Одной из задач, которую предполагается решать в рамках стратегии налоговой реформы, разработанной группой под руководством Владимира Ланового, является бюджетная децентрализация. Но в рамках новой концепции, как и в свое время при подготовке Бюджетного кодекса Украины, эта проблема сводится к повышению бюджетной самостоятельности местных органов власти и увеличению доходов местных бюджетов. Хотя опыт последних лет убедительно свидетельствует: такая постановка вопроса не позволяет создать бюджетную систему, содействующую ответственному исполнению функций публичной власти и эффективному использованию ресурсов национальной экономики.

Межбюджетные отношения — это прежде всего распределение полномочий между органами государственной власти и органами местного самоуправления и только затем — распределение обязательств по расходам и доходных источников между бюджетами разных уровней. Причем речь должна идти не просто о распределении бюджетных полномочий, но и в широком смысле — полномочий по предоставлению общественных благ и услуг, а также выполнению социальных обязательств государства.

Согласно общим положениям теории государственного права, распределение полномочий между разными уровнями власти в рамках национального государства может основываться либо на принципе автономии, либо на принципе управления. Использование принципа автономии — это когда жители населенных пунктов добровольно объединяются в территориальную общину и сами решают, какие компетенции они (совместно с другими общинами) передают вышестоящим органам власти.

Принцип управления применяется в рамках единого национального государства для формирования структур, которые обеспечивали бы наиболее эффективную организацию государственного управления, в частности — деятельность органов местного самоуправления. Самоуправление общин существует в рамках государства и не является правом против государства. На принципе управления базируется распределение полномочий между органами власти и формирование бюджетных систем в большинстве европейских стран.

Ныне в Украине во многих случаях имеет место противопоставление местного самоуправления и государства, хотя, согласно действующему законодательству, гарантии местного самоуправления, как и в других унитарных государствах, рассматриваются в организационном смысле — как право территориальных общин самостоятельно решать вопросы местного уровня в рамках Конституции и законов Украины. До сих пор четко не разграничены полномочия местных государственных администраций и органов местного самоуправления, в том числе не определены функции, которые они должны исполнять под свою ответственность. Более того, возможно делегирование не только полномочий органов государственной власти органам местного самоуправления, но и наоборот — полномочий органов местного самоуправления (через посредничество районных и областных советов) местным государственным администрациям.

Следует подчеркнуть, что передача полномочий предполагает иерархическую зависимость того, кому их передают, от того, кто их передает, и означает ограничение свободы первого. Теоретически, источник делегированных полномочий может отменять решения того, кому эти полномочия передаются. Следовательно, относительно делегированных полномочий (например, по управлению объектами совместной собственности сел, поселков и городов) областная государственная администрация должна находиться в иерархической зависимости от городских и сельских советов, которые, в свою очередь, могут отменять решения, принимаемые «подчиненным» им органом (сельский совет должен иметь возможность отменить решение областной администрации). На самом деле ничего подобного, конечно же, не происходит. Это законодательное противоречие означает отсутствие четкого определения прав и функций органов местного самоуправления (а следовательно, и сфер их ответственности), что приводит к конфликту интересов местных государственных администраций и органов местного самоуправления.

В рамках унитарного государства предоставление органам местного самоуправления таких полномочий, которые потом нужно передавать другому уровню власти, свидетельствует о том, что либо их распределение не отвечает критериям экономической эффективности, либо передача этих полномочий органам местного самоуправления нецелесообразна, например, по политическим соображениям. Следовательно, реальная децентрализация бюджетной системы требует решения стратегических вопросов децентрализации системы государственного управления и формирования структур, которые бы обеспечивали эффективную организацию системы публичной власти в стране.

Учет интересов населения при формировании местных бюджетов способствует повышению налоговой морали в обществе, поскольку уклонение от уплаты налогов — одна из форм осознанной защиты граждан от деспотизма и чрезмерных аппетитов государства.

В этом смысле показательны результаты опросов населения Скандинавских стран. Действительно, высокие налоговые ставки в Дании находят широкую поддержку в обществе, поскольку население высоко ценит услуги, которые оно получает от государства благодаря налогам. Исследования, проведенные в Финляндии, показали, что качество и объем услуг в системе здравоохранения — более важные факторы при выборе места жительства, чем размер налоговых ставок, устанавливаемых местными властями. Многие граждане готовы платить более высокие налоги, если им будет гарантировано высокое качество медицинского обслуживания.

