її застосування і для нарахування комунального податку, а з іншого — недосконалість чинного законодавства, що не сприяє збільшенню податкової бази та сумі надходжень, а відтак і автономності органів місцевого



самоврядування.

Ще одним напрямком збільшення податкової бази в комунальному податку могла б стати законодавчо встановлена мінімальна заробітна плата. Її застосування для обчислення цього платежу, безперечно, як і у попередньому випадку також потребує внесення змін до чинного Декрету № 56-93.

З приводу другої складової, то вона, на наш погляд, не може викликати заперечень взагалі. Так, здійснюючи набір персоналу, менеджер має можливість відразу підрахувати, яку суму комунального податку підприємство буде сплачувати за необхідну йому чисельність працівників. Тобто, знаючи величину першого з них (неоподатковуваний мінімум) та ставку податку, можна планувати штатний розпис підприємства. І, навпаки, не маючи цих зовнішніх чинників, установлених державою, таку роботу, безумовно, проводити можна, але у майбутньому вона потребуватиме коригувань.

За такої послідовності розгляду цього питання доводиться констатувати й недолік методичного характеру, що простежується в комунальному податку. Мається на увазі об'єкт оподаткування, який, до речі, не зазначений у законодавчому акті для цього платежу. Вважаємо, що такий підхід є недостатньо обґрунтованим, оскільки у цьому разі втрачається визначальна складова в оподаткуванні, що вже важливо з точки зору теорії податків. Безперечно, її наявність значно спростила б пошук назви останнього.

Проте, на нашу думку, однозначно визначити об'єкт оподаткування в комунальному податку також непросто. Адже, по-перше, для його розрахунку враховується середньооблікова чисельність працівників, і, по-друге, визначається величина розрахункового (нормативного) фонду оплати праці цих осіб, що й впливає на суму податку. Тож, якщо віддати перевагу першому чиннику, то об'єктом оподаткування у цьому випадку можна вважати середньооблікову чисельність працівників підприємств, установ та організацій. За такого підходу, по суті, ми матимемо справу не з комунальним податком, а з податком на трудові ресурси. На нашу думку, така назва найбільше відповідала б цьому місцевому платежу, яка, до того ж, узгоджувалася б і з визначенням нами об'єктом оподаткування.

З іншого боку, якщо об'єктом оподаткування вважати другий названий фактор, зокрема, розрахунковий фонд оплати праці, то у такому випадку комунальний податок стає найбільш наближеним до податку з нормативного фонду оплати праці працівників підприємств, установ і організацій. У цьому випадку потребує обґрунтування лише сам термін "нормативний фонд оплати праці" та можливість його реалізації в податковому законодавстві, особливо, якщо врахувати тенденції запровадження платежів із ідентичними об'єктами оподаткування, що характерно простежувалось у першій половині 90-х років, коли набрав чинності й Декрет № 56-93. Не варто забувати й того, що для окремих платників, перед запровадженням цього нормативно-правового акта, з таким об'єктом оподаткування функціонували податки, які справлялись ще з часів колишнього Радянського Союзу. Йдеться про податок на фонд оплати праці колгоспників, тобто працівників колективних сільськогосподарських підприємств, які ще не реформувались у той час. Причому за порядком обчислення він майже нічим не поступався чинному нині комунальному податку (більш детально про це див [10, с. 174-178]).

Тут доцільно зауважити, що саме в цей період особливо гостро почала вестись дискусія стосовно зменшення податкового навантаження на фонд оплати праці працівників підприємств. Так, провівши аналіз відрахування платежів до позабюджетних фондів, зокрема Фонду ліквідації наслідків чорнобильської катастрофи, академік М. Я. Дем'яненко, у той час, писав, що підхід до формування цього фонду (по відношенню до фонду оплати праці і з включенням у собівартість) визнати обґрунтованим не можна [11, с. 18]. Тож, не важко передбачити, що чергове запровадження податку, навіть на нормативний фонд оплати праці в місцевому оподаткуванні, було б сприйняте неоднозначно. Напевне, це й стало основним



критерієм при визначенні найменування комунального податку та відсутності у законодавчому документі назви об'єкта оподаткування, який залишився замаскований для "пересічного" платника податку.

