

УДК 352.07

## УДОСКОНАЛЕННЯ РЕСУРСНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ: ПОДАТКОВІ АСПЕКТИ

**Мирослав ТРЕЦОВ,**

кандидат економічних наук,

здобувач наукового ступеня доктора наук з державного управління кафедри економіки та регіональної економічної політики

Дніпропетровського регіонального інституту державного управління  
Національної академії державного управління при Президентові України

### АНОТАЦІЯ

У статті досліджуються особливості управління ресурсним забезпеченням місцевих бюджетів у податковій сфері. Розглядаються окремі аспекти фіскального впливу органів місцевого самоврядування на ресурсну базу місцевих бюджетів в умовах децентралізації. Сформульовано принципи «ідеального податку», на основі яких повинно здійснюватися управління податками на місцевому рівні. Розкрито методологію управління фіскальними ризиками в ресурсному забезпеченні місцевих бюджетів із відповідним переліком методів та інструментів. Запропоновані заходи щодо вдосконалення адміністрування податку на доходи фізичних осіб і податку на нерухоме майно, зокрема, шляхом зміни методики розрахунку бази оподаткування. Обґрунтовано, що в разі здійснення локального бюджетного вибору важливо збалансувати інтереси членів територіальних громад, політичних і громадських організацій та органів місцевого самоврядування.

**Ключові слова:** місцеві бюджети, ресурсне забезпечення, органи місцевого самоврядування, територіальна громада, податки, фіскальні ризики, податок на доходи фізичних осіб, податок на нерухоме майно.

### IMPROVING LOCAL BUDGETS RESOURCING: TAXATION ASPECTS

**Myroslav TRESCHOV,**

PhD in Economics, Doctorate Candidate, Economy and Regional Policy Department  
of Dnipropetrovs'k regional institute of public administration  
of the National Academy for Public Administration under the President of Ukraine

### SUMMARY

In the article the features of local budgets resourcing management in the tax sphere are investigated. Some aspects of the fiscal impact of local self-governments on the resource base of local budgets under decentralization are considered. The principles of the "perfect tax" are formulated. These principles are the basis of tax administration at the local level. The methodology of fiscal risks management in the local budgets resourcing is disclosed. The appropriate list of methods and tools is determined. Measures to improve the administration of personal income tax and real estate tax are proposed, in particular by changing the methodology for calculating the tax base. It is grounded that in realizing the local budget choice it is important to balance the interests of members of territorial communities, political and public organizations and local self-governments.

**Key words:** local budgets, resource support, local self-governments, territorial community, taxes, fiscal risks, personal income tax, real estate tax.

**Постановка проблеми.** Із впровадженням реформи місцевого самоврядування на засадах децентралізації влади в Україні, спрямованої на посилення фінансової незалежності місцевих бюджетів, фіскальна складова в управлінні ресурсним забезпеченням місцевих бюджетів потребує посилення уваги, оновлення її теоретичного та практичного підґрунтя. Із реалізацією заходів щодо бюджетної децентралізації підвищилася роль органів місцевого самоврядування в забезпеченні місцевої фіскальної політики з метою стабілізації локальної економічної активності в короткостроковій перспективі й сприяння економічному зростанню в довгостроковій перспективі.

**Актуальність теми дослідження.** Податкова система України орієнтована здебільшого на фіскальну функцію без надання належної уваги регулюючій, що негативно впливає на економічну активність, а отже, і на сповільнення темпів економічного зростання, що свідчить про необхідність змін у податковому регулюванні. Напрямок змін повинен відбуватися з дотриманням принципів економічної ефективності, адміністративної простоти, гнучкості, політичної відповідальності та справедливості, що забез-

печить збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів, зокрема і внаслідок виведення економіки з тіні [6, с. 130]. До стратегічних завдань реформування податкової системи України належать такі напрями, як: гармонізація податкового законодавства із законодавством ЄС; забезпечення рівних умов конкуренції в економіці України; зменшення глибини соціальної нерівності [6, с. 134–135]; оптимізація пропорцій у процесі розподілу і перерозподілу ВВП; визначення оптимального співвідношення між ліберальними ринковими та державними методами податкового регулювання економіки; формування нового інституціонального середовища оподаткування [3]; розробка незалежних макроекономічних і бюджетних прогнозів, у тому числі, оцінювання вартості нових політичних ініціатив; визначення оптимальних варіантів бюджетно-податкової політики [11, с. 15]. Формування елементів оптимальної податкової політики виступає одним з основних чинників покращення результатів структурної перебудови місцевої економіки та покращення ресурсного забезпечення місцевих бюджетів.