В 2003—2005 годах доходы местных бюджетов, которые не учитываются при определении объема межбюджетных трансфертов, составляли менее 18% доходов местных бюджетов Украины, тогда как в 2000 году (до вступления в действие положений Бюджетного кодекса Украины) соответствующие виды доходов обеспечивали почти 35% поступлений. По сравнению с 2000-м объем доходов, не учитываемых при определении межбюджетных трансфертов, уменьшился с 2,4% ВВП до 1,0%, то есть почти в 2,5 раза, тогда как объем доходов, которые учитываются при определении межбюджетных трансфертов, достаточно устойчив (в % ВВП) и имеет тенденцию к возрастанию — с 4,2% ВВП в 2000 году до 4,6% ВВП в 2005-м.

В 2004 году был зафиксирован минимальный (с 1991-го) уровень доходов местных бюджетов (без трансфертов из госбюджета) — 6,6% ВВП, в 2005-м он несколько увеличился (до 7,2% ВВП). Однако по сравнению с другими странами этот показатель достаточно высок и превышает доходы местных бюджетов многих унитарных стран ОЭСР. Более высокие показатели зафиксированы только в Скандинавских странах (11,3—18,5% ВВП) и Исландии (9,8% ВВП), но там выше и общий уровень налогов и обязательных платежей (Украина в 2005-м — около 39% ВВП, развитые страны Европы — около 41% ВВП, Скандинавские страны и Исландия — 42—52% ВВП).

Более того, в странах ОЭСР наблюдаются значительные различия в объемах средств, предоставляемых в распоряжение местных органов власти, — от 31,0% ВВП (в Дании) и 21,1% (в Швеции) до 0,4% ВВП (в Греции, где государственные расходы почти полностью финансируются из центрального бюджета, объем которого составляет примерно 37% ВВП). Следовательно, широко обсуждаемая проблема достаточности доходов местных бюджетов не может решаться независимо от общего допустимого для конкретной страны уровня налоговой нагрузки на экономику и объема социальных обязательств государства. В условиях Украины вряд ли возможно одновременное решение задач повышения доходов местных бюджетов и уменьшения ставок всех основных налогов, как это предлагается в Стратегии налоговой реформы.

Высокий уровень доходов местных бюджетов в Скандинавских странах достигается не только за счет налогов, но и трансфертов, обеспечивающих от 22 до 40% их доходов. В европейских странах с переходной экономикой также нет единого «стандарта» формирования доходов местных бюджетов. Так, объем доходов местных бюджетов составляет от 15,2% ВВП в Польше до 2,9% ВВП в Словакии, то есть отличается более чем в пять раз. В Словакии и Венгрии при сходных уровнях налогов (1,5—2,1% ВВП) доходы от трансфертов составляют соответственно 0,5 и 6,3% ВВП. В последние годы в Венгрии и Словакии общий уровень доходов местных бюджетов оставался неизменным, тогда как в Чехии и Польше он возрос. В Польше это произошло за счет увеличения как налогов, так и трансфертов из центрального бюджета.

Часть трансфертов в доходах местных бюджетов определяется степенью самостоятельности органов местного самоуправления и подходами к выравниванию условий жизни по территории страны. В большинстве стран ОЭСР налоги, поступающие в местные бюджеты, не превышают 5% ВВП и включают не только налоговые поступления исключительно в местные бюджеты, но и общегосударственные налоги, которые распределяются между центральным и местными бюджетами. Налоговые поступления в местные бюджеты зачастую формируются за счет налогов на недвижимость и налогов на доходы (правда, они могут поступать не только в местные бюджеты, но и в центральный).

В последние годы в Украине проблема формирования местных бюджетов решалась преимущественно путем выравнивания финансовых возможностей. Изменение системы межбюджетных отношений после вступления в силу Бюджетного кодекса привело к высокой степени выравнивания расходов местных бюджетов. Если в 1999 году минимальный уровень этих расходов в областном разрезе отличался от среднего почти на 35%, а коэффициент межрегионального варьирования затрат составлял 22%, то в 2004-м всем областям было обеспечено не менее 89% средних затрат, а коэффициент их варьирования уменьшился до 7%. Высокая степень выравнивания расходов была достигнута и по расходам бюджетов городов областного значения, районов.