Відтак не лише у загальнодержавних цільових зборах, але й у місцевому оподаткуванні почав функціонувати податок, що обчислювався, хоча й приховано, з фонду оплати праці працівників підприємств, нехай і з нормативного чи часткового, але все ж таки з фонду оплати праці. Безперечно, за наявності такого очевидного об'єкта оподаткування, який, до того ж, визначено законодавчо, його практично важко приховати через особливості обчислення оподаткованої величини нормативного фонду оплати праці. Хоча останнє не спростується і не заперечується, бо незалежно від рівня податкової культури в суспільстві, бажання ухилитись від сплати податку завжди виникатиме. Змінюватимуться лише форми і методи ухилень. Однак у випадку з комунальним податком, на нашу думку, така можливість, якщо і не відкидається повністю, то у будь-якому разі зводиться до мінімуму. Тут не береється до уваги податкова антикультура платників, за якої можливі незаконні методи ухилення від його сплати (неповний робочий день працівників, свідоме заниження їхньої середньооблікової чисельності і т. п.), а якраз навпаки, маються на увазі особи з високим рівнем обізнаності в питаннях податкового законодавства.

Звісно, що за таких умов значно розширюється можливість одержання стабільних фінансових ресурсів. Адже його ініціатори у першу чергу, напевне, саме й виходили з необхідності задоволення місцевих потреб за рахунок одного із джерел формування місцевих бюджетів, оскільки, як зауважують окремі автори [12, с. 15], значна частина їх коштів спрямовується на вирішення соціально-побутових, культурних та інших проблем регіону, а обсяг таких витрат безпосередньо зумовлений кількістю населення певної територіально-адміністративної одиниці.

Можна припустити, що саме останнє й стало підставою для визначення комунального податку із середньооблікової чисельності працівників, як основи для обчислення витрат, а відтак і доходів місцевих бюджетів у розрахунок на одну особу, яка працює на підприємстві та проживає на відповідній території органів місцевого самоврядування.

Між тим однозначно з такою його назвою також не можна погодитись, оскільки, як вже нами обґрунтовувалось раніше [13], назва кожного з них повинна відображати об'єкт оподаткування, що характерно для більшості загальнодержавних та місцевих податків і зборів. Це аксіома, якою недоцільно нехтувати та необхідно враховувати при запровадженні будь-якого платежу. І, навпаки, за недотримання цього правила в системі оподаткування з'являтимуться податки, які, з одного боку, буде важко прийняти, бодай за назвою, а з іншого — неможливо навіть уявити, яким чином можливо практично досягти їх стовідсоткової сплати, якщо вже на першому етапі запровадження спостерігатиметься така їхня неприйнятність у суспільстві, частина якого, як відомо, і має стати у майбутньому їх платниками або виконуватиме роботу з розрахунків із бюджетами як представники платників податків в якості податкових агентів.

Важливим, на наш погляд, є й питання визначення платника комунального податку та тих осіб, які, відповідно до законодавства, звільнені від його сплати. Річ тут у тім, що, з одного боку, Декрет № 56–93 у загальному вигляді чітко встановлює коло осіб, на яких розповсюджується податкова повинність, а з іншого — через надання права органам місцевого самоврядування визначати їх безпосередній перелік у межах дії цього законодавчого акта, складається ситуація, за якої до їх списку, за рішеннями окремих місцевих рад, відносяться бюджетні установи, організації, які отримують дохід від господарської та комерційної діяльності та від надання платних послуг (виходячи із чисельності робітників, які займаються цією діяльністю) [14]. Хоча у самому Декреті № 56–93 така норма відсутня, а навпаки, лише зазначено, що комунальний податок справляється з юридичних осіб, крім бюджетних установ, організацій [6].



Отже, як наведено вище, законодавчий акт не передбачає відносити бюджетні установи та організації до списку платників. Однак окремі нормативні акти органів місцевого самоврядування не відкидають такої можливості, що, по-перше, можна розцінювати як порушення вимог чинного законодавчого акта, і, по-друге, свідчить про необхідність внесення змін до цього документа у зв'язку з втратою актуальності окремих його положень унаслідок розширення переліку платних послуг, які при прийнятті Декрету № 56–93, через об'єктивні обставини ще не могли бути враховані в діяльності бюджетних установ.

Суттєвих змін, як нам видається, потребує й підхід до іншої категорії осіб, які, за чинного порядку, не відносяться до платників комунального податку. Тут маються на увазі планово-дотаційні підприємства. Стосовно них, то це може викликати певні заперечення, оскільки така термінологія як планово-дотаційні підприємства не зовсім узгоджується з умовами господарювання в ринковій економіці. Хоча і не відкидається, оскільки це особливо актуально на початку її становлення, коли, власне, в Україні й відбулось прийняття Декрету № 56–93. Проте саме це визначення найбільше потребує уточнення. Адже його, до речі, не сформульовано чинними законодавчими документами, а відтак на практиці дуже важко визначити, які з підприємств мають відноситись до цієї групи осіб. Вважаємо, що у будь-якому випадку їх перелік має подаватись відповідними органами до державних податкових інспекцій, а ті у свою чергу — доводити цей список до платників податків.