**Стан дослідження.** «Ресурсне забезпечення місцевих бюджетів» як окрема теоретична категорія досі окремо

не розглядалася як в галузі державного управління, так і економіки. Вже більше 10 років в українському науковому просторі досліджується питання управління місцевими бюджетами. До того ж одні вчені вивчають це питання як складову системи місцевих фінансів, зокрема, такі вітчизняні економісти, як: В. Базилевич, О. Василик, О. Кириленко, О. Кравченко, П. Круш, О. Сунцова, В. Федосов, С. Юрій та ін. Їхні основні дослідження припадають на період 2000–2010 рр., тобто до початку децентралізаційних процесів із прийняттям Бюджетного кодексу України в новій редакції та Податкового кодексу України. Значна увага ними приділяється ролі Державної казначейської служби України та її територіальних підрозділів в ефективності управління бюджетними коштами. Водночас у деякій мірі нівелюється роль органів місцевого самоврядування в цьому процесі та пошук джерел наповнення бюджетів.

Інша група вчених – Л. Кондусова, І. Нескородєва, І. Алексєєнко, О. Жихор, А. Пелехатий – розглядала у своїх напрацюваннях управління фінансовими ресурсами місцевих бюджетів як найбільш ліквідний вид ресурсу. Фінансові ресурси є фактично кінцевим результатом управління, що залишає поза увагою такі стратегічно важливі об'єкти управління, як ресурсний потенціал території та ресурси у множині їх видів.

Т. Крушельницька, Ю. Ганущак, С. Лекарь, І. Луніна, Ц. Огонь, Л. Олійник, В. Суторміна, В. Андрущенко, Л. Трофімова, Г. Білецька, М. Кармаліта, М. Куц, В. Ільшанко, П. Мельник, З. Варналій та ін. акцентують увагу на податкових надходженнях місцевих бюджетів. Погоджуючись із науковцями щодо важливості цього виду бюджетного ресурсу, зазначаємо, що поза увагою залишаються інші джерела доходів (неподаткові, від операцій з капіталом, цільові фонди, трансферти з державного бюджету та місцевих бюджетів інших рівнів), що в умовах децентралізації суттєво звужує погляд органів місцевого самоврядування на ресурсний потенціал території та можливість покращення ресурсного забезпечення місцевих бюджетів.

**Метою статті та завданням статті** є розкриття основних напрямків удосконалення ресурсного забезпечення місцевих бюджетів у податковій сфері.

**Виклад основного матеріалу.** Процес формування доходів місцевих бюджетів теоретично можна розподілити на два етапи: етап локального бюджетного вибору та етап практичної його реалізації [4]. На етапі локального бюджетного вибору проводиться аналіз можливостей та перспектив діяльності суб'єктів учасників суспільного вибору (індивідів, громадських організацій, партій) та правил і процедур, за якими відбувається прийняття фіскальних рішень, а також проводиться аналіз і оцінка альтернатив-об'єктів, з яких робиться вибір.

Критеріями оптимальності податкової політики є забезпечення акумулювання достатніх фінансових ресурсів з одного боку, забезпечення зростання доходів суб'єктів економічної діяльності (доходів домогосподарств та розміру прибутків підприємств), що є чинником розширення бази оподаткування – з другого, укріплення ринкових механізмів саморегуляції та зменшення державного впливу на розвиток економічної системи – з третього [1, с. 149].

Група вітчизняних науковців (Г. Білецька, М. Кармаліта, М. Куц, В. Ільшанко, Л. Трофімова та ін.) зазначають, що аби досягти максимального рівня ефективності податкової політики, необхідно, насамперед: завоювати довіру суспільства та платників податків (тобто переконати громадян у тому, що сплата податків є конституційним та громадським обов'язком, турботою про пенсіонерів та наступні покоління, ознакою цивілізованості суспільства); створити високопрофесійну автоматизовану податкову службу; досягнути вдосконалення і прийняття прозорих

та зрозумілих нормативно-правових актів, які відповідають вимогам ЄС, і процедур податкового адміністрування; запровадити механізм поетапного скорочення податкового тягаря; підвищити податкову культуру платників податків; удосконалити кадрову політику та систему оплати праці працівників податкових органів; автоматизувати всі процеси адміністрування податків; створити єдину, високопрофесійну, етичну команду [2, с. 143].