В 2002—2004 годах отличие между минимальным и максимальным уровнем бюджетных расходов в расчете на душу населения достигало примерно 40%, тогда как в 1999-м (то есть до принятия Бюджетного кодекса) — двух с половиной раз. В 2004-м расходы местных бюджетов большинства регионов превышали 92% среднего по областям Украины уровня (и только в Сумской, Тернопольской и Луганской областях составляли 89—90%).

Высокая степень выравнивания расходов местных бюджетов стала возможной вследствие ограничения налоговых гарантий для местных бюджетов и увеличения части трансфертов в доходах. Если в 1999 году налоговые поступления составляли 68,1% доходов местных бюджетов, а трансферты — 18,3%, то в 2004—2005 годах доля налоговых поступлений уменьшилась до 46,2—44,0%, а трансфертов — возросла до 42,5—43,5%. Налоговые полномочия местных органов власти фактически ограничиваются местными налогами и сборами, а также правом изменять ставки единого налога для субъектов малого предпринимательства. Это значит, что органы местного самоуправления фактически лишены полномочий, которые позволяли бы им приводить расходы местных бюджетов в соответствие с возможностями их финансирования.

Безусловно, выравнивание финансовых возможностей местных бюджетов в некоторой степени необходимо — как с целью выполнения социальных обязательств государства, так и с экономической точки зрения, для предупреждения неэффективного межрегионального перемещения капитала, труда, других факторов производства. Однако следует обратить внимание на негативные экономические последствия такой политики для решения задач развития регионов и расширения их налоговой базы.

Так, в 2004 году расходы местных бюджетов 13 областей Украины были выше, чем сумма всех налогов, собранных на территории соответствующей области (в 1999 году таких областей было пять). Это стало возможным благодаря трансфертам из Государственного бюджета Украины (в форме дотаций выравнивания и целевых субвенций на решение неотложных проблем отдельных регионов). На эти цели в 2004 году было израсходовано 16,8 млрд. грн., что составляет 4,9% ВВП, а в 2005-м — 23,4 млрд. грн. (5,6% ВВП) *(рис. 1).* По сравнению с 1999 годом номинальный объем трансфертов возрос почти в восемь раз.

В 2004 году за счет трансфертов формировалось от 29 до 66% доходов местных бюджетов регионов. По сравнению с 1999 годом минимальная доля трансфертов возросла в 6,6 раза.

Необходимость в немалых трансфертах обусловлена тем, что выравнивание бюджетных расходов происходит в условиях значительных (почти пятикратных) межрегиональных различий в уровне налоговых поступлений в расчете на одного жителя *(рис. 2).* За последние годы дифференциация налоговых поступлений в среднем почти не уменьшилась (коэффициент варьирования доходов составляет от 34 до 39%). В 2004—2005 годах в 11 областях уровень налогов не превышал 70% среднего по области показателя (без Киева) (в 1999 году — в девяти областях).

Низкий уровень региональных налоговых поступлений в расчете на одного жителя, как правило, прямо связан с высоким (выше, чем в среднем по стране) уровнем безработицы, низким уровнем инвестиций, в т.ч. прямых иностранных, и в целом — с более низким объемом произведенной в регионе валовой добавленной стоимости. Так, по объему прямых иностранных инвестиций на душу населения (по состоянию на начало 2005 года) регионы Украины отличаются более чем в 10 раз — от 27 долл. США в Черновицкой области до 286 долл. в Киевской, по объему инвестиций в основной капитал — почти в четыре раза (от 2,3 тыс. грн. в Одесской области до 0,6 тыс. грн. в Тернопольской). Уровень безработицы среди лиц трудоспособного возраста (по методологии МОТ) составляет от 6,9% в Днепропетровской области до 12,8—13% в Ривненской и Тернопольской, то есть отличается почти вдвое.

Как видим, рост расходов на дотации и субвенции местным бюджетам вызван значительной дифференциацией условий и уровня развития экономики регионов, а следовательно, и возможностей аккумулирования налогов (подобная ситуация наблюдается и внутри отдельных регионов). Поскольку экономические условия не могут измениться мгновенно, обеспечение определенного минимального уровня расходов местных бюджетов и в дальнейшем потребует централизации немалых средств в госбюджете Украины.

И вообще, решение проблем местных бюджетов не может базироваться на противопоставлении государства и органов местного самоуправления, как это нередко происходит в последние годы. В частности, нельзя не учитывать, что в последнее время финансирование многочисленных пенсионных программ из госбюджета Украины возросло с 4,6 млрд. грн. в 2002 году до 12,6 млрд. у 2005-м, то есть более чем в 2,8 раза. Кроме того, в 2005 году за счет госбюджета был покрыт дефицит Пенсионного фонда Украины, который превышал 16,3 млрд. грн. Естественно, это не могло не привести к снижению доли местных бюджетов в расходах сводного бюджета (с 41,1% в 2002 году до 36,8% в 2005-м).