Таким чином, проведений аналіз механізму функціонування місцевого комунального податку переконує в суперечливості та роздвоєності властивих йому складових, що лише спотворює сутність і зміст цього платежу. Останнє стосується й практичних аспектів. Особливо коли відбувається формування податковою службою списків платників, а відтак і залучення до сплати комунального податку осіб, які, в одному випадку, повинні його сплачувати, але через невизначеність законодавства та високу податкову культуру (вміння оперувати чинними нормативними актами тощо) мають можливість ухилитись від податкових зобов'язань. І це при тому, що інші, навпаки, можуть бути залучені до виконання такої повинності (відповідно до локальних рішень органів місцевого самоврядування) навіть у разі невідповідності цьому статусу.

Список використаних джерел

1. Кириленко, О. П. Актуальні проблеми місцевих фінансів в Україні [Текст] / О. П. Кириленко // Розвиток фінансової системи України в умовах ринкових трансформацій : зб. матеріалів III Всеукр. міжвуз. наук.-пр. конф. вчених, викладачів та практичних пр-ків, 16–17 лют. 2006 р. — Вінниця : Книга-Вега, 2006. — Т. 1.
2. Маркова, Л. Г. Місцеві податки і збори як чинник формування доходів місцевих бюджетів [Текст] / Л. Г. Маркова, В. Б. Хмельницька // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії: Економічні науки. — 2009. — № 1 (21). — С. 93–101.
3. Осадчук, Н. В. Формування доходів місцевих бюджетів в умовах перехідної економіки [Текст] / Н. В. Осадчук // Стан і проблеми трансформації фінансів та економіки регіонів у перехідний період : зб. наук. пр. III Міжнар. наук.-пр. конф. — Хмельницький, 2005.
4. Дулік, Т. О. Актуальні питання місцевого оподаткування та напрямки його реформування [Текст] / Т. О. Дулік, І. З. Шукіс // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії. Економічні науки. — 2008. — № 1 (19). — С. 115–122.
5. Панасюк, Л. В. Місцеві бюджети як основа фінансового забезпечення місцевих органів влади [Текст] / Л. В. Панасюк // Наука й економіка. — 2008. — № 1 (9). — С. 73–78.
6. Про місцеві податки та збори : декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. № 56–93 [Текст] // ВВР. — 1994. — № 87. — Ст. 180.
7. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР “Про систему оподаткування” : Закон України від 02.02.1994 р. № 3046/1994 [Текст] // ВВР. — 1994. — № 21. — Ст. 130.
8. Хорошева, Е. И. Направления совершенствования механизма местного налогообложения [Текст] / Е. И. Хорошева // Финансы, учёт, банки [сб. науч. трудов; под общ. ред. П. В. Егорова]. — Донецк : ДонНУ, 2002. — Вып. 8. — Ч. 1.
9. Федосов, В. М. Проблеми розбудови податкової системи України [Текст] / В. М. Федосов, С. В. Львовичкін // Фінанси України. — 1999. — № 6. — С. 40–49.
10. Синчак, В. П. Оподаткування доходів працівників сільськогосподарських підприємств [Текст]



- / В. П. Синчак // Ринкова трансформація економіки АПК : [кол. монограф.] у чотирьох частинах / за ред. П. Т. Саблука, В. Я. Амбросова, Г. Є. Мазнева. — К. : ІАЕ, 2002. — Ч. 3: Фінансово-кредитна система. — 2002. — 477 с.
11. Фінансовий і ціновий механізм АПК в умовах переходу до ринку [Текст] / [П. Т. Саблук, М. Я. Дем'яненко, О. М. Шпичак та ін.] ; за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка. — К. : Урожай, 1993. — 350 с.
12. Біленчук, П. Д. Місцеві податки і збори: правове регулювання [Текст] : [навч. посіб.] / П. Д. Біленчук, М. Т. Задояний, В. А. Форостовець ; за ред. П. Д. Біленчука. — К. : Атіка, 1999. — 117 с.
13. Синчак, В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика [Текст] : [монограф.] / В. П. Синчак / Акад. аграр. наук; ННЦ "ІАЕ"; Хм. ун-т упр-ня та права. — К. ; Хмельницький : ХУУП, 2008. — 476 с.
14. Про внесення змін до положень про місцеві податки та збори : рішення Запорізької міської ради від 30.11.2005 р. № 6. [Електронний ресурс]. — Режим доступу до рішення : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ZP050225.html.

Надійшла до редакції 01.06.2010