Своєю чергою, Т. Крушельницька доцільно порушує питання податково-бюджетної консолідації. На перший погляд, розгляд консолідації здається амбівалентним на тлі впровадження бюджетної децентралізації, але консолідація фінансових інтересів і фіскальних прав та повноважень держави в цілому, місцевих владних органів і територіальних громад (особливо в частині міжбюджетних відносин) сприятиме гармонізації відносин місцевої влади і громадян (у сфері податкових відносин, у тому числі шляхом надання податкам відплатного характеру) і забезпечить потужний податковий потік [7, с. 132]. У контексті зміцнення фінансово-економічної самостійності територіальних громад науковець пропонує розглядати податки не лише у фіскальному аспекті (буквально: «наповнити бюджет за всяку ціну»), а ще і як доходи бюджету, що є головним джерелом побудови суспільства добробуту, основою зародження і формування збалансованих суспільно-економічних відносин нового зразка [7, с. 133].

Враховуючи досвід найбільш розвинених країн світу, доцільно надати місцевому самоврядуванню в Україні вищу бюджетну самостійність, а особливо – податковій сфері. Податкова самостійність сприяє підвищенню рівня відповідальності органів місцевого самоврядування за ухвалені управлінські рішення, адже зростання податкового навантаження призводить не лише до збільшення видаткової частини місцевих бюджетів, а й до необхідності обґрунтувати доцільність та ефективність реалізації тих чи інших бюджетних програм за рахунок додаткового залучення ресурсів до бюджету. Крім того, незаперечним є факт, що для органів місцевого самоврядування простіше обґрунтувати встановлення певних податків у конкретних розмірах, які необхідні на фінансування потреб чи проектів територіальних громад. У свою чергу, мешканцям набагато простіше контролювати дії органів місцевого самоврядування, ніж центральних органів влади.

Правила і процедури, за якими повинно відбуватися прийняття фіскальних рішень, характеризують повноваження органів місцевого самоврядування у сфері не лише оподаткування, а й залучення інших джерел до дохідної частини місцевих бюджетів, в тому числі трансфертів з державного бюджету та інших бюджетів місцевого самоврядування, кредитування бюджету. Фактично органи місцевого самоврядування мають визначити рівень оподаткування членів територіальних громад та суб'єктів господарювання відповідно до обраного переліку та якості надання мешканцям публічних послуг.

Умовою оптимальності вибору фіскальної політики органами місцевого самоврядування є надання їм широкі повноважень у сфері мобілізації доходів до місцевих бюджетів. Під час здійснення локального бюджетного вибору важливо збалансувати інтереси мешканців територіальних громад в одержанні публічних послуг, політичних і громадських організацій щодо реалізації їх локальних цілей, платників податків щодо рівня оподаткування та органів місцевого самоврядування щодо виконання ними адміністративно-управлінських функцій. Місцева фіскальна політика має сприяти не лише задоволенню потреб населення, а й забезпечувати розвиток підприємницького середовища, збільшувати прибутки господарюючих суб'єктів, покращувати рівень добробуту найманих

працівників, сприяти підвищенню рівня інвестиційної привабливості територій.

Якісне управління податками на місцевому рівні, на наше переконання, має базуватися на таких ключових аспектах – принципах «ідеального податку»:

- платниками податків є члени територіальних громад;
- податок за своєю суттю не повинен викликати конкуренцію між органами місцевого самоврядування та/або державними органами влади;
- податкова база не повинна бути мобільною, щоб органи місцевого самоврядування могли змінювати ставку податку без переміщення бази оподаткування в іншу територіальну громаду;
- податкова база не повинна легко експортуватися на користь нерезидентів територіальної громади;
- податкова база повинна бути зручною для забезпечення звітності;
- платники податків повинні сприймати встановлені податки як справедливі;
- податок повинен бути простим в адмініструванні та управлінні;
- обсяги стягнення податку повинні бути достатніми для задоволення місцевих потреб, стабільними і прогнозованими (принцип оптимальної «прибутковості») (рис. 1).

Для повноцінного ресурсного забезпечення місцевих бюджетів органи місцевого самоврядування повинні мати доступ до встановлення кількох різних за своїм змістом податків. Такий стан справ дозволить їм гнучкіше реагувати на зміни в економіці, демографії, політичному кліматі, а також інші фактори. Наприклад, податки на нерухомість – стабільне і передбачуване джерело доходів, але вони не збільшуються з економічним зростанням так само швидко, як, наприклад, податок з обороту.