Высокий уровень социальных обязательств государства, а также высокая степень выравнивания расходов местных бюджетов будут и в дальнейшем определять острую потребность центральных органов власти в финансовых ресурсах. Поэтому они должны принимать участие в поступлениях основных высокодоходных налогов, хотя финансовые потребности регионов также не удастся покрыть, не передав в их распоряжение высокодоходные налоги. Участие органов местного самоуправления в подобных доходах создает стимулы к увеличению налогового потенциала регионов.

Создание условий для привлечения инвестиций и развития предпринимательства является одной из важных функций органов местного самоуправления. Неэффективное (в многих случаях) ее исполнение объясняется, в частности, условиями формирования местных бюджетов: трансферты предоставляются независимо от того, в чем причина более низкого (по сравнению с другими регионами) уровня налоговых поступлений.

Более того, действующий порядок финансирования расходов местных бюджетов фактически является антистимулом расширения налоговой базы. Увеличение налоговых поступлений в экономически более слабых регионах (в результате успешной экономической политики) приводит к уменьшению трансфертов из госбюджета.

Некоторые регионы, местным бюджетам которых предоставляются значительные трансферты из государственного бюджета, имеют не только низкий показатель валовой добавленной стоимости, но и низкий уровень налоговых поступлений в расчете на единицу произведенной в регионе валовой добавленной стоимости. В 2004 году в среднем по областям Украины было собрано 14 коп. налогов в расчете на 1 грн. произведенной валовой добавленной стоимости (по налогам, которые контролируются Государственной налоговой администрацией Украины), при этом в пяти областях налоговые поступления составляли лишь 10—11 коп.

Для развития экономики страны важно, чтобы возможности увеличения расходов местных бюджетов зависели от увеличения их собственных доходов. Но этого можно достичь лишь в том случае, если размеры территориальных общин соответствуют обязанностям, возложенным на соответствующие органы местного самоуправления. Пространственная доступность благ и территория проживания лиц, финансирующих их предоставление, должны максимально совпадать (принцип территориального соответствия), чтобы не возникало желания переложить расходы финансирования благ на третьих лиц. То есть с экономической точки зрения, а следовательно, и с точки зрения создания реальных предпосылок для решения социальных задач в средне- и долгосрочной перспективе следует говорить не о максимальном расширении полномочий (а следовательно, и обязанностей территориальных общин) и безусловном увеличении их доходов, а о том, чтобы эти полномочия отвечали возможностям территориальных общин аккумулировать доходы для финансирования соответствующих расходов.

Когда создание территориальной общины является результатом добровольного объединения граждан, ее участники не только принимают самостоятельные решения о предоставлении необходимых участникам такой общины коллективных (общественных) благ и услуг, но и финансируют их за счет собственных средств. В современной терминологии это означает, что в пределах такой общины выполняются условия институциональной симметрии.

Местные органы власти — поскольку в местный бюджет напрямую поступает слишком малая часть налогов — не заинтересованы заботиться о налогоплательщиках. Но и у населения и субъектов предпринимательской деятельности региона также нет стимулов к легализации своих доходов и уплаты налогов с этих доходов, поскольку нет связи между налогами, которые они платят в местный бюджет, и благами, которые они получают за счет местного бюджета.

Чтобы быть действительно самостоятельными в решении возложенных на них задач, местные органы власти должны также иметь надежные и гибкие источники собственных доходов, которые связывали бы их с частными домохозяйствами и предприятиями. Кроме необходимости решать вопрос введения налога на недвижимость, для повышения заинтересованности местных органов власти в привлечении на свою территорию как предприятий, так и населения целесообразно также изменить систему распределения налога на доходы физических лиц между местными бюджетами. Сегодня этот налог поступает в местный бюджет по месту работы налогоплательщика; его необходимо распределять между местными бюджетами как по принципу места происхождения (по месту работы налогоплательщика), так и по принципу места проживания налогоплательщика.

Зачисление части налога на доходы физических лиц в местный бюджет по месту проживания налогоплательщика позволит, с одной стороны, связать жителей населенных пунктов со своими местными бюджетами (через систему налогообложения); с другой — направить деятельность местных органов власти в соответствии с интересами местных жителей.