Зарубіжний досвід управління місцевими бюджетами вказує на необхідність більш глибокого розуміння масштабів і характеру фіскальних ризиків та їх наслідків. Ґрунтовні знання та врахування фіскальних ризиків дозволять органам місцевого самоврядування удосконалити ресурсне забезпечення місцевих бюджетів та вживати заходів щодо обмеження їх негативного впливу.

Процес управління фіскальними ризиками в ресурсному забезпеченні місцевих бюджетів можна розділити на чотири етапи: виявлення джерел ризиків, оцінювання їх величини та ймовірність реалізації; оцінювання та ухвалення

рішення щодо доречності вжиття заходів для послаблення впливу фіскального ризику; визначення бюджетних витрат для компенсації наслідків ризиків або їх подолання; розробка та впровадження заходів щодо мінімізації ризиків.

Методологія управління фіскальними ризиками в ресурсному забезпеченні місцевих бюджетів, на нашу думку, повинна будуватися навколо системи таких методів із відповідним переліком інструментів:

- прямий контроль, обмеження та запобіжники. Такі методи є найбільш ефективними для подолання ризиків ендогенного характеру (встановлення додаткових внутрішніх обмежень рішеннями місцевих рад на надання місцевих гарантій, здійснення місцевих запозичень; впровадження диференційованої шкали податків із механізмами стимулювання та примусу в разі недотримання податків у бюджет; встановлення зобов'язань для підприємств, що знаходяться у комунальній власності);
- правила, стимули та інші непрямі заходи. Ці інструменти варіюються в залежності від типу ризику і використовуються більше там, де ризики залежать від ситуації в приватному секторі місцевої економіки (наприклад, впровадження податкових преференцій, регуляторів державно-приватного партнерства);
- перенесення ризику, страхові механізми. Вони використовуються не так часто, як інші інструменти зі зниження фіскального ризику через масштаби місцевого ринку, інституційний потенціал і політекономічні причини;
- виділення бюджетних ресурсів. Передбачає формування резервних фондів або закладання витрат в бюджеті під конкретні ризики (фонди захисту від фінансової кризи, витрати на квазіфіскальну діяльність підприємств комунальної власності, окремі фонди подолання стихійних лих, стабілізаційні фонди як буфер проти низьких цін на сировинні товари).

Найбільш вагомими джерелами власних надходжень місцевих бюджетів є податок на доходи фізичних осіб та плата за землю. Податок на доходи фізичних осіб є в податкових системах майже усіх країн світу. Вважається дієвою формою взаємовідносин між державою та її громадянами і резидентами, яка здійснюється на основі обов'язкового вилучення частини їх доходу для створення централізованого грошового фонду держави для виконання її функцій. Рівень оподаткування доходів фізичних осіб впливає на фінансові ресурси кожного громадянина, особливо тих, які отримують основні доходи у вигляді заробітної плати.

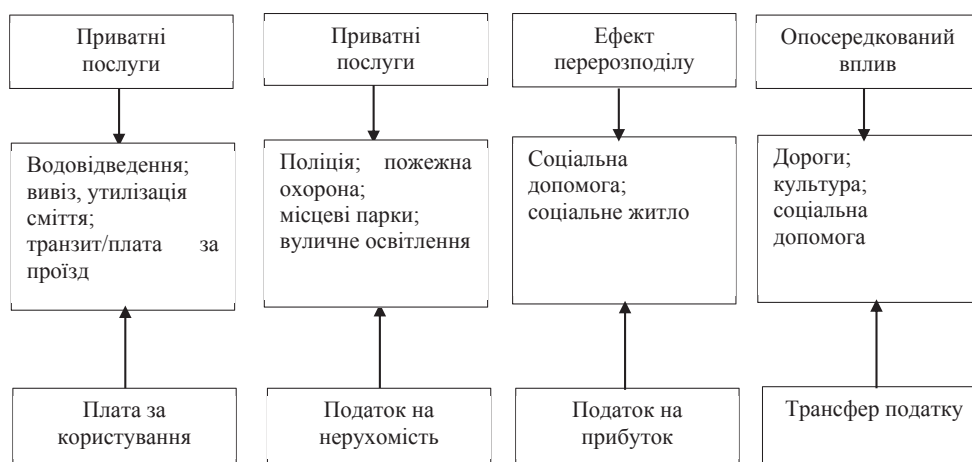


Рис. 1. Моделювання дії принципу оптимальної «прибутковості» податку

Джерело: розроблено автором



До заходів щодо удосконалення адміністрування податок на доходи фізичних осіб в Україні відносимо такі:

- зміна системи розрахунку бази оподаткування шляхом зменшення обсягу отриманих доходів на обсяг видатків, які здійснено з метою одержання доходів;
  - запровадження загальнообов'язкового декларування доходів громадянами;
  - сплата податку за місцем реєстрації (проживання) громадянами, а не суб'єктами господарювання – працевлаштувачами за своєю юридичною адресою;
  - зарахування податку на доходи фізичних осіб з орендної плати за земельні частки (паї) за розташуванням земельної ділянки на території конкретної громади, не до бюджету за податковою адресою орендаря (за В. Мамонова [10, с. 69]);
  - закріплення на законодавчому рівні права органів місцевого самоврядування самостійно визначати ставки податку на своїй території;
  - внести зміни до порядку розрахунку і компенсації нестачі доходів місцевих бюджетів у частині мінімізації практики вилучення коштів місцевих бюджетів до дохідної частини державного бюджету;
  - дозволити, як пропонує Т. Крушельницька [8, с. 35], платникам податків (на загальних підставах) використовувати прибуток, що залишається у його розпорядженні (після сплати податку на прибуток), для забезпечення економічного стимулювання суб'єктів підприємницької діяльності до законної діяльності й запобігання незаконному обігу коштів. Ці кошти можуть бути використані для заохочення персоналу, мотивації підприємницької діяльності й інших потреб у формі, що самостійно обрана підприємством.
- Інший перспективний податок в ресурсній базі місцевих бюджетів – податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. До основних завдань, які повинні бути досягнуті під час оподаткування нерухомості, належать:
- забезпечення надходження належного фінансового ресурсу до дохідної частини місцевих бюджетів на стабільній основі, що задовольнить потребу територіальних громад в коштах на виконання заходів, спрямованих на соціально-економічний розвиток територій;
  - посилення ролі майнового оподаткування в реалізації фіскальної політики, оподаткування «тіньових» доходів;
  - поліпшення рівня ефективності використання нерухомого майна, «формування» його ефективного власника;
  - створення передумов стабільного, ефективного і довгострокового володіння нерухомим майном, усунення спекулятивного обороту нерухомості.

Варто відмовитись від застосування інвентаризаційної вартості нерухомого майна для цілей оподаткування, що здійснюється за методиками оцінки, які встановлені бюро технічної інвентаризації, оскільки вона не відображає ринкової вартості об'єктів оподаткування та вже зараз слугує підґрунтям для мінімізації податкових зобов'язань в разі відчуження нерухомості, зокрема, з податку на доходи фізичних осіб, державного мита та по внесках до Пенсійного фонду. Методики інвентаризаційної оцінки в умовах розвитку ринкових відносин, коли на вартість об'єктів будівель та споруд переважно справляє вплив місце їх розташування, а не технічні характеристики, себе просто дискредитували. А інвентаризаційна вартість в разі відрізняється від ринкової вартості.

Ринкова вартість нерухомості або її частина (адвалорний податок) прийнята за базу оподаткування в найбільш розвинених постіндустріальних країнах, зокрема в США, Канаді, Японії. Високий рівень якості адміністрування податку на нерухомість в цих країнах досягнуто за рахунок розробки та використання фіскального кадастру нерухомо-

сті, в якому об'єднано інформацію про земельні ділянки і розташовані на них об'єкти нерухомості, а також упровадження автоматизованої системи масової оцінки нерухомості для справедливої та ефективної оцінки групи об'єктів нерухомого майна, що належить до визначеної юрисдикції, для обчислення податку на нерухомість [5].

Використання масової оцінки нерухомості дозволяє зробити оподаткування нерухомості максимально справедливим з точки зору об'єктивного розподілу податкового навантаження в умовах перманентних змін на ринку нерухомості та в економіці країни. При цьому органи місцевого самоврядування під час складання проекту бюджету на наступний рік мають змогу встановити саме таку податкову ставку, яка необхідна для забезпечення потреб територіальної громади в коштах на здійснення відповідних видатків.

Важливим видом непрямих податків є специфічні акцизи, які регулюють кількісні параметри споживання визначеного кола товарів. Водночас регулююча роль акцизу належно не проявляється в Україні: підвищене оподаткування окремих видів товарів зумовило зростання тіншового обороту, ухилення від оподаткування і, що найголовніше, – появу великої маси неякісної, підробленої продукції. Тут потрібні виважені заходи протекціоністського типу: жорсткий контроль за виробництвом та імпортом підкацизних товарів, встановлення державної монополії на виготовлення окремих із них, підвищення відповідальності за ухилення від оподаткування [9, с. 337].

**Висновки.** Зрештою, як свідчить українська практика, увагу слід приділити не виключно питанням адміністрування обов'язкових платежів, а роботі на перспективу – створення належної ресурсної бази, зокрема, шляхом моніторингу ринку і залучення інвестицій, розвитку підприємництва, створення сприятливого фіскального середовища, спрощення дозвільних процедур, розвитку місцевої інфраструктури, зокрема доріг, мереж водо-, тепло-, електропостачання і водовідведення, інформаційних мереж, об'єктів соціального та культурного призначення, вирішення питань забудови території (відведення земельних ділянок, надання дозволів на будівництво, прийняття в експлуатацію будівель).

Лише за умови проведення рівноважної фіскальної політики можна забезпечити досягнення цілей соціально-економічного і культурного розвитку територій. При цьому ефективність формування дохідної частини місцевих бюджетів залежить від таких ключових факторів, як галузева структура і рівень прибутковості регіональних економічних комплексів, ефективність використання земельних, трудових, фінансових та інших ресурсів територій, стан промислової та соціальної інфраструктури.

#### Список використаної літератури:

1. Башнянин Г.І. Податкові інструменти регулювання та оптимізації структурних зрушень в інвестиційній діяльності / Г.І. Башнянин, О. Свінцов, Н. Скірка, П. Гаврилко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.12. – С. 147–153.
2. Гармонізація податкового законодавства : українська реальність : [монографія] / [Білецька Г.М., Кармаліта М.В., Куц М.О. та ін.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.
3. Дем'янишин В.Г. Формування і реалізація бюджетної доктрини України: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.08 / В.Г. Дем'янишин ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2010. – 36 с.
4. Дмитровська В.С. Теоретичні засади формування доходів місцевих бюджетів / В. Дмитровська // Фінанси та статистика. – 2013. – № 1 (63). – С. 349–353.
5. Эккерт Дж. Организация оценки и налогообложения недвижимости / Дж. Эккерт. – М. : РОО Академия оценки Стар Интер, 1997. – Т. 1. – 382 с.

6. Крайник О.П. Сучасний стан та перспективи удосконалення системи оподаткування в Україні / О.П. Крайник, Н. Процак // Ефективність державного управління. – 2013. – Вип. 36. – С. 129–136.

7. Крушельницька Т.А. Передумови створення фінансової основи самодостатніх територіальних громад / Т.А. Крушельницька // Аспекти публічного управління. – № 4/18. – 2015. – С. 129–140.

8. Крушельницька Т. Трансформація підходів до формування місцевих бюджетів в Україні в умовах прогнозованої економічної невизначеності / Т. Крушельницька // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : «Економічні науки». – 2014. – Вип. 36 (2.1). – С. 31–37.

9. Лазур С.П. Реформування податкової системи в парадигмі сталого розвитку / С.П. Лазур // Ефективність державного управління. – 2013. – Вип. 34. – С. 333–339.

10. Мамонова В.В. Збалансування місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації / В.В. Мамонова, О. Василюга // Актуальні проблеми державного управління. – № 1 (49). – 2016. – С. 68–73.

11. Уманський І.І. Стійкість державних фінансів в умовах євроінтеграційних процесів / І.І. Уманський // Фінанси України. – 2015. – № 1. – С. 9–28.

#### ДОВІДКА ПРО АВТОРА

**Трещов Мирослав Миколайович** – кандидат економічних наук, здобувач наукового ступеня доктора наук з державного управління кафедри економіки та регіональної економічної політики Дніпропетровського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентіві України;

#### INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

**Treschov Myroslav Mykolayovych** – PhD in Economics, Doctorate Candidate, Economy and Regional Policy Department of Dnipropetrovs'k regional institute of public administration of the National Academy for Public Administration under the President of Ukraine;

*m\_treschov@i.ua*