Избирая местные органы власти, жители административно-территориальных единиц по сути определяют приоритеты деятельности органов местного самоуправления и в то же время, уплачивая налог со своих доходов, финансируют их реализацию, что означает выполнение принципа территориального соответствия. Таким образом, зачисление налога на доходы граждан согласно принципу места проживания будет способствовать тому, чтобы различия в предоставлении бюджетных благ (или в предоставлении благ более высокого качества) между населенными пунктами определялись различиями в налоговой нагрузке. В таких условиях налог на доходы можно считать платой за пользование муниципальной инфраструктурой.

Другой аргумент в пользу зачисления части налога на доходы физических лиц по месту проживания его плательщика состоит в том, что местные органы власти при формировании бюджета должны ориентироваться на потребности в общественных благах местных жителей. А эти потребности меняются по мере изменения уровня доходов, как и потребности в частных благах. Распределение налога по принципу места проживания будет стимулировать местные органы власти улучшать условия жизни в регионе с целью привлечения дополнительных налогоплательщиков.

Для обеспечения успеха бюджетной децентрализации, предусмотренной в рамках Стратегии налоговой реформы, необходимо:

1. Четко распределить функциональные полномочия органов государственной власти и органов местного самоуправления. Это во многом политическое решение, но в его основу должны быть положены экономические критерии.

2. Упорядочить систему управления объектами коммунальной собственности, а в случае необходимости — осуществить их перераспределение между органами государственной власти и органами местного самоуправления соответственно распределению полномочий по предоставлению общественных благ и услуг.

3. Завершить передачу социальной сферы предприятий местным органам власти.

4. Снизить долю трансфертов в доходах местных бюджетов и расширить налоговые гарантии за счет части налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, установив более справедливые нормы их межрегионального распределения.

Для предприятий или фирм, которые состоят из более чем одного производственного участка или имеют филиалы в других областях, налог на прибыль распределять пропорционально заработной плате, выплаченной этими филиалами. При распределении налога на прибыль между бюджетами разных уровней отказаться от учета формы собственности предприятий, поскольку предприятия всех ее форм пользуются инфраструктурой региона и должны принимать участие в финансировании соответствующих расходов. Доходы от НДС (в той части, которая будет поступать в местные бюджеты), поскольку это потребительский налог, для которого уплата налога и фактическая налоговая нагрузка относятся к разным регионам, распределять между регионами пропорционально количеству жителей.

Расширение финансовой независимости местных органов власти должно происходить параллельно с расширением их обязательств перед налогоплательщиками. Получая в свое распоряжение достаточно налоговых источников, местные органы власти обязаны всегда, когда возникает потребность в дополнительных расходах, давать своим жителям отчет о том, какие дополнительные доходы необходимо для этого мобилизовать, то есть какие дополнительные налоги им придется уплатить.

Итак, результатом децентрализации бюджетной системы Украины должно стать создание такой системы формирования местных бюджетов и межбюджетных отношений, которая обеспечивала бы выполнение условий институциональной симметрии. В этих условиях достигается совпадение экономических субъектов, пользующихся определенными общественными благами, несущих бремя расходов по их финансированию (путем уплаты налогов) и принимающих самостоятельные решения об их предоставлении (в лице органов исполнительной власти или местного самоуправления, которые представляют интересы экономических субъектов как жителей определенной административно-территориальной единицы). Реформирование местного самоуправления (и местных бюджетов) в европейских странах с переходной экономикой происходит именно в направлении обеспечения подобного соответствия.

Поскольку различия в налоговой нагрузке будут определять различия в пользовании бюджетными благами, предоставляемыми в рамках территориальных общин базового уровня, в нынешних экономических условиях перечень функций общин базового уровня не может быть большим. Но они должны быть сферой их исключительных полномочий, то есть полномочий, которые исполняются ими под собственную ответственность и финансируются за счет собственных доходов.

Дальнейший процесс реформирования местных бюджетов Украины (включая межбюджетные отношения) и административно-территориального устройства должен обеспечить постепенное достижение (по более широкому кругу полномочий) территориального соответствия между полномочиями органов местного самоуправления, доходами, переданными в их распоряжение, и расходами соответствующих бюджетов. Как нам представляется, этот процесс будет осуществляться шаг за шагом — по мере (с учетом) развития экономики страны, увеличения доходов государства, совершенствования системы государственного правового контроля, а также по мере формирования институтов гражданского общества.